



جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الأهمية والمتطلبات

الاستاذة المشرف:

د. عزيزو راشدة

إعداد الطلبة:

- عوراي يمينة

- بن شعيب فتيحة

لجنة المناقشة:

الصفة	الدرجة العلمية	اسم ولقب الاستاذ:
رئيسا	أستاذ محاضر أ	بن قطيب علي
مقررا	أستاذ محاضر ب	عزيزو راشدة
مناقشا	أستاذ محاضر ب	بعلاش عصام
مناقشا	أستاذ محاضر أ	ساعد محمد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2022-06-14

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# إهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم نحمد المولى العلي القدير ، الذي أنار لنا درب العلم ،  
وأعاننا على ما فيه ، و منحنا القدرة على التفكير والتفاني في إنجاز هذا العمل  
المتواضع

الشيء الجميل في هذا الوجود هو أن نعمل والشيء الأجل أن نحصل على ثمرة  
عملنا ، ولكن الأجل في هذا وذاك هو أن نهدي هذي الثمرة إلى من هم أعلى  
وأعز في حياتنا

إلى التي كانت مصدر قدرتي وقوتي في طلب العلم والتي شجعتني على اتمام دراستي  
وغرست في قلبي حب العلم والمعرفة والتي كانت سندي وسر صعودي ، الى أمي  
وحبيبي الغالية ، إلى الوالد الكريم أطال الله في عمره  
إلى عائلتي ....إخوتي حفظهم الله

أخص بالذكر أخي "البشير" الذي قدم لنا الكثير في إنجاز هذا العمل رفع الله  
درجاته ومقامه.

إلى زميلتي فتيحة التي شاركتني في هذا العمل

إلى أصدقائي وأحبائي

إلى كل طلبة وأساتذة جامعة ابن خلدون لكل هؤلاء لهم منا التقدير والعرفان

## عوراي يمينة

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ" المجادلة، 11

الحمد لله ومهما حمدناه لن نستوفي حمده، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

بسم الله الرحمن الرحيم "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن

عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما ."

سورة الاسراء الآية 23

أهدي ثمرة جهدي إلى نبع المحبة والأمان، ونظرتها ملؤها الحنان، وتحت قدميها

الحنان، إلى أمي الغالية التي ومازالت بدعائها ونصائحها الثمينة وأقوالها الحكيمة.

أهدي ثمرة جهدي إلى سندي في الحياة الذي ليس له مثيل ولا أحد يكون له بديل

وله الفضل الكبير لوصولي إلى هذا المكان

إلى أبي الغالي حفظه الله لنا.

إلى زميلتي "يمينة" التي شاركتني في هذا العمل

إلى أصدقائي وأحبائي

إلى كل طلبة وأساتذة جامعة ابن خلدون لكل هؤلاء لهم منا التقدير والعرفان

## بن شعيب فتيحة

# شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، اللهم لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد على ما أعطيت،  
ولك الشكر على ما قضيت، تباركت ربنا وتعاليت.

نتقدم بالشكر الى من أهدانا الأصل ومن مهد لنا طريق العلم في كل يوم ، الأسبق إلى التضحية دون  
ملل ، إلى من علمنا أن العلم فوق الجميع..... و أن التواضع تاج لا يليه إلا الرفيع....

الى أول معلم للبشرية وهادي الأمة الإسلامية.....محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم كما نتقدم  
بالشكر الجزيل وعظيم الإمتنان وخالص التقدير والعرفان إلى الأستاذة المؤطرة الدكتورة عزيزو راشدة ،

على ملاحظاتها القيمة وتوجيهاتها السديدة وكان لها الفضل في إنجاز هذا العمل المتواضع. كما نشكر  
كل من مد لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة لإتمام هذا العمل نتقدم بجزيل

الشكر و خالص الإمتنان إلى كل اساتذة تخصصنا و إلى إدارة وعمال المكتبة بكلية العلوم الاقتصادية  
والتجارية و علوم التسيير بجامعة ابن خلدون -تيارت-

جامعة ابن خلدون -تيارت-

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرافان
I	فهرس المحتويات
II	قائمة الجداول البيانية
III	قائمة الأشكال البيانية
IV	قائمة المختصرات
8-2	مقدمة
<b>الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية</b>	
10	المبحث الأول: إطار عام حول معايير المحاسبة الدولية
10	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وأهدافها
13	المطلب الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية
15	المطلب الثالث: الجهود الدولية المشتركة لإصدار المعايير المحاسبية IASB/ IASC
19	المبحث الثاني: معايير الدولية في القطاع العام: <b>IPSAS</b>
19	المطلب الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
21	المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
24	المطلب الثالث: نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
29	خلاصة الفصل:
<b>الفصل الثاني: المحاسبة العمومية (الإطار النظري والتقني)</b>	
31	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية
31	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية أهداف ومجال تطبيقها

37	المطلب الثاني: قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية
41	المطلب الثالث : أعوان المحاسبة العمومية
46	المبحث الثاني: أسس القياس المحاسبي
47	المطلب الأول: الأساس التقدي
50	المطلب الثاني: أساس الإستحقاق
53	المطلب الثالث : الأساس المعدل المشترك
56	خلاصة الفصل:
الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	
58	المبحث الأول : تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
58	المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومتطلبات تبني المعايير الدولية
61	المطلب الثاني: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية
65	المطلب الثالث : عرض تجارب بعض الدول في إصلاح المحاسبة العمومية والعوامل
68	المبحث الثاني: مشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
68	المطلب الأول: مشروع تحديث نظام الميزانية والصعوبات التي تواجه الميزانية العامة في الجزائر
71	المطلب الثاني: عرض مشروع اصلاح المحاسبة العمومية واهدافه
73	المطلب الثالث : الاجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع
80	خلاصة الفصل:
81	الخاتمة العامة
84	قائمة المراجع
	الملخص

## قائمة الجداول البيانية

الصفحات	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	الجدول رقم (1-1)
62	تطور مؤشر الميزانية المفتوحة في الجزائر	الجدول رقم (1-3)
75	مدى استجابة مشروع تحديث الميزانية الى المعايير الدولية .	الجدول رقم (2-3)

الصفحات	عنوان الشكل	الشكل
34	مجال تطبيق المحاسبة العمومية	الشكل رقم (1-2)
42	أنواع الأمرين بالصرف في الجزائر	الشكل رقم (2-2)

## قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS <sub>S</sub>	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSAS <sub>B</sub>	International public sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GAS	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
MSB	Modernisation des Systemes Budgetaires	تحديث نظام الميزانية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة تفسير التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
GAAP	Generally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

SIC	Standing Interpretations Committee	لجنة التفسيرات القائمة
IFRI	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
GASB	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
FAF	Financial Accounting Foundation	مؤسسة المحاسبة المالية
DGCP	Direction Générale de la Comptabilité Publique	المديرية العامة للمحاسبة العمومية التابعة لوزارة المالية الفرنسية
PCE	Plan Comptable de l'Etat	المخطط المحاسبي للدولة
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
MSB	Modernisation des Systèmes Budgétaires	تحديث أنظمة الميزانية
CDMT	Cadre de Dépenses à Moyen Terme	إطار النفقات على المدى المتوسط

المقدمة

العامّة

### تمهيد

يشهد عالمنا اليوم تحول في حياة وفلسفة الدول والتوجه نحو التوسع في التطبيق الديمقراطي لنظم الإدارة العمومية لإدارة تحديات التنمية الوطنية والمحلية. ونظرا لاهتمام الدول بتطوير نظام محاسبة عمومية يتماشى وتطورات أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطاتها ، حيث يضمن لها نظام المحاسبة العمومية الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، عملت منظمات عديدة في كثير من الدول على تطوير نظامها عبر مختلف الجهود المبذولة. وفرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من الإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول.

كما تخضع العمليات الاقتصادية ذات الطابع المالي في المؤسسات الحكومية إلى قواعد وأسس المحاسبة العمومية التي تعتبر الإطار الذي يحكم ويضبط هذه المعاملات، وفي ظل التطورات الدولية في مجال المحاسبة العمومية وجب بالضرورة تبني نظام محاسبي سليم وفعال يتماشى مع المعايير المحاسبية خلفا للأنظمة المحاسبية المعتمدة سابقا التي لم ترقى إلى مستوى تطلعات الممارسات المحاسبية الدولية للقطاع العام ipsas ، وذلك لضمان التسيير الرشيد للنفقات والإيرادات العمومية، وكذا تلبية حاجيات مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية، مما يسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالي للإدارة العمومية، ومركزها المالي، وحتى يرقى النظام المحاسبي المتبنى إلى مستوى هذه التطلعات يتعين إجراء إصلاحات فيه من الجانب النظري والتقني أو التطبيقي استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وهذا هذا مما ادى بالجزائر لمحاولة التكييف والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إصلاح نظامها للمحاسبة العمومية محاولة منها لضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي للقطاع العام.

### الإشكالية:

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة من الجانب المحاسبي لكونه يركز على تحليل الاطار التقني للمحاسبة العمومية الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية ، وفي مجال حركة الاصلاحات التي عرفتها الجزائر، قدمت وزارة المالية اصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى تطوير وعصرنة الاطار التقني لنظام محاسبة الخزينة، وضرورة تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASA. وفي هذا السياق ، يمكن صياغة اشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما مدى توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؟

ولمعالجة مختلف جوانب الاشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الموالية:

ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وما مجال تطبيقها ومكوناتها؟

- ما هي الاجراءات التي تحدد مسؤوليات وصلاحيات أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر؟

- ما هو مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟

- ما هي أهداف و آفاق مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

### فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضية العامة التالية:

عند وضع النظام المحاسبي الحكومي يمكن الإختيار بين عدة أسس محاسبية تؤثر مباشرة على طبيعة وجودة

البيانات المالية لمخرجات النظام المحاسبي، حيث يتطلب إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية التحلي عن

تطبيق الأساس النقدي والتوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام،

الأمر الذي يستلزم تنفيذ مختلف الاصلاحات في طريقة تنظيم وإدارة المال العام.

انطلاقا من الفرضية العامة يمكن وضع جملة من الفرضيات الجزئية المتمثلة في ما يلي:

- يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى تدعيم الشفافية والافصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع الممارسات الدولية .
- يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الانفاق الحكومي وتحقيق اهداف الموازنة.
- هناك جهود مبذولة لإصلاح المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية للتحويل نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS الا انها لا ترقى للمستوى المطلوب.
- يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تطوير نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة بهدف تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام.
- يتبنى مشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية تطبيق قواعد أساس الإستحقاق في ثبات تسجيل الإيرادات والنفقات و الإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية.
- إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمواكبة معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب إرادة سياسية من الدولة .

### مبررات إختيار الموضوع:

- قلة الدراسات و البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لإرتباطها بالتخصص (محاسبة وجباية معمقة).

### أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظرا للمكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الادارة المالية الدولية، حيث ان هذا الأخير يقوم بتوثيق واثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام والتي يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة أداء الوحدات الحكومية في مجال العقلنة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، لأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض واعداد البيانات المالية الفعلية عن

مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم مجال الانفاق الحكومي، إضافة إلى بيان الوضعية المالية الفعلية للجزيرة والتي يتم على أساسها اتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات القطاع العام.

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

- التعرف على معايير المحاسبة الدولية أهدافها وأهميتها وكيفية إصدارها.
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وكيفية إصدارها و نطاقها ومجال تطبيقها.
- عرض ماهية المحاسبة العمومية وقواعدها ومبادئها والأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية.
- عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الإستحقاق.
- عرض واقع نظام المحاسبة العمومية ومشروع تحديث الموازنة العامة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- عرض تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

**حدود الدراسة:** وتنقسم إلى جانبين وهما كما يلي

### الحدود الموضوعية:

تقتصر دراستنا على نظام المحاسبة العمومية و اجراءات والجهود المبذولة للقيام بعملية الاصلاح من اجل التوافق مع المستجدات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية.

### الحدود المكانية والزمانية:

جاءت دراستنا هذه في ظل الاصلاحات لنظام المحاسبة العمومية التي تقوم بها الجزائر محاولة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحسين جودة الابلاغ المالي الحكومي والتسيير الامثل للمال العام والحد من الفساد المالي والاداري وترتكز دراستنا للفترة الزمنية 2021-2022.

### المنهج و الأدوات المستخدمة:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي ، وذلك من خلال عرض معايير المحاسبة الدولية عامة وفي القطاع العام خاصة و عرض المفاهيم

النظرية وتقديم الاطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، و عرض مشروع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر وأهدافه.

تم اختبار وتحليل نتائج الفرضيات بالاعتماد على الكتب والمصادر والمراجع والدوريات والمجلات والمقالات في الجانب النظري .

### الدراسات السابقة:

- شلال زهير "آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" أطروحة دكتوراه ، جامعة احمد بوقارة ،بومرداس،2013-2014، هدفت هذه الدراسة الى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة ، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، اضافة الى عرض افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الاصلاحات.

- مفتاح فاطمة" تحديث النظام الميزاني في الجزائر" هدفت هذه الدراسة الى إلقاء الضوء على الضرورة الملحة لتحديث النظام الميزاني الجزائري والتعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية ومحاولة معرفة تقدم الاشغال في المشروع ومدى تحقيق الجزائر للإصلاح الميزاني من خلال هذا المشروع .

- خبيطي خضير و مونه يونس "آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري" حيث سلطت الضوء هذه الدراسة على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وتحديد أهمية تبنيها في تطوير جوانب نظام المحاسبة العمومية الجزائري .

- مسدد محمد " متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر " حيث هدفت هذه الدراسة الى تبيان الضرورة الملحة لتحديث النظام المالي الجزائري من خلال تعزيز الشفافية والاصلاح الاداري ، الاصلاح الاقتصادي والاصلاح المحاسبي بشرط أن تكون تتوافق مع المعايير الدولية لإنجاح عملية الاصلاح .

### صعوبات البحث:

- نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال نظام المحاسبة العمومية وخاصة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- النقص الملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية والمالية العمامة في مكتبة الكلية والجامعة.

### هيكل الدراسة:

من خلال انجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول تبدأ بمقدمة وتنتهي بخاتمة تضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج التي توصلنا اليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي نرى بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل اليها وهذه الفصول كالاتي: حيث يتضمن الفصل الأول "معايير المحاسبة الدولية" تمت معالجته من خلال مبحثين، المبحث الأول هو إطار عام حول المعايير المحاسبية الدولية من خلال تقديم تعاريف لها واهدافها واهميتها والجهود الدولية المشتركة لإصدارها والمبحث الثاني تطرقنا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال تقديم تعريف لها ودور واهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ونطاق اصدارها وتطبيقها ، وكذا الفصل الثاني يتضمن المحاسبة العمومية في إطار نظري وتقني تمت معالجته من خلال مبحثين، الأول عموميات حول المحاسبة العمومية بتقديم تعاريف وقواعد المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها وأهدافها والأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية. والمبحث الثاني يعالج أسس القياس المحاسبي، من خلال تعريف الأساس النقدي وأساس الاستحقاق ومزايا وعيوب كل منهما وتعريف الأساس المشترك او المعدل. ثم يأتي الفصل الثالث يعالج تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وعرض مشروع إصلاح المحاسب العمومي حث خصص

المبحث الأول لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر مع ذكر مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية وضرورة اصلاحه واهدافه واهميته. أما المبحث الثاني تم التطرق الى مشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بتعريف مشروع تحديث نظام الميزانية وعرض مشروع اصلاح المحاسبة العمومية وأهدافه والاجراءات المتخذة لتنفيذ هذا المشروع.

# الفصل الأول

مدخل نظري لمعايير

المحاسبة الدولية

## تمهيد:

لقد برزت في العقدين الأخيرين من القرن العشرين حالة تزايد وحاجة ملحة إلى وجود نظرية للمحاسبة الدولية تستند على مجموعة من المعايير والمبادئ المحاسبية قد تجسدت هذه الحاجة في المنافع والقواعد الناجمة عن استخدام المحاسبة الدولية بوصفها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات التجارية الدولية الكثيرة والمتعددة والإفصاح عنها وإيصالها إلى الجهات المستفيدة منها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة ، الأمر الذي دفع العديد من الباحثين والمفكرين والمنظمات والإتحادات المهنية الدولية إلى البحث والدراسة للعمل على إيجاد الاطر العامة للمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتضمنها عناصر هذه النظرية وتطبيقاتها العملية .

ولأن بيئة الممارسات والتعاملات المحاسبية في وحدات القطاع العام تتميز بخصائص عن وحدات القطاع الخاص. أوجب ذلك بناء وتأسيس اطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية ذلك الاختلاف مع اعطائها له حقه ،ولهذا إرتأينا ان نتناول في هذا الفصل ما يلي :

المبحث الأول : إطار عام حول معايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

### المبحث الأول: إطار عام حول معايير المحاسبة الدولية :

ظهرت في منتصف السبعينات للقرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة الوطنية في الدول المتخلفة حيث تناقضت المعالجة المحاسبية لنفس الظاهرة وفي الشركة الواحدة من دولة لأخرى ، وكذلك بين الشركات على المستوى الوطني . ناهيك عن الاختلاف الكبير على المستوى الدولي ، ولهذا الح المجتمع الاقتصادي العالمي على ضرورة وضع معايير محاسبية دولية تلقى القبول العام .

### المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

إن التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال التجارية والاستثمارية في العالم اقتضت تغيرات في المجال المحاسبي والتي تجسدت في التوجه نحو عمولة المحاسبة باعتبارها لغة الاعمال ، وذلك من خلال اصدار مجموعة موحدة من المعايير التي تنظم الممارسة المحاسبية ، والتي تمثلت في معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS .

**أولاً: ظهور المعايير الدولية وأسباب نشأتها:** لقد عرف العالم تطورا إقتصاديا واجتماعيا وتشابكا في العلاقات التجارية الدولية خاصة بعد الحرب العالمية الثانية مما ادى بالمنظمات المحاسبية الدولية الى تقرب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والاحداث التي تخص الاعمال الدولية والشركات الدولية التي تكون متشابهة في القياس، والتي تؤثر على الشركة وطريقة عرض قوائمها المالية نتيجة كل هذا تم تأسيس لجنة من قبل الامم المتحدة عام 1973 اسندت اليها عملية اصدار المعايير المحاسبية الدولية وقد تم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين لعشرة دول هي: أستراليا، المانيا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ارلاندا، و.م.أ، وقد تم انضمام حوالي خمسون دولة اخرى لهذا المجتمع وقد ترتب عن تلك اللجنة وضع معايير محاسبية دولية تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل والصعوبات وتحظى باعتراف من طرف الشركات الكبرى ومن طرف الدول . فالمعايير تعتبر ادوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس التقييم المحاسبي وهي تحظى بقبول عام لمختلف الاطراف المستخدمة للقوانين المالية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> محمد محمود عبد ربه "المعايير المحاسبية المصرية ومشكلة التطبيق" الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 06-1998 ص 48.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة و تطورها ،ولم تكن مجرد نظام كمي دائن ومدين .بل كانت تلبي متطلبات التطور الإجتماعي والإقتصادي والسياسي على مر العصور .وقد تطورت في مختلف دول العالم وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور في الدول على ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها، وقد انعكس ذلك على مهنة المحاسبة وبدا واضحا في اختلاف القياس والابلاغ المالي المحاسبي ، ويمكن تقسيم التباين في الممارسات المحاسبية المعاصرة بين مختلف دول العالم كما يلي<sup>1</sup>:

- تباين في تحقيق

- تباين في تحميل النفقات

- تباين في المصطلحات المحاسبية.

- تباين في اسس التقييم والقياس المحاسبي

- تباين في اعداد القوائم المالية وتوحيدها.

ولكن رغم كل تلك التباينات ومبرراتها والقوانين والأنظمة التي تدعمها نجد أن الأصوات التي تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التقارب أخذت بالتزايد نظرا للحاجات الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها :

- عولمة الاقتصاد والنمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر؛

- تطور الاسواق المالية العالمية ؛

- الخصخصة في بعض دول العالم؛

- تعاظم قوة الشركات المتعددة الجنسيات لتشمل مختلف بقاع المعمورة سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول أو السيطرة على شركات تابعة.

**ثانيا: تعريف معايير المحاسبة الدولية:** لغويا يعود اصل كلمة معيار الى الكلمة اللاتينية normal والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي.

<sup>1</sup> سعود جايد مشكور "المعايير المحاسبية الدولية IASC ومعايير الابلاغ المالي IFRS أطر نظرية وتطبيقات عملية" دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان الاردن، 2021، ص12-13.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

أما اصطلاحاً فتترادف استعمال كلمة norme مع مفهوم القاعدة. فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد ميزاته بدقة ، وتعددت وجهات النظر اتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى ان المعيار عبارة عن اداة لترشيد التطبيق تحاول تضيق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة .وهناك من يعرف المعيار على انه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية او مهنية .يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية او نوع من العمليات او الاحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الاعمال او تحديد اسلوب القياس او العرض او التوصيل المناسبة .ويرى littleton أن المعيار المحاسبي هو اساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة<sup>1</sup> ، في حين يرى الشيرازي أن المعايير المحاسبية تمثل احكاما خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية او بنوع معين من العمليات او الاحداث<sup>2</sup>.

ثالثا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية: تتجلى أهداف معايير المحاسبة الدولية بما يلي<sup>3</sup>:

- جاءت لكي تتلاءم مع ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية ؛
- جاءت لكي تقرب وجهات النظر الخاصة بالمنظمات المحاسبية من خلال توحيد الطرق التي يتم من خلالها تحديد وقياس الاحداث المالية وايضا من خلال ايصال النتائج الى مستخدمي القوائم المالية؛
- اوصت اللجنة بالالتزام بالمعايير الدولية واذا لم تكن تتلاءم فان المعايير المحاسبية المحلية هي التي يعمل بها؛
- الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل المهتمين بهذا المجال؛
- مساعدة الدول للأخذ بما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي.
- اعداد ونشر المعايير التي يتم الاسترشاد بها عند اعداد القوائم المالية .
- العمل على التحسين والتنسيق بين الانظمة والقواعد المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالية.
- التأكد من ان القوائم المالية قد اعدت وعرضت بما يتفق مع المعايير الدولية.

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع ، سالم عبد الله حلب، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الاردن، 2011، ص34.

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة، والنشر، الكويت 1990 ، ص253.

<sup>3</sup> حكمة أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، دار حنين ، الاردن 1995، ص53.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

- إقتناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية.
- اقتناع الهيئات الرسمية المشرفة على اسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع الفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.
- العمل على اكتساب الدعم الأولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية .
- اقناع مراجعي الحسابات بالتحقق من مدى التزام الشركات بالمعايير المحاسبية الدولية.

### المطلب الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

لقد اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية الصبغة العالمية بعد ان اصبحت اكثر انتشارا على الساحة الدولية والاكثر استعمالا على المعايير المحاسبية الاخرى بما فيها المعايير الأمريكية، ويرجع هذا الاهتمام الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية الى تزايد عملية تبنيتها كمعايير وطنية من قبل العديد من الدول والى استناد بعض الدول عليها عند اعداد معاييرها الوطنية ، بالإضافة الى اعتمادها من قبل عدد كبير من الشركات المتعددة الجنسيات في اعداد قوائمها المالية والإفصاح عن المعلومات المالية التي تحتويها .

**أولا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية :** تهدف المحاسبة بشكل عام الى تحديد وقياس الاحداث المالية للوحدة الاقتصادية وايصال نتائج هذا القياس الى مستخدمي القوائم المالية ، الأمر الذي يستوجب وجود معايير محددة للإيفاء بهذه الوظائف ، لذلك تعتبر معايير المحاسبة اولى وأهم أدوات التطبيق العملي التي تهيمن على عمل المحاسب حيث تنبع أهمية وجودها من كونها توفى قواعدا واحكاما تساعده على ممارسة نشاطه ، إذ فضلا عن كون وجودها يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية باعتبار ان موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمين تحقيقها الا بوجود اطار نظري يحكم عملية التطبيق، فإن معايير المحاسبة تستخدم ايضا كأساس للتأكد من تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة لمخرجات الانظمة المحاسبية ، إذ دون وجود هذه المعايير سيكون هناك ما يشبه الفوضى المحاسبية ، فالاختلافات ستكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الاحداث المالية الأمر الذي يجبر قراء القوائم المالية على تطويع انفسهم مع ممارسات المحاسبة ، والتقارير المالي لكل كيان على حدى ما ينجر عنه صعوبة ان لم تكن استحالة مقارنة القوائم المالية بين مختلف الكيانات

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات ، كذلك قد يستغل المحاسبون غياب معايير تضبط الممارسة المحاسبية في الغش والتلاعب ما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية ، الأمر الذي يسهم في تظليل مستخدمي هذه المخرجات ولهذا ونظرا للمضار الناتجة عن غيابها وكاستجابة للازمات التي مر بها مستخدمو القوائم المالية ظهرت الحاجة الى وضع معايير للمحاسبة ليلتزم بها المحاسبون ويتقيد بها عند ممارستهم لمهنتهم.<sup>1</sup>

**ثانيا : معايير المحاسبة الدولية بين المعارضة و التأييد:** سنتطرق فيما يلي الى وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية.

### **1-وجهات النظر المؤيدة:** حظيت المعايير بتأييد واسع من قبل جهات متعددة للمبررات الآتية<sup>2</sup>:

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية عملية للشركات المتعددة الجنسيات حيث انها تساهم بخفض التكلفة الناتجة عن العمليات المالية من منطلق انها وبغض النظر عن مكان تواجد فروعها تعتمد على معايير موحدة، وبالتالي سيتولد لديها سهولة كبيرة بالتواصل المالي بين الدول .
- ستكون المعايير المحاسبية الدولية ذات منفعة عالية للمستثمرين .حيث ستعمل على خفض تكاليف مقارنتهم للقوائم المالية من دولة لدولة وبالتالي ستحسن من نوع قراراتهم الاستثمارية.
- ستكون المعايير المحاسبية الدولية ذات فائدة كبيرة للحكومات حيث يمكن اعتمادها كأساس للضريبة و كأساس للتخطيط الاقتصادي.
- تخلق المعايير المحاسبية الدولية تناغما دولي فيما يتعلق بتوحيد تطبيق القواعد والاسس والمعايير والاجراءات المحاسبية.

**2-وجهات النظر المعارضة:** واجهت عملية اصدار المعايير معارضة من قبل اطراف متعددة للأسباب الآتية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> بدره بن تومي "آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية ،دراسة تطبيقية "مذكرة ماجستير ،جامعة سطيف ،2013،ص3-4.

<sup>2</sup> سعود جايد مشكور مرجع سابق ص5.

<sup>3</sup> سعود جايد مشكور مرجع سابق ص14.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

- يمكن الاعتماد فقط على مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً GAAP والصادرة عن الولايات المتحدة الأمريكية.
- إن مجلس معايير المحاسبة الدولية سوف يكون مسيراً بشكل كامل من قبل الو.م.أ.
- إن الشركات المحلية ليست بحاجة لهذا النوع من المعايير وأنها تخدم بشكل أكبر الشركات المتعددة الجنسيات تحديداً. أي أنها تصب في مصلحة الشركات العملاقة حصراً .
- إن احتكار معايير المحاسبة من قبل جهة واحدة سوف يؤدي الى تدني نوعية وجودة المعايير .

### المطلب الثالث: الجهود الدولية المشتركة لإصدار المعايير المحاسبية /IASB/

#### IASC

إن أهمية المعايير المحاسبية والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها. حيث عقدت منذ بداية القرن الماضي العديد من المؤتمرات الدولية وأسفرت عن تشكيل عدة منظمات وهيئات دولية تهدف الى وضع المعايير الدولية للمحاسبة واهمها: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC .

أولاً: لمحة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :تمثل IASC هيئة خاصة مستقلة تعمل على توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة في اعداد البيانات المالية بوساطة منشآت الاعمال في مختلف دول العالم (7. 1996. IASC) وقد نشأت في حزيران سنة 1973 من قبل الهيئات المهنية في كل من استراليا كندا فرنسا المانيا اليابان المكسيك هولندا المملكة المتحدة ،ايرلاندا والو.م.أ. (137. 1976. MARCHENZIE)، وقد بلغ عدد اعضائها 118 هيئة محاسبية من 87 بلدا يمثلون ما يربو على مليون محاسب يعملون في مختلف القطاعات الصناعية والتجارية والتعاليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والوحدات الحكومية.<sup>1</sup>

أ- أهداف IASC وانجازاتها :

1- أهداف اللجنة: تتمثل فيما يلي :

<sup>1</sup> عبد الحميد مانع الصبح، نزار فليح البلداوي "العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية" البحث 14 مكتبة المجتمع العربي للتوزيع، 2011 عمان، الاردن ، الطبعة 1 ، ص416.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

- اعداد ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والعمل على جعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي .
  - العمل بوجه عام على تحسين وتنسيق الانظمة والمعايير المحاسبية الاجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية<sup>1</sup>.
  - 2- إنجازاتها: اصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي وعرض للقوائم المالية :
    - تطوير المعايير المحاسبية الدولية المستقبلية.
    - تشجيع اتساق التعليمات والمعايير المحاسبية والاجراءات المتعلقة بعض القوائم المالية من خلال توفير اساس لتعليل اختبارات المعالجة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية .
  - كما أنجزت اللجنة خلال سنة 1998 اخر مشاريعها الرئيسية وهو برنامج اعمال لتطوير هذه المعايير الذي يعد انجازا تاريخيا وهاما حيث في شهر اكتوبر من سنة 1998 طلبت الدول الصناعية السبع من لجان الاوراق المالية ان تجري من حين لآخر تقييما لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية . كما قامت اللجنة بالكثير من اجل تحسين وزيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم ويتم استخدامها فيما يلي :
  - كأساس للمتطلبات الوطنية المحاسبية للكثير من البلدان .
  - كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلباتها كالصين ودول عديدة في اسيا وأروبا.
  - في بورصات الاسهم والسلطات المنظمة التي تسمح للشركات الاجنبية او المحلية بعرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية.<sup>2</sup>
- ثانيا: مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB** : بعد اعادة هيكلية لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC ظهر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بهدف تطوير ونشر معايير المحاسبة الدولية وتعزيزها ، كذلك تعزيز استخدامها على النطاق العالمي حيث قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة SIC وتبديلها بلجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS حيث

<sup>1</sup> عبد الحميد مانع الصبح، نزار فليح البلداوي مرجع سابق، ص 417.

<sup>2</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "المعايير المحاسبية الدولية" عمان، 2000، ص19، متاح على موقع

<https://www.neelwafurat.com/itempage.aspx?id=lbb155570-117248&search=books> يوم التصفح

.2022/05/14

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

تهدف الى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة. إضافة الى معايير التقارير المالية كما يساعد IFRIC على تحقيق تقارب بين المعايير الدولية من خلال العمل على مجموعات مماثلة يراها واضعي معايير المحاسبة الوطنية.

تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تصنيف نطاق تلك الاختلافات عن طريق السعي الى احداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والاجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية وتعتقد اللجن انه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية<sup>1</sup>.

**1- تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:** خمسة اعضاء من بين 19 عضو يترك تعيينهم للفدرالية الدولية للمحاسبين IFAC شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي وان عضوين من بين الخمسة لا بد ان يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة والباقي (3) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستخدمي القوائم المالية والجامعيين بعضة واحد عن كل فئة.

**2- مهام مجلس المعايير المحاسبية الدولية:** يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تحت كنف IASCF ويتشكل من 14 عضو يتم تعيينهم على اساس خبراتهم وكفاءتهم بحيث يشغل 14 عضو من بينهم المهام بوقت كامل بمعنى انهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا. يشغل اعضاء المجلس مهامهم لمدة 5 سنوات على الاكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الاقل شريطة ان يتحرر الاعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم وخصوصا اذا كان لهذه العلاقة تأطير على اعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم اثناء اصدار المعايير ويكلف المجلس بالمهام التالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سعود جايد مشكور مرجع سبق ذكره ص 30

<sup>2</sup> مداني بن بلغيث "أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية" حالة الجزائر. اطروحة دكتور، جامعة الجزائر

2004، ص 130.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

- اعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية.
- نشر مذكرات الايضاح حول مشاريع معايير المحاسبة الدولية الجارية.
- اعداد اجراءات معالجة التدخلات .
- تشكيل كل انواع اللجان الاستشارة المتخصصة لأبداء رايها حول المشاريع المهمة.
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية للتطبيق وصلاحياتها في محيط متنوع .

وقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية مرته الأولى في جلسة فنية في أبريل 2001 واثناء هذا الاجتماع وافق على قرار بتبني مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة والصادرة عن مجلس الادارة للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC السابق، وتفسيرها، واعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد IASB ايضا ان عملاء مؤسسة IASC وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة بمعايير المحاسبة الدولية IAS. ويفترض ان هذا التغيير قد احدث من اجل تمكين المجلس من التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة بواسطته وتلك التي ورثها عن مجلس IASC السابق<sup>1</sup>.

ثالثا: الفروق الرئيسية بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية: يختلف مجلس معايير المحاسبة الدولية عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهي الهيئة السابقة له في عدة مجالات رئيسية:<sup>2</sup>

- خلافا للجنة معايير المحاسبة الدولية لا يرتبط مجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة خاصة بمهنة المحاسبة الدولية ، وعوضا عن ذلك يتم ادارة مجلس معايير المحاسبة الدولية من قبل مجموعة من الامناء ذوي خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة مستقلين عن مهنة المحاسبة .

<sup>1</sup> طارق عبد العالي حماد "دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة". الدار الجامعية. مصر 2006 ، ص34-36

<sup>2</sup> عباس علي ميززا، جراهام جيه، هولت، ماغنوس أوريل "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل "جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن 2010 ص4.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

- وخلافا لأعضاء مجلس ادارة لجنة معايير المحاسبة الدولية ،فان اعضاء مجلس ادارة معايير المحاسبة الدولية هم افراد يتم تعيينهم على اساس المهارة الفنية والخبرة اكثر من كونهم ممثلين لهيئات محاسبة وطنية محددة او منظمات اخرى .
- وخلافا لمجلس ادارة لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي اجتمع قرابة اربع مرات فقط خلال عام ،ينعقد عادة مجلس ادارة معايير المحاسبة الدولية مرة كل شهر، وعلاوة على ذلك ارتفع عدد الموظفين الفنيين والتجارين الذين يعملون لدى معايير المحاسبة الدولية بشكل كبير مقارنة مع لجنة معايير المحاسبة الدولية (وكما هو الحال مع لجنة معايير المحاسبة الدولية يوجد مقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في مدينة لندن المملكة المتحدة) .
- حلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية محل الهيئة التفسيرية للجنة معايير المحاسبة الدولية(لجنة التفسيرات الدائمة).

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

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

#### المطلب الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

استطاعت العديد من الدول والمنظمات العالمية غير الهادفة للربح من تطوير نظمها المحاسبية ،من خلال تبنيها لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية في مواجهة الفساد الاداري والمالي ، وذلك لما تقدمه تلك المعايير من تحسينات على النظام المحاسبي من خلال تبنيها اساس الاستحقاق في اعداد القوائم المالية وتقديم معلومات اكثر افادة ووضوحا وموضوعية عن حقيقة العمليات التي تقوم بها والوضع المالي الحقيقي .

**أولا: تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:**هي مجموعة من معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام IPSASB تستخدم لغرض اعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام . تتميز بكونها تحظى بقبول دولي حيث يستند في اصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ."

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

وقد تم انشاء المجلس المكلف بإصدار هذه المعايير في 2004/11/10 ويعتبر كلجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث يهدف الى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، وكذا يتولى مسؤولية اصدار وتطوير كافة الادلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير<sup>1</sup>.

ثانيا: أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تساهم المعايير الدولية بشكل كبير لتحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم ارشادات وتوجيهات المهنيين والمختصين في مجال المحاسبة من اجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام. إضافة الى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي وتؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة اعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الابلاغ للقوائم المالية الحكومية على هذا الأساس تستمد هذه المعايير اهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها وتشجع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الاجبارية في تطبيقها بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها لان تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل افضل الممارسات الدولية في اعداد التقارير المالية الحكومية. وبالتالي فان تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبدوس إيمان ،اتجاهات عصرة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ،المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال، المجلد 5، 2018.

<sup>2</sup> شلال زهير ،آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية" أطروحة دكتور، جامعة محمد بوقارة بومرداس، 2013-2014، ص52.

ثالثا: مجال تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام: إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، تتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية البلدية....) والمنشآت المكونة لها (المجالس، الجامعات، المستشفيات...) ومن خلال نص القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن ان نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير: "يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والاحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحققة وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري" ونستثني من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS/IAS).<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إن مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين كما هو موضح في نظامه الداخلي "خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، عن طريق ترسيخ الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملاءمة"، وسعيا لتحقيق هذه المهمة قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لوضع معايير محاسبية عالية الجودة تستخدمها منشآت القطاع العام في مختلف بقاع العالم فب اعداد البيانات المالية ذات الغرض العام.

**أولا: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:** قد قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف الى تحقيق الربح والذي يعمل على ان تكون بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع الاخذ بعين الاعتبار خائص ومميزات القطاع وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد

<sup>1</sup> خبيطي خضير، منى يونس " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات ومحاسبية والمالية، العدد 2/2016، ص 100.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

التقارير المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات اجبارية واخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها اضافة الى ذلك يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام كما يحاول المجلس IPSACB قدر الامكان ان يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الاصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الا اذا كان هناك مسالة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير<sup>1</sup>.

عند اعداد البيانات المالية على اساس الاستحقاق فان المجلس يميز بين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات اطراف محددة بمواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية او التنفيذية اما البيانات المالية ذلت الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من اجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم ادوات المساءلة عن الاداء.

**ثانيا: تعيين اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:** يتم تعيين اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين .ويضم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 18 عضوا، يتم ترشيح 15 عضوا منهم من قبل الهيئات الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتم تعيين ثلاثة اعضاء منهم من العامة . ويجوز تسمية هذان العضوان من قبل اي فرد أو مؤسسة.<sup>2</sup>

- تنظر لجنة الترشيح التابعة للاتحاد الدولي في تعيين المرشحين المتقدمين .وتقوم عملية الانتقاء على اساس افضل شخص يناسب الوظيفة . وفي التوصية بتعيين اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تسعى لجنة الترشيح لضمان ان يضم المجلس اعضاء تتوفر فيهم الخبرة الفنية المناسبة والمعرفة بالترتيبات المؤسسية والكفاءات الفنية للمستخدمين والمعددين والمدققين ويمثلون قطاعات جغرافية واسعة.

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" .ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين الدوليين القانونيين. مجموعة طلال ابو غزال عمان، الأردن، 2008 ، ص10.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" الجزء 1.ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الاردن . 2010. ص 4-5.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

- يتم تعيين اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لفترة مبدئية مدتها تصل الى 3 سنوات يجوز تجديدها لمدة مماثلة اخرى. وتتم عمليات التعليم سنويا بحيث يتم استبدال ثلث الاعضاء في كل سنة وتقتصر الخدمة المستمرة لنفس الفرد في المجلس على فترتين متتابعتين مدة كل منهما ثلاثة سنوات ما لم يتم تعيين ذلك العضو كرئيس لمدة اضافية ويكون اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يرتبطون بشكل رئيسي في القطاع العام .

ولأغراض التصويت، يكون لكل عضو في المجلس صوتا واحدا.

لكل عضو في المجلس الحق في أن يرافقه مستشار فني، هذا المستشار يكون له الحق في إبداء رأيه دون أن يكون له الحق في التصويت.

يجوز ان يعين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بصفة مراقبين ممثلين للمؤسسات ذات المصالح القوية في مجال اعداد التقارير المالية في القطاع العام وتقدم مدخلات مستمرة في عمل المجلس، ولديها مصالح في دعم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمصادقة عليها وهؤلاء المراقبين الحق في ابداء رأيهم دون ان يكون لهم الحق في التصويت .ويتوقع منهم ان يمتلكوا المهارات الفنية للمشاركة في المناقشات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وحضور اجتماعات المجلس بشكل منتظم للمحافظة على فهم القضايا القائمة .هذا وسيراجع المجلس تركيبة ودور المراقبين على اساس سنوي.

**ثالثا: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:** يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين الى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير اعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية والعمل على تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية الوطنية من خلال اصدار مجموعة كاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في القطاع العام ومختلف الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح حيث تمثل هذه الاخيرة ارشادات عن افضل ممارسات الدولية في اعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام من اجل تحسين المبادلة والشفافية المتعلقة في القوائم المالية التي تعدها الحكومات وفي هذا الاطار يهدف نشاط المجلس الى تحقيق العناصر ادناه<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> شلال زهير مرجع سبق ذكره ص 54.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

- اصدرت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
  - تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير .
  - نشر وثائق اخرى توفر ارشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- ويعتبر برنامج المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصرا هاما في استراتيجية عمل المجلس الذي يسعى الى تحقيق التجارب بينها وبين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تهدف الى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام.

### المطلب الثالث: نطاق اصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

في أوائل الثمانينات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى العالم كمحاولة لتقريبها من المحاسبة المالية . حيث انشا مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB تحت اشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF. وخلال سنة 2004 تم استبداله بمجلس المعايير المحاسبية الدولية IPSASB وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث يهدف هذا المجلس IPSASB الى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لاعداد التقارير المالية في القطاع العام ومقارنتها بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) .

**أولاً: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:** تتجه استراتيجية اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو التقارب قدر الامكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص حيث ان استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الاخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي عن طريق تكييفها لتلائم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على اساس الاستحقاق ، وفي هذا الاطار يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة رقم 18 لمقدمة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بان "اطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال ابو غزالة ' الأردن . 2008 ص18-19 .

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتناسب مع متطلبات القطاع العام حيث يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام حيث امكن ان يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الاصيلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الا اذا كان هناك مسالة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير<sup>1</sup>.

**ثانيا: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:** لا يملك المجلس سلطة لإجبار الحكومات الهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. حيث انه يشجع هذه الاخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس.

وفي هذا الاطار يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من اجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي ،يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات الحكومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام<sup>2</sup>.

ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بانها تبين تطبيق المعايير الا اذا كانت تمثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس ،وعلى هذا الأساس لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق المعايير بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي. عن طريق تبني معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية. يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبية من طرف الحكومات والهيئات الدولية والمهنية المهتمة بمجال المحاسبة زفي هذا الاطار يعرض الجدول الموالي بيانات عن الدول التي تعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

الجدول رقم (1-1) قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام :

قائمة الدول	الوضعية تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
استراليا، بريطانيا، نيوزيلادا	تبني نظام محاسبة حكومية على اساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين ،نفس المرجع ص20.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين نفس المرجع ص18-19.

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

	كندا، الو.م.أ
تبنى برنامج اصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير	افغانستان
الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الامم المتحدة الانمائي ودعم مع البنك الدولي.	ألبانيا
مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام	الجزائر
في اطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على اساس الاستحقاق .	الارجنتين
عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي ثم الانتقال نحو اعتماد المعايير الدولية وفق اساس الاستحقاق	ارمينيا
التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على اساس الاستحقاق .	اذربيجان
في اطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية. تكييف التشريعات	بنغلاديش
مشروع في اطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على اساس الاستحقاق بالتاكيد مع صندوق النقد الدولي	بربادوس
في اطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية	كمبوديا
الحكومة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على اساس الاستحقاق	جزر كايمان
مشروع في اطار التنفيذ من اجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر اي اعلان رسمي بذلك	الصين
تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على اساس النقدي	قبرص
اعضاء الجمعية الافريقية للمحاسبين تسعى الى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية .	شرق وجنوب افريقيا
اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القاع العام وفق الأساس النقدي	تيمور الشرقية
مشروع البنك الدولي من بين اهدافه تبني المعايير الدولية (جانفي 2005)	السلفادور
مخطط الاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي	فيجي
التحول نحو المعايير المحاسبية وفق اساس الاستحقاق وتكييف القواعد والتنظيم	فرنسا

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
في اطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحويل الى اساس الاستحقاق	غامبيا
تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي	غانا
بالتعاون مع اصلاحات الاتحاد الاوربي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية	المجر
البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة العمومية تمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة	الهند
معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية المتوقعة بحلول 2009	اندونيسيا
الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق اساس الاستحقاق والتغيير في طور الانجاز	جمايكا
قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة امكانية ادخال معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام	كراخستان
البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	لاووس
اصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية	لاتفيا
اصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية	ليتوانيا
تبنى مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	لبنان
في اطار تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي	مقدونيا
اجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	جزر المالديف
اعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتم اعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون اي تحفظ	ماليزيا
اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قيد التنفيذ	موريتانيا
الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق اساس الاستحقاق (2003) مشروع يدعم البنك الدولي والبنك الاسيوي للتنمية	منغوليا
اصلاح مؤسستي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	المغرب

## الفصل الاول :مدخل نظري لمعايير المحاسبة الدولية

نيبال	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الساس النقدي
هولاندا	الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على اساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة
نيجيريا	اجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي
النرويج	الحكومة المركزية تعمل على التغيير من اجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل
باكستان	اجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي

المصدر: شلال زهير ً افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية اطروحة دكتوراه , جامعة بومرداس , 2013/2014, ص56-57

## خلاصة الفصل الأول:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية وليدة العولمة وضرورة حتمية نتيجة تطور اسواق راس المال العالمية ونمو الشركات المتعددة الجنسيات ، مما ادى الى بروز الدعوى لمجموعة موحدة من المعايير والتي تجسدت على ارض الواقع ، حيث بادرت العديد من الدول وبشكل متزايد على اعتمادها بشكل مباشر أو التوفيق بين معاييرها المحلية والمعايير الدولية، حيث أن وجود معايير عالية الجودة وموحدة تعزز ثقة مستخدمي المعلومات في القوائم المالية فضلاً عن مساعدتهم في اجراء مقارنات بين القوائم المالية ، مما يساهم في ترشيد القرارات المتخذة بناء عليها .

وفي ظل العولمة والتطور الذي شهده العالم كان لزاماً ظهور ما يسمى بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والذي يعني القواعد والاسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبة التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وتهدف هذه المعايير الى تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم وتحقق الشفافية والمصدقية والموثوقية عن المعلومات المالية العمومية ،ويكمن دور المجلس معايير المحاسبة الدولية في اصدار معايير المحاسبة وفقاً لاساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام.

الفصل الثاني

المحاسبة العمومية

الإطار النظري

والتقني

## الفصل الثاني: المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

تمهيد:

شهد مفهوم المحاسبة العمومية تطوراً ملحوظاً لمواكبة التطور الحاصل في حياة الدولة ووظائفها الاقتصادية والاجتماعية. وما ينجر عنها من زيادات ملحوظة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، زيادة إلى ذلك نمو حجم الإيرادات واختلاف منابعها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي حيث أضحت المحاسبة العمومية أداة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام لتسيير المال العام وفي هذا المجال تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح ومن هذا الأخير فإن سمات تداول المال العام أجبرت المحاسبين العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية من أجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والإفصاح وتسهيل عملية المتابعة المستمرة للوضعية المالية ومعرفة الرصيد المالي المتوفر في كل وقت ومراقبة إنفاقه وذلك عن طريق تكييف المعايير المحاسبية في القطاع العام.

سنتطرق في هذا الفصل وفق مبحثين للنقاط التالية:

- عموميات حول المحاسبة العمومية من حيث التعريف، القواعد ومبادئ مجال تطبيق الأهداف وأعوان التنفيذ.
- أسس القياس المحاسبي.

### المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

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 والصحة... أدى بدوره إلى زيادة وتنوع 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 ، أهداف ومجال تطبيقها

تجدر الإشارة إلى أنه من الصعب أن نعطي تعريفا جامعاً مانعاً للمحاسبة العمومية على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها وحسب الزاوية المنظور منها إلى ماهية هذه المحاسبة يمكن أن نتصور تعريفا قانونيا وتعريفا تقنيا وآخر إداريا بالإضافة إلى تعاريف أخرى.

**أولاً: تعريف المحاسبة العمومية:** تعددت تعريفات المحاسبة العمومية نذكر منها ما يلي<sup>1</sup>

**1-التعريف القانوني :** "هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة " هذا التعريف الذي يعد تقليديا مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 والذي ظل طيلة قرن من الزمن (إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962 أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا فالنقود العامة Denniers publics التي يعد تسييرها بمثابة مادة المحاسبة العمومية نفسها" النقود العامة "وعلي الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي fonds (أي كل وسائل الدفع التي لها سعر قانوني وقوة إبرائية وقيم المحفظة valeurs de portefeuille (أي كل سندات الحقوق والديون المتحولة آجلا إلى تحصيلات ومدفوعات) فإنها تستثني الأموال غير النقدية (عقارات منقولات مواد...) التي أصبحت ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية. كما أن الأموال والقيم التي يخضع تسييرها لقواعد المحاسبة العمومية لم يعد يشترط فيها أن تكون ملكا للهيئات العمومية. فالأموال الخاصة التي يعهد بها إلى

<sup>1</sup> محمد مسعي " المحاسبة العمومية ". دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع عين مليلة الجزائر. الطبعة 2، 2003. ص 6، 7، 8.

## الفصل الثاني: المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

هذه الهيئات (ودائع كفالات...) تصبح خاضعة لنفس القواعد وتسمى بالأموال الخاصة المنظمة fonds privés règlementés.

- **التعريف التقني للمحاسبة العمومية:** "هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية" يعتبر هذا التعريف جد ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية مع أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبة العموميين والتزامات ومسؤوليات هؤلاء...

**3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية:** "هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" أن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقهم هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري لكنه يبقى محدودا لأنه يستثني الأمرين بالصرف وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

**4- تعريف عام للمحاسبة العمومية:** نقترح في ما يلي تعاريف تشمل قدر المستطاع مختلف أوجه مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

" المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة للتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين".

المحاسبة الحكومية هي عملية قياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة والتي تتعلق بوحدات الجهاز الإداري الحكومية وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة الحكومية بأنها "تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة بالقطاع العام"<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سليمان خالد المعاينة ، قاسم الحسيني "المحاسبة الحكومية" الطبعة 1 ، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن، 2015، ص18

<sup>2</sup> صلاح مبارك ، "المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، 1993 ، ص3

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

وقد عرفت على أنها أداة مهمة للمحاسبة الحكومية تساعد في عمليات الإنفاق والتحصيل للموارد العامة والرقابة عليها. وإنما أحد فروع المحاسبة في حين أغفل البعض هذا الجانب لكن التطورات التي حدثت في المحاسبة الحكومية جعلتها ليست بمعزل عن فروع المحاسبة الأخرى وإنما تعمل معها جنباً إلى جنب فالبيانات والمعلومات التي يجب ان تقدمها المحاسبة الحكومية والتي تمكن من الرقابة والتخطيط وتقييم الاداء وتحقيق الكفاءة واتخاذ القرارات هي نتائج لتطبيق فروع المحاسبة الأخرى في المحاسبة الحكومية<sup>1</sup>.

ثانياً: أهداف المحاسبة العمومية تهدف المحاسبة العمومية الى تحقيق مجموعة من الاهداف تتمثل في<sup>2</sup>:

1- حماية الأموال العمومية : يعد الهدف الرئيسي لحماية الاموال العمومية من كل ما تتعرض له من اشكال التلاعب وهكذا فان قواعد المحاسبة الاولية المتعلقة بوحدة الصندوق وبتبرير العمليات المتعلقة به من قبض ودفع للأموال وتغييرات الرصيد وتسجيلها ورقابتها كانت توفر افضل الضمانات في مجال استخدام الاموال العمومية وحفظها .

2- ضمان احترام ترخيصات الميزانية : في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف واثناؤه للتأكد من ان الصرف يتم في حدود اعتمادات اغراض الموازنة وسلامة اجراءاته في حدود القوائم واللوائح والاجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له بما يكفل ترشيد النفقات العامة .

3- حسن تسيير الهيئات العمومية : اذا كان العدفان السابقان يعدان ضمن الاهداف التقليدية فان اهتمامها الان بقضايا تسيير الهيئات العمومية من اجل تحسين ادائها. يعتبر هدفا اساسيا تسعى لتحقيقه من خلال التطور الذي بدأت تشهده ولاسيما عن المستوى التقني ، وذلك باقتراحها شيئاً فشيئاً من المحاسبة الخاصة (التجارية) ومحاولة اعتماد البعض من اساليبها وتقنياتها إضافة الى بيان العمليات المالية ومراقبتها وتقديم المعلومات عنها الى هيئات التسيير والرقابة تسمح المحاسبة العمومية ايضا بما يلي :

- معرفة التركيز المالي للهيئات العمومية.
- حساب كلف واسعار ومردود الخدمات .

<sup>1</sup> محمد خالد المهاني "المحاسبة الحكومية" المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر 2009 ص6

<sup>2</sup> محمد مسعي مرجع سابق ص14 .

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني :

- تحديد النتائج السنوية.

- دمج العمليات المالية ونتائجها في المحاسبة الوطنية.

غير ان الملاحظ هو ان معظم هذه الاهداف لازالت مجهولة بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية المطبق حاليا في الجزائر فالمحاسبة التحليلية التي تمسك في حينها وتسمح بحساب اسعار الكلفة وتكاليف الخدمات حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 لم تعرف طريقها الى التطبيق ، وفيما يخص تحديد المركز المالي للهيئات العمومية الذي يتطلب مسك محاسبي لكل امواها الثابتة والمنقولة ودمج عملياتها في المحاسبة الوطنية فان النصوص النافذة والمتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تشير الى ذلك وتبعاً لهذا فان النتائج السنوية المحددة في الحسابات الختامية لمختلف الهيئات العمومية والمتمثلة اساسا في نتائج عمليات الميزانية(فائض او عجز بين الإيرادات والنفقات) وارصدة عمليات الخزينة تبقى محدودة الاهمية .

### 4-تحقيق الرشادة في الانفاق : اذا كانت الرشادة في الانفاق اي صرف الموالم بطريقة تسمح بتحقيق

اهداف هذ الصرف باقل كلفة ممكنة تعتبر اساس اي تسيير فعال بصفة عامة فقد وجب من باب اولى مراعاتها في تسيير الهيئات العمومية وتفيد مسيري هذه الهيئات بما كمبدأ جوهري في استعمال الاموال التي وضعت تحت تصرفهم ومن ثم فان تفادي تبذير الإيرادات في نفقات باهظة او مصروفات كمالية او غير مقرررة في الميزانية يعد هدفا رئيسيا بالنسبة للمحاسبة العمومية.

كما يمكن اضافة اهداف اخرى فيما يلي<sup>1</sup> :

- اثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية بغرض امكانية الرجوع اليها للمحاسبة والمساءلة والتقييم اتخاذ القرارات .

- حصر استحقاقات الدولة من ضرائب ورسوم و إيرادات اخرى.

- توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الميزانية العامة للدولة .

- إظهار المركز المالي الفعلي للدولة في نهاية كل سنة .

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط المالي .

حسام أبو علي الحجاوي "الأصول العلمية والمالية في المحاسبة الحكومية" دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 2 ، عمان ،الاردن

<sup>1</sup> 2004، ص19.

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

ثالثا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والتقارير المالية الخاصة بوحدات القطاع العمومي يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانونا لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة وإعداد تقارير مالية دورية وتقديمها إلى الجهات المستخدمة لها.

**1-مجال تطبيق المحاسبة العمومية :** بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة. حيث تمويل نشاطاتها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة. وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة<sup>1</sup>.

اما في الجزائر فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الاولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على ان اسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية<sup>2</sup> :

الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة

-الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة

- العمليات المالية للميزانيات الملحقه

-العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

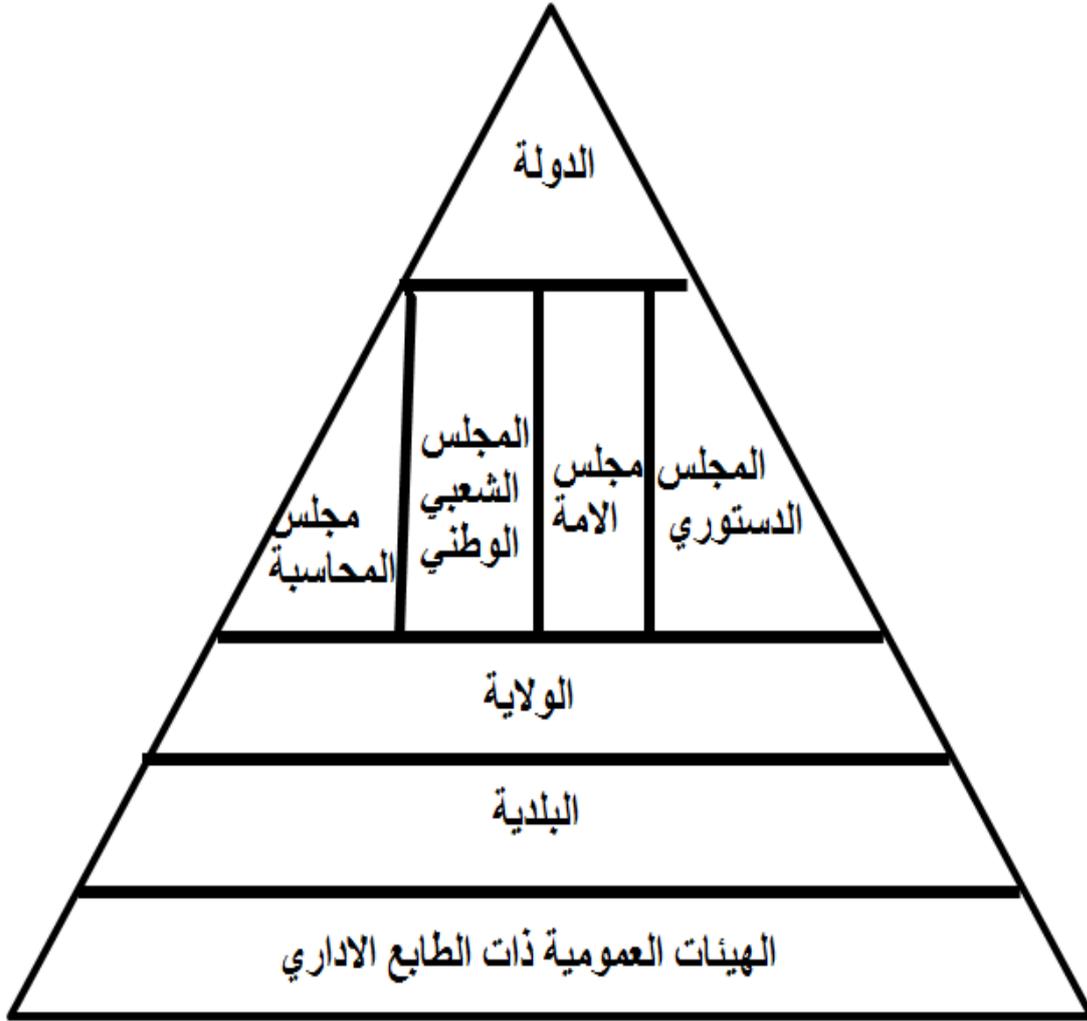
<sup>1</sup> شلال زوهير مرجع سابق .ص 8 .

<sup>2</sup> المادة 1 من قانون 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15/08/1990 الجريدة الرسمية ، العدد35.ص2.

## الفصل الثاني: المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

والشكل الموالي يوضح لنا الجهات المعنية بتطبيق المحاسبة العمومية.

الشكل 2-1: مجال تطبيق المحاسبة العمومية.



المصدر: العلابية مالك، زرقين عبود "متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS" مجلة العلوم الاقتصادية 2016. العدد 15. ص328.

وبالتالي يمكن الاستنتاج أن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

2-التقارير المالية التي تعدها الوحدات المطبقة لقواعد المحاسبة العمومية: التقارير المالية التي تعدها وحدات القطاع العام تهدف لتلبية حاجات مختلف مستخدميها والمتمثلون في:

متلقو الخدمات، مزودو الموارد، السلطة التشريعية، أجهزة الحكومة المختلفة، الجمهور وتمثل هذه التقارير فيما يلي<sup>1</sup>:

- قائمة المركز المالي أو الميزانية: وتضم الموارد المالية لصالح المنشأة العامة والحقوق المترتبة عليها في تاريخ إعداد التقارير المالية.

- قائمة الأداء المالي أو جدول النتائج: تضم معلومات عن تكاليف الخدمات التي تقوم بتقديمها ومصادر استرداد هذه التكاليف (الإيرادات) خلال فترة اعداد التقارير المالية.

- قائمة التدفقات النقدية: تتضمن معلومات عن اداء المنشأة المالي وسيولتها ووضعها من ناحية اليسر المالي وكما تبين هذه القائمة كيفية استخدام النقدية خلال فترة اعداد التقارير المالية بما في ذلك الاموال المقترضة وكيفية سدادها.

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: وتعرض التغيرات في بنودها وتسويتها في فترة اعداد القوائم المالية .

- قائمة الملاحظات او الملاحق: وتتضمن إفصاحات اضافية مالية وغير مالية عن بنود القوائم المالية السابقة.

### المطلب الثاني: قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية:

تقوم المحاسبة العمومية على عدة قواعد و مبادئ والتي تطبق في الوحدات الإدارية

الحكومية، وفي ما يلي سنتطرق إلى أهم هذه القواعد والمبادئ.

أولا :قواعد المحاسبة العمومية تتمثل قواعد المحاسبة العمومية أساسا في قواعد قانونية واخرى تقنية .

القواعد القانونية: يعتبر القانون 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم

التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر (يسمى عادة

بقانون المحاسبة العمومية code de la comptabilité public ) تجدر الاشارة هنا الى انه قبل

<sup>1</sup> عبدوس إيمان مرجع سابق ص 311.

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

صدور هذا القانون كان هناك ما يشبه الفراغ القانوني فيما يتعلق بتحديد قواعد المحاسبة العمومية وتقنياتها .  
وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في الدستور (مثل الأحكام التي نص عليها الدستور الصادر في 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات التي يقرها من طرف الحكومة أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية والاموال العمومية وتسييرها ) والاجتهاد القضائي الذي يمكنه اعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق وكذا سد الفراغ القانوني بشأنها في بعض الحالات<sup>1</sup> .

**2-القواعد التقنية:** تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وتحديد كفاءات تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها وتكون هذه القواعد محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.<sup>2</sup>

ويقصد بالقواعد التقنية للمحاسبة العمومية مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل والقيود المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية، وفقا للمخطط المحاسبي للخزانة العمومية من أجل تحقيق ومراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية.

كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات، عن طريق تقديم الوضعية المالية للخزانة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية وفي هذا الإطار تعتبر التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية المرجع الأساسي لدليل الحسابات الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر للقيود المعاملات المالية للدولة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد مسعي .مرجع سابق .ص9

<sup>2</sup> محمد مسعي مرجع سابق ص11.

<sup>3</sup> شلال زهير "مرجع سابق .ص6.

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

ثانيا: مبادئ المحاسبة العمومية أصدرت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير أو المبادئ والتي تهدف إلى تطوير أداء المحاسبة الحكومية من أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- 1- مبدأ الالتزام بالأنظمة والقوانين: يجب أن تلتزم الوحدة الإدارية الحكومية بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات و صرفها للنفقات وفق المراسيم الصادرة عن إعلان الميزانية للدولة.
- 2 مبدأ التوافق مع المبادئ المحاسبية: يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية بخصوص المبادئ المحاسبية المتبعة في تسجيل النفقات والإيرادات.
- 3-مبدأ اتباع نظرية القيد المزدوج : يجب أن يقوم نظام حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية متكاملة لتحقيق الرقابة المالية الفعالة على النفقات والإيرادات .
- 4-مبدأ المحاسبة على الاعتمادات المالية : ينبغي تخفيض عدد الاعتمادات المالية حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي.
- 5-مبدأ التوافق مع تبويب الميزانية : يجب تقسيم الاعتمادات طبقا لاحتياجات الوحدة الادارية الحكومية بحيث يتوافق التقسيم مع التبويب والتصنيف المتبع في الميزانية العامة للدولة .
- 6-مبدأ الالتزام باستخدام مجموعة متجانسة من الحسابات : يجب ان يتوافر لكب اعتماد مجموعة متجانسة من الحسابات متمثلة في ابواب وبنود الميزانية وكذلك حسابات رئيسية واخرى فرعية .
- 7-مبدأ التفرقة بين الاصول الثابتة والاصول المتداولة: يجب التفرقة بين الحسابات الخاصة بالاصول المتداولة والحسابات الخاصة بالاصول الثابتة ، وكذلك التفرقة بين الخصوم المتداولة والخصوم طويلة الاجل.
- 8-مبدأ التقييم بالتكلفة : يتم تقويم الاصول على اساس التكلفة الفعلية عند شراء الاصل او على اساس التكلفة التقديرية في حالة عدم توافر البيانات .

<sup>1</sup> المركز السعودي للمراجعة المالية والرقابة على الأداء. " حقيبة أساسيات المحاسبة الحكومية." موقع [www.gca.sa](http://www.gca.sa) يوم التصفح

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

**9- مبدأ الاهلاك :** لا يحتسب الاهلاك للأصول الثابتة العامة ما لم يكن قانون حجز المبالغ النقدية اللازمة لاستبدالها بما هو منصوص عليه في النظام المالي .

**مبدأ توفير الرقابة المالية :** يجب ان تكون الحسابات المستخدمة قادرة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والادارية على عناصر الإيرادات والنفقات.

**11-مبدأ الاساس النقدي :** اتباع الاساس النقدي في اثبات الإيرادات والنفقات مع استخدام اساس الاستحقاق في تحميل الحساب الختامي فيما يخص الفترة المحاسبية من الإيرادات والنفقات الحكومية بصرف النظر عن واقعة دفع النفقات او تحصيل الإيرادات .

**12-مبدأ تقسيم الإيرادات :** يجب تقسيم الإيرادات طبقا لمصدرها من جهة وطبقا للاعتمادات المخصصة لها من جهة اخرى .

**13-مبدأ استخدام دليل للحسابات :** يجب ان يقوم النظام المحاسبي الحكومي على اساس موحد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير سواء كان ذلك عند اعداد ميزانية الدولة او عند اعداد الحسابات الختامية واعداد التقارير المالية في نهاية السنة المالية.

كما يمكن اضافة بعض المبادئ التي تطبقها الوحدات الادارية في الجزائر والمتمثلة فيما يلي :

**1-مبدأ الفصل بين الامر بالصرف والمحاسب العمومي:** ويقصد به انه لا يمكن للآمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي بمعنى ان يكونا شخصين متميزين يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الاول وينتج عن هذا المبدأ انه لا يجوز ان يخضع المحاسب العمومي لسلطة الامر بالصرف الوظيفية ، حيث نصت المادة 55 من القانون 90-21 "تتنافى وظيفة الامر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"<sup>1</sup>

**2-مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات :** بمعنى خلط جميع الإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز الا في بعض الحالات والتي نصت عليها المادة 8 من القانون رقم 84-17 "لا يمكن تخصيص اي ايراد لتغطية نفقة تستعمل موارد الدولة لتغطية

<sup>1</sup> أحمد التيجاني بلعروسي . "قانون المحاسبة العمومية". دار هوما للطباعة والنشر. الطبعة 1. الجزائر، 2011. ص40.

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني :

نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز". غير انه يمكن ان ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات وتكتسي هذه العمليات حسب حالات الاشكال التالية:

- الميزانيات الملحققة
- الحسابات الخاصة للميزانية
- الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات<sup>1</sup>

**1- مبدأ تخصيص النفقات :** اذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فان النفقات يحكمها مبدأ التخصيص . بمعنى ان الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب ان تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلطة<sup>2</sup>.

**2- مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبة العمومية :** المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على العمليات الموكلة له وكل خطأ يرتكبه اثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية وهذا نص المواد 41،46 من القانون 90-21 حيث نصت المادة 41 "تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه الى تاريخ انتهاء مهامه". غير انه لا يمكن اقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير اسلافه الا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تخطيط او اعتراض عند تسليم المصلحة التي تتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث : أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة الى عدة اعوان يختص كل منهم بمهام وسلطات محددة قانونيا حيث يمكن التمييز بين الاصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي :

<sup>1</sup> المادة رقم 8 من قانون 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بالقوانين المالية . الجريدة الرسمية الصادرة في 10/07/1984. ص 694.

<sup>2</sup> حسين الصغير "دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية" دار الحمديّة الجزائر 2011. ص 101.

<sup>3</sup> المادة 41 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمؤرخ في 15/08/1990 الجريدة الرسمية العدد 35 ، ص 6.

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

أولاً: الأمر بالصرف سنتطرق من خلال هذا العنصر الى تعريف ومهام الأمر بالصرف وأنواعه وأصنافه في الجزائر

1- تعريف الأمر بالصرف :جاء في مفهوم المادة 23 من القانون رقم 90-21 ان الأمر بالصرف

"هو كل شخص مؤهل باسم الهيئة العمومية التابع لها بإصدار الاوامر الخاصة بتنفيذ ميزانية الدولة بشقيها (الإيرادات والنفقات) وتتجل مهانه في اثبات الإيرادات وتصفيتها والامر بدفعها " .

كما يعرف الأمر بالصرف على أنه : الاداري المؤهل للأمر بصرف النفقات (ومن المفترض الإيرادات ، ولكن في هذا المجال دوره يكون اقل اهمية ) فهو ذلك الذي لديه دور رئيسي (ولكن ليس دائما حصريا) في قرار استخدام الاعتمادات المفتوحة في الميزانية . مما يعني ان هذه الميزة تكون محفوظة فقط لأعلى السلطات الادارية<sup>1</sup>.

2- مهام وصلاحيات الأمر بالصرف : من خلال المواد 16-17-19-20-21 الواردة في القانون

90-21 يمكن تعريف المهام المسندة الى الامر بالصرف في تنفيذه للميزانية كالتالي<sup>2</sup>:

- اثبات الإيرادات وتصفيتها والامر بتحصيلها

- الالتزام بالنفقات وتصفياتها والامر بدفعها اي المرحلة الادارية التي يعنى بها الامر بالصرف.

3- انواع الامر بالصرف في الجزائر : يمكن التمييز بين عدة اصناف من الامرين بالصرف في الجزائر

وهم كالتالي<sup>3</sup>:

أ- الامر بالصرف الرئيسي :هو الذي تفوض له الاعتمادات المالية بصفة مباشرة وبدون اي وساطة

ويتمثل في :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة .

<sup>1</sup> جابي ي أمينة هناء ، " أثر تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية" ، أطروحة دكتوراه منشورة ، جامعة سطيف 2019 ص126.

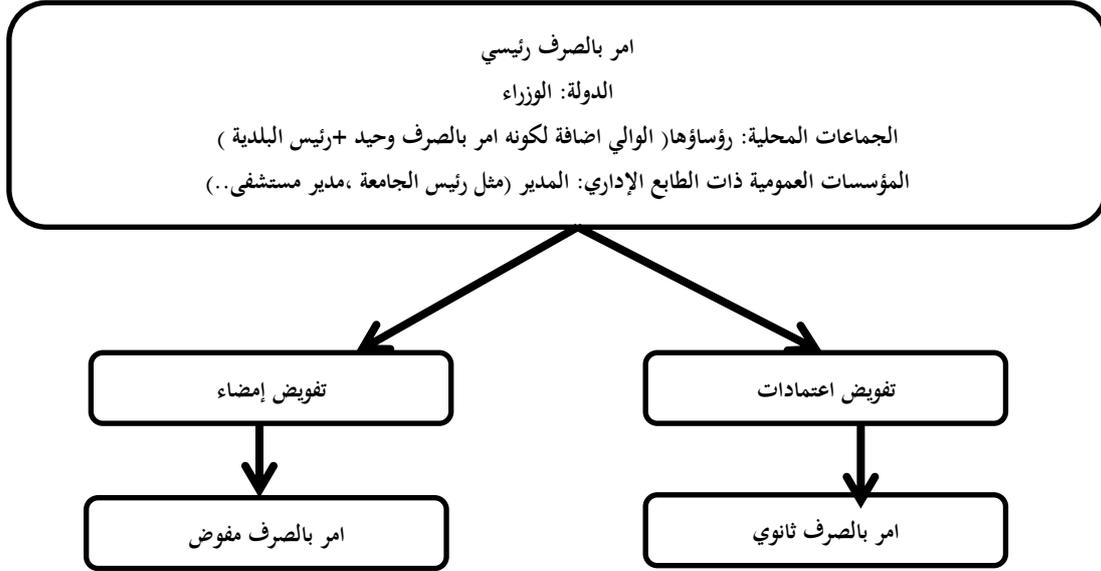
<sup>2</sup> المواد 16-17-19-20-21 من القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية ، ص4.

<sup>3</sup> جابي أمينة هناء. مرجع سابق ، ص128.

- الوزراء .
  - الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.
  - رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
  - المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري .
  - المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- أ-الآمر بالصرف الثانوي أو الأمر بالصرف المفوض: حسب المادة 8 من المرسوم التنفيذي 91-313 فان الآمر بالصرف الثانويون هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة واوامر الإيرادات ضد المدنيين أو بعبارة أخرى فإنهم أولئك الذين يحصلون على تفويضات من قبل الآمرين بالصرف الرئيسيين في الإعتمادات المالية .
- ب-الآمر بالصرف الوحيد: نصت المادة 27 المعدلة من قانون 90-21 على ما يلي : " يطبق الوالي بصفته الامر بالصرف الوحيد برامج التجهيز العمومي غير الممركز المنصوص عليها سنويا عن طريق تنظيم والمسجلة في رقم دليله " وعليه يعتبر الوالي والذي سبق وان صنفناه كآمر بالصرف رئيسي فيما يخص تنفيذ ميزانية الولاية امرا بالصراف وحيدا ايضا وذلك فيما يخص تنفيذ برامج التجهيز العمومي اللامركزية والمسجلة باسمه.

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

### الشكل رقم: 2-2 أنواع الأمرين بالصرف في الجزائر



المصدر: جابي أمينة هناء ١٠ اثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية اطروحة دكتوراه , جامعة سطيف , 2019 , ص 129.

ثانيا : المحاسب العمومي سنتطرق في ما يلي الى المحاسب العمومي ومهامه وأصنافه:

1-تعريف المحاسب العمومي ومهامه : عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي وفق المادة 33 من قانون

21-90 والمتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه "يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الاحكام كل شخص

يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار اليها المادتين 18 و22 بالعمليات التالية<sup>1</sup>:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات
- ضمان حراسة الاموال والسندات والقيم والاشياء والمواد المكلف بها وحفظها
- تداول الاموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة حسابات الموجودات .

<sup>1</sup> المادة 33 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15/08/1990. مرجع سابق ، ص 5.

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

والمحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات الطابع الإداري يسمى عوناً محاسبياً أو رئيس مصلحة المحاسبة<sup>1</sup> ويعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً ويعتمد من قبل الوزير المكلف بالمالية للقيام بعمليات التحصيل لفائدة الخزينة والدفع من الخزينة وهذا استناداً إلى المادة 34 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

2- أصناف المحاسبين العموميين : يمكن أن نميز بين نوعين من المحاسبين العموميين :

أ- المحاسب العمومي الرئيسي: من خلال المرسوم التنفيذي رقم 91-313 والذي ذكر في المادة 31 أنه "يتمتع بصفة المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة كل من<sup>2</sup>:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة
- أمين الخزينة المركزي
- أمناء الخزينة في الولايات
- الاعوان المحاسبون للميزانيات الملحققة.

ب- المحاسب العمومي الثانوي: هو من يرسل بمحاسبته إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل مركزتها من طرف هذا الأخير . المحاسبون الثانويون هم حسب ما ورد ذكره في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91-313 "يختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات ، أما المحاسب الثانوي فغالباً ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات فمثلاً تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب حيث يمتلك صفة المحاسب العمومي الثانوي كل من :

- قابضو الضرائب .
- قابضو أملاك الدولة
- قابضو الجمارك
- محافظو الرهون
- أمناء الخزينة في البلديات

<sup>1</sup> علي زغدود . "المالية العامة" ديوان المطبوعات الجامعية . الطبعة 1، الجزائر، 2005 . ص 135.

<sup>2</sup> المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 "والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها ومحتواها".

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

ثالثا: **المراقب المالي كعون رقابة على تنفيذ الميزانية** يعتبر المراقب المالي من الاعوان المتدخلون في كل مراحل إعداد الميزانية لكن في حدود الصلاحيات التي يخولها له القانون.

1- **تعريف المراقب المالي:** هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية من اجل مراقبة اجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الآمرون بالصرف عند النفقة بصفة نهائية<sup>1</sup>.

2- **مهام المراقب المالي:** تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في "مراقبة مشروعية عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول به اضافة الى متابعة الوضعية المكلف بمراقبتها<sup>2</sup>.  
حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي 92-414 يقوم المراقب المالي بإعداد تقرير حول ظروف تنفيذ الميزانية كل ثلاثة او ستة اشهر حيث يقوم بإرسالها الى كل من الوزير المكلف بالمالية والامر بالصرف<sup>3</sup>.

### المبحث الثاني: أسس القياس المحاسبي

يختلف الباحثون في مجال المحاسبة في تقسيم الأسس المحاسبية فمنهم من يرى أن هناك أساسين محاسبين رئيسيين هما: أساس الاستحقاق والأساس النقدي ومنهم من يضيف إليهما أساس الالتزام. غير أن لجنة القطاع العام والتي كانت تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين أضافت للأساسين السابقين أساسين آخرين منبثقين منهما وهما كل من أساس الاستحقاق المعدل والاساس النقدي المعدل وبذلك يصبح هناك اربعة اسس محاسبية معتمدة . وفي الآونة الأخيرة كثر النقاش حول اي من هذه الاسس أكثر قيمة ونفعا ولتحديد اي الاسس المحاسبية هي الافضل للقطاع العام ينبغي ان تكون تعاريف لكل هذه الاسس واضحة وجلية لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث شرح الاختلافات الموجودة بين هذه الاسس وذلك بالتطرق الى مفهوم كل أساس وإبراز ميزاته وعيوبه ومن ثم اجراء مقارنة بينهم للوقوف عل أبرز هذه الاختلافات .

<sup>1</sup> شلال زهير مرجع سابق ، ص113

<sup>2</sup> حسين الصغير مرجع سابق ، ص94.

<sup>3</sup> المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 92 - 414 المتعلق بالمراقبة السابقة ، المؤرخ في 14/11/1992. الجريدة الرسمية، العدد 82.

### المطلب الاول : الأساس النقدي

إن الأساس النقدي هو الأساس الشائع جدا في القطاع العام وهو مستخدم منذ فترة طويلة في كثير من دول العالم خاصة في القرنين الماضيين ، ولا يزال يستخدم لحد الان وفيما يلي سنتطرق الى مفهومه مزاياه وعيوبه

**أولا : مفهوم الأساس النقدي** هو أن يتم تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بجميع النفقات التي دفعت خلال السنة المالية والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها بغض النظر عما اذا كانت تلك النفقات او الإيرادات تخص السنة المالية الحالية او السابقة او اللاحقة .وعليه فان التخصيصات التي لم تدفع حتى نهاية السنة تلغى لان الدفع سيتم في سنة لاحقة وضمن موازنة جديدة وكذلك الإيرادات التي لم تقبض فإنها لا تسجل كإيرادات بل تترك الى السنة اللاحقة حتى يتم قبضها وتسجيلها في الدفاتر<sup>1</sup>

يتم وفق هذا الاسلوب اثبات العمليات المالية للدولة عند قبض الاموال النقدية او دفعها سواء كانت المقبوضات ام المدفوعات تخص السنة المالية التي اجرت فيها او تتعلق بالسنوات المالية الماضية ، وسواء كان ما يتعلق منها بشراء السلع والخدمات الجارية ام بالحصول على السلع الرأسمالية من قبل الدولة .ونتيجة تطبيق هذه الطريقة فان مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغى ولا يعتد بها، لان التزامات الدولة التي لم تسدد سيتم تأديتها للسنة المالية التالية وكذلك الامر فان الإيرادات يتم اثباتها عند قبضها فعلا خلال السنة او السنوات المالية التالية لفترة تحقق هذه الإيرادات ،حتى وان كانت مستحقة وغير مقبوضة خلال السنة المالية التي تعود اليها وقد اوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن منظمة الامم المتحدة انه قد جرى بصورة تقليدية مسك حسابات الحكومة وفق الأساس النقدي تلبية للمتطلبات المحاسبية وفضلا عن ذلك فهو ابسط اسلوب لمسك الحسابات الحكومية ويسهل تطبيق هذه الطريقة موضوع سرعة قطع حسابات الموازنة العامة ثم رقابة تنفيذها من قبل اجهزة الرقابة ومن قبل السلطة التشريعية<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سليمان خالد المعاينة ، قاسم الحسيني: مرجع سابق .ص48.

<sup>2</sup> محمد خالد المهايني، مرجع سابق .ص132.

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني :

ثانيا: مزايا الأساس النقدي يترتب على اتباع الاساس النقدي التركيز عند اعداد القوائم المالية والحساب الختامي على إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح وبصفة دقيقة من اجل تحديد رصيد الخزينة الذي يمثل الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من والى الوحدة المحاسبية حيث يتميز النظام المحاسبي القائم على الاساس النقدي على العناصر الآتية<sup>1</sup>:

- الوضوح وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين.
  - التمكن من اقفال الحسابات واعداد الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية
  - تمكن الادارة الحكومية من الربط بين الإيرادات العامة والنفقات العامة بحيث تسطيع تنفيذ سياسة الاعتماد على الذات .
  - تظهر الموقف المالي للخزينة العامة للدولة بشكل دقيق وواضح
  - تعتبر واقعية حيث لا يحتاج تطبيقها الى استخدام عوامل التقديم الشخصي .
  - إضافة الى مزايا اخرى تتمثل في<sup>2</sup> :
  - يوفر البيانات المفيدة التي تسمح بتحليل اثر النقدية على المعاملات المالية ويسهل استعراض وتقييم الوضع النقدي.
  - نظرا لاستخدامه على نطاق واسع فانه يسهل من مقارنة ميزانيات وحسابات الدول ببعضها البعض.
  - موضوعي حيث لا يحتاج تطبيقه الى استخدام عوامل التقدير الشخصي نظرا لمحدودية الخيارات .
- يتضح لنا من خلال ما سبق ان الاساس النقدي مثل ما هو موضح من اسمه يتعلق بالتدفقات النقدية ويتميز ببساطته وسهولته . لأنه لا يدخل اي تعديلات على الحسابات ومن ميزاته انه موضوعي لأنه لا يشجع على استخدام التقديرات و الاحكام الشخصية كما ان تكلفته غير باهظة اذا قورن بأساس الاستحقاق

ثالثا: عيوب الأساس النقدي على الرغم من مزايا هذا الاساس الا انه لا يخلو من العيوب فهناك العديد من المنتقدين له الذين يسردون عيوبه واجه قصوره وفيما يلي سنقوم بعرضها<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> حسام أبو علي الحجاوي ، مرجع سابق ص33.

<sup>2</sup> جايي أمينة هناء ، مرجع سابق ، ص4-5.

<sup>3</sup> جايي امينة هناء ، مرجع سابق ، ص5-6.

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

تجاهله لبعض العناصر المهمة: حسب الدراسة رقم 6 للاتحاد الدولي للمحاسبين وردت احد عيوب الاساس النقدي ، وهي انه "لا يعترف بالنفقات عند حدوثها بالرغم من وجود التزامات" و"لا يتجاهل الخصوم الناشئة عن العمليات العادية فحسب وانما يتجاهل ايضا الديون والخصوم الاخرى على المدى الطويل"

- لا يتماشى ومتطلبات الشفافية ولا يعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي: فحسب Pflugrath

Gary و Ball lan فان المواطنين والمستثمرين بحاجة الى المزيد من المعلومات المالية الشاملة والموثوق بها والى زيادة الشفافية والمساءلة من الحكومات وان اهمال ذلك عواقبه وخيمة ،اذ ان الحكومات سوف تتحمل المزيد من التكاليف فغياب الشفافية يعني غياب المساءلة وانعدام الثقة كما اوضح رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولن تستطيع الحكومات تحقيق الشفافية والمساءلة باستخدام الاساس النقدي. ولا ان تسمح للمستثمرين والمواطنين من اتخاذ قرارات مستنيرة تماما. ذلك ان الاساس النقدي عاجز عن عكس الصورة الحقيقية والعدالة للمركز المالي ، فالتقارير الناتجة وفقا له لا تعكس سوى جزء قليل من الصورة الكلية.

- لا يميز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات: يعتبر عدم التمييز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات

واحدا من اوجه القصور الرئيسية. فمثلا نجد ان التدفقات النقدية الناتجة عن بيع الاصول تعامل بنفس الطريقة التي تعامل بها التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب كذلك الامر بالنسبة للإقراضات الحكومية - التدفقات النقدية الخارجية - يتم التعامل معها بنفس الطريقة التي يتعامل بها عند دفع رواتب موظفي القطاع العام .

لا يحترم مبدأ استقلالية الدورات: أي تحميل كل دورة بما يخصها من النفقات والإيرادات وكل دورة

مستقلة عن الدورة السابقة لها او اللاحقة، فاستخدام الاساس النقدي يؤدي الى تداخل الفترات المحاسبية ، مما لا يسمح بدراسة المركز المالي الحقيقي للدولة لكل سنة .

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

-لا يعكس حسابات الأصول والخصوم أو ممتلكات الهيئة العمومية :الأمر الذي يجعل النظام المحاسبي غير قادر على الرقابة وتقييم الاداء بكفاءة وفعالية ، فهو يقيس الاحداث المالية النقدية فقط ولا يولي اهتماما لقياس الأداء .

-لا يقيس التكلفة : فمؤيدي هذا الاساس يعتقدون ان حساب التكلفة الحقيقية لوحداث الاداء غير مهم لأنها تقدم مجانا او بمقابل رمزي لا يرتبط بالتكلفة .

لا يمكن من تطبيق قاعدة موحدة للمقارنة السليمة للإيرادات العامة والنفقات العامة لكل سنة مالية.

-استخدام هذا الاساس يشجع الهيئات العمومية على الصرف قبل انتهاء السنة المالية لاستنفاد المخصصات الباقية او تأجيل الصرف للسنة المالية القادمة لتخفيف العبء على السنة المالية الحالية .

### المطلب الثاني: أساس الاستحقاق

نظرا لقصور الاساس النقدي في تحقيق الشفافية و المساءلة وعدم قدرته على كشف التلاعبات و الفساد المالي والاداري ، اتجهت الوحدات الحكومية الى تبني اساس الاستحقاق وفيما يلي سنتناول في هذا المطلب مفهوم اساس الاستحقاق ، مزاياه وعيوبه في المحاسبة العمومية .

**أولا :مفهوم اساس الإستحقاق** يقوم هذا الاساس بتحميل السنة المالية بما يخصها من نفقات او ايرادات بصرف النظر عن واقعة دفع النفقات او تحصيل الإيرادات . ويتم استبعاد تلك النفقات او الإيرادات التي تم انفاقها او قبضها وتخص فترات مالية سابقة او لاحقة ، ويتمشى اساس الاستحقاق مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ، حيث يستلزم اتباع هذا الاساس اجراء تسويات جذرية للنفقات والإيرادات لإضافة العناصر المستحقة واستبعاد العناصر المقدمة بالإضافة الى ذلك يستلزم اجاء الجرد الفعلي للمخازن والخزائن والاصول الثابتة والمتداولة <sup>1</sup> .

<sup>1</sup> المركز السعودي للمراجعة المالية والرقابة على الأداء .مرجع سابق.متاح على موقع [www.gca.sa](http://www.gca.sa) ، يوم التصفح 2022/04/22.

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني :

كما يمكن تعريف أساس الاستحقاق على انه (تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما اذا كانت هذه النفقات قد دفعت او لم تدفع والإيرادات قبضت ام لم تقبض)<sup>1</sup> .

يعني ذلك تأكيد استقلالية السنة المالية التي يتم فيها تسجيل وتلخيص وعرض نتائج اعمال النشاط وبيان المركز المالي للحكومة بصورة عادلة وسليمة .

ثانيا :مزايا أساس الاستحقاق : نظرا لتعدد الدراسات حول مزايا اساس الاستحقاق ارتأينا الى تبيانها من عدة جوانب<sup>2</sup>

1- **المزايا التقنية** : تناولت العديد من الدراسات عرض المزايا المتحققة من استخدام أساس الإستهقاق مقارنة بالأساس النقدي في القطاع العام و تتمثل في :

- **رصد ومراقبة النفقات الميزانية والمحاسبة بطريقة أفضل** : حيث أن دور المحاسبة العمومية وفق الأساس النقدي يقتصر على تقييم المسيرين من خلال احترامهم للقوانين والامثال للمخصصات المرصودة في الميزانية ، اما دور المحاسبة وفقا لاساس الاستحقاق هو تحقيق التوازن بين الموارد المسحقة (وليس فقط تلك المصروفة) مع النتائج . مما يساعد في النهاية على قياس فعالية وكفاءة التسيير العمومي بعد الامثال للميزانية .
- **تسهيل فهم الوضع المالي للهيئة العمومية**: من خلال تسليط الضوء على جميع التزاماتها ومواردها فأساس الاستحقاق يُعنى بأغراض الرقابة المالية واغراض رقابة الاداء .
- **رصد وقياس تكاليف السلع والخدمات** : من خلال محاسبة تحليلية للتكاليف .
- **مكافحة الفساد** : نتيجة لتقييم دقيق وعادل لتنفيذ الميزانية ووضع اليات لمساءلة المسؤولين المنتخبين وتعزيز الشفافية في التسيير العمومي

<sup>1</sup> سليمان خالد المعاطة ، قاسم الحسيني ، مرجع سابق ، ص53 .

<sup>2</sup> جايي أمينة هناء ، مرجع سابق ، ص8-9 .

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

حيث ان الاساس النقدي يبين النفقات بشكلها الاجمالي ،فهو لذلك يهمل العلاقة بين اوجه الانفاق وبين الانشطة المرتبطة بها مما يعيق تحقيق مبدأ المساءلة .وبالتالي زيادة اوجه الاسراف والهدر المالي ، في حين ان اساس الاستحقاق من خلال تقييمات الاداء يعزز مستوى الشفافية والنزاهة وبالتالي حماية المال العام .

- **الأخذ بعين الاعتبار المساواة بين الاجيال** :من خلال تحقيق التوازن بين الإيرادات الضريبية ونفقات التشغيل والاستثمار في السياسات العامة على مستوى محدد من الخدمة العامة لفترة معينة .

2- **المزايا المقدمة للتسيير العمومي** :اضافة الى المزايا السابقة فان تبني اساس الاستحقاق في القطاع العام

من شأنه تحسين اداء التسيير العمومي .وفيما يلي نبين ذلك :

- تحسين جودة التقارير المالية والحكومية لتحقيق الشفافية في التسيير العمومي .
- اضعاف الشرعية على عملية التوحيد المحاسبي عندما يكون ادخال اساس الاستحقاق في القطاع العام مرتبط بقبول اطار محاسبي خارجي (المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالنسبة للدول السائرة في النمو او وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP للبلدان التي قطعت شوطا كبيرا في الاصلاحات المحاسبية سعيا منها لجعل الممارسات المحاسبية في القطاع العام مشابهة لتلك التي في القطاع الخاص كنيوزيلاندا )
- توفير معلومات دقيقة حول المركز المالي للهيئة العمومية في اتخاذ قرارات حول جدوى تمويل الخدمات المقدمة ، كما تساعدها في اغراض التخطيط المستقبلي وتقييم ادائها بشكل اكثر دقة وتقديم صورة شاملة لكل الخصوم ، مما يسمح من صياغة واقعية للسياسات المالية وصياغة مستقبل قادر على مواجهة التحديات .
- ثالثا : **عيوب أساس الاستحقاق** رغم تعدد مزايا تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية الا انه لا يخلو من العيوب والتي يمكن ذكر اهمها مما يلي<sup>1</sup> :

- استخدام هذا الاساس يتطلب اجراء قيود التسوية اللازمة في نهاية كل سنة مالية للمصاريف والإيرادات الأمر الذي يؤدي الى تأجيل اقفال الحسابات مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية.

- استخدام هذا الأساس يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي ، كما هو الحال في احتساب الاستهلاك بناء على العمر الانتاجي للأصل الثابت .يتم تقديمه من قبل الاشخاص المختصين.

<sup>1</sup> حسام ابو علي الحجاوي ، مرجع سابق ، ص36.

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

- استخدام هذا الاساس يحتاج الى اشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في الامور المحاسبية لا تتوفر في جهاز الوحدات الحكومية .
- كلفة استخدام هذا الاساس تعتبر اعلى من كلفة استخدام الاساس النقدي.
- تأخر إظهار المركز المالي الامر الذي يؤدي الى اعداد تقديرات الموازنات للسنوات القادمة.
- كما يعاب على اساس الاستحقاق على انه <sup>1</sup>:
- مهتم بقياس الربح وهو مفهوم لا معنى له الى حد كبير في القطاع العام .
- يشوه المركز النقدي ويحدث خللا في الرقابة على السيولة النقدية بسبب اشمال الحسابات على معلومات محاسبية عن المستقبل والتي قد لا يحدث انفاقها او تحصيلها .
- قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات في النتائج حيث يعزز الثقة والشفافية ويساهم في دفع عجلة النمو الاقتصادي .
- سوء تحميل النفقات و الإيرادات للسنة المالية في اللجوء لتضخيم النفقات المستحقة وزيادة القدرة الإنفاقية في السنة التالية . او تخفيف الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة لإخفاء عجز الحكومة من متابعة تحصيل الإيرادات <sup>2</sup> .

### - **المطلب الثالث : الاساس المعدل (المشترك الالتزام):**

- نظرا لعيوب استخدام الاساس النقدي وللمزايا التي يحققها استخدام اساس الاستحقاق مقارنة بعيوبه ظهرت محاولات تهدف الى التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق وقد يحدث عند التطبيق العملي او الفعلي لهذا التحول ان لا يتبع اساس الاستحقاق الكامل وبالتالي يتم الخلط بين الاساس النقدي واساس الاستحقاق للجمع بين مزايا الاساسين وهو ما يسمى بالأساس المختلط .
- **اولا : تعريف الاساس المشترك : (المعدل المختلط) :** بين الاساس النقدي واساس الاستحقاق يوجد اساس اخر يعرف بعدة تسميات من بينها استعمال مصطلح الاساس المشترك ، او الاساس المختلط كما

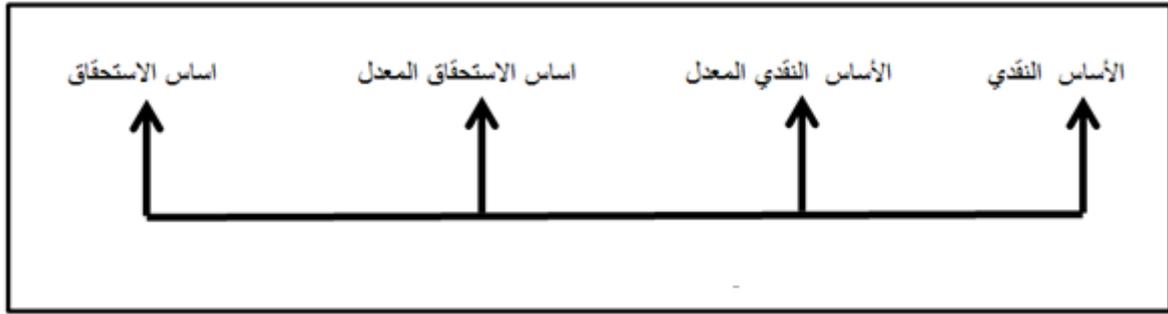
<sup>1</sup> جابي أمينة هناء ، مرجع سابق ، ص9-10.

<sup>2</sup> سليمان خالد المعاينة ، قاسم الحسيني ، مرجع سابق ، ص54.

## الفصل الثاني : المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

يعرف كذلك بتسمية اساس الالتزام والذي يعتبر مزيج بين مميزات وخصائص اساس الاستحقاق والاساس النقدي في نفس الوقت ،ينتج الاساس المشترك عن التعديلات المطبقة على اساس الاستحقاق او الاساس النقدي للجمع بين مزايا النظامين ، فاذا كانت طبعة هذه التعديلات اقرب الى الاساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل ، حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على اساس النقدي في الجزء الاكبر منه مع قبول بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق اساس الاستحقاق . واما اذا كانت التغيرات اقرب الى اساس الاستحقاق الكامل فينتج عنه ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل حيث يعرض الشكل الموالي مختلف اصناف الاسس المحاسبية على النحو التالي :

### - الشكل رقم 2-3 الأساس المحاسبية في القطاع العام الحكومي :



المصدر : المصدر: شلال زهير " افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية اطروحة دكتوراه , جامعة بومرداس , 2013/2014, ص37.

ثانيا : **الأساس النقدي المعدل** مفهوم هذا الاساس تحميل الحساب الختامي المالي للسنة المالية بالمصروفات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية بغض النظر عما اذا كانت هذه المصروفات تحققت وان الإيرادات تحقق عند قبضها فقط ان هذا الاساس يعالج كلا من الإيرادات الحكومية ونفقاتها بطريقتين مختلفتين فيعالج الإيرادات ضمن مفهوم الاساس النقدي بإثبات الإيرادات المقبوضة فعلا فقط في حين يعالج النفقات الملتمزم بها نتيجة التعاقد على شراء سلعة او الحصول على خدمات خلال فترة الموازنة وبغض النظر عن تاريخ الاستحقاق الفعلي المتمثل في تاريخ توريد السلع او تاريخ الحصول على الخدمات وبغض النظر ايضا عن موعد دفعها سواء تم دفعها او سيتم دفعها ضمن فترة زمنية محددة بعد نهاية السنة المالية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سليمان خالد المعاينة ، قاسم الحسيني ، مرجع سابق ، ص58.

## الفصل الثاني: المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

ثالثاً: أساس الإستحقاق المعدل: يسمى الأساس المحاسبي المعدل بأساس الاستحقاق المعدل عندما يكون التطبيق السائد في اثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية باتباع اساس الاستحقاق الى جانب حالات معينة يطبق فيها الاساس النقدي بشكل يسمح بتأجيل او استبعاد تسجيل بعض العمليات المالية المتعلقة ببعض عناصر الموجودات او المطلوبات وبالتالي لا تظهر هذه العناصر في التقارير المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل. ويتركز محور القياس المحاسبي وفق اساس الاستحقاق المعدل في الموارد المالية الكلية والتغيرات التي طرأت عليها خلال السنة اي ان المعلومات التي تقدمها التقارير المالية تشمل الإيرادات والنفقات والمطلوبات والموجودات المالية المتاحة لسداد المطلوبات وهناك نماذج متنوعة تندرج ضمن اساس الاستحقاق المعدل منها:<sup>1</sup>

- 1- الاعتراف بالموجودات والمطلوبات باستثناء الموجودات الثابتة التي يجري اثباتها على انها نفقات وقت الحصول عليها .
- 2- الاعتراف بكل الموجودات باستثناء المخزون الذي يجري اثباته في السجلات على انه نفقات وقت الحصول عليها .
- 3- الاعتراف بمعظم الموجودات والمطلوبات وفقاً لأساس الاستحقاق لكن الإيرادات يعترف بها وفقاً للأساس النقدي.
- 4- الاعتراف فقط بالموجودات والمطلوبات قصيرة الأجل.

<sup>1</sup> بشرى نجم عبد الله المشهدي "المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية" ، الجزء الأول ، الذاكرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، بغداد، العراق 2019.ص348.

## الفصل الثاني :المحاسبة العمومية: الإطار النظري والتقني:

### خلاصة الفصل الثاني:

تعد المحاسبة العمومية مجموعة من القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الاموال العمومية عن طريق تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية ،وتوصيلها الى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية. والمبادئ الخاصة بها ووفق مجال تطبيق يحدده القانون . كما ان للمحاسبة العمومية جملة من الاهداف اهمها حماية الاموال العمومية . كما ان لها خصائص تميزها عن المحاسبة المالية ، ويتم تطبيق المحاسبة العمومية عن طريق اعوان يتم تحديد وظائفهم عن طريق القانون 90-21 وهم الامر بالصراف والمحاسب العمومي ،

وتختلف المحاسبة العمومية بحسب الاسس المتبعة في تطبيقها حيث نميز بين نوعين من الأسس وهما الأساس النقدي على اساس الصندوق واساس الاستحقاق، ونظرا لنقائص هذين الاساسين ظهر اساس ثالث جمع بين مزايا كل منهما سمي بالأساس المشترك او الأساس المعدل .

الفصل الثالث

تطوير نظام

المحاسبة العمومية

في الجزائر

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تمهيد:

عرفت الجزائر اصلاحات محاسبية جديرة على مستوى المنظومة القانونية من خلال تبني نظام محاسبي مالي يقوم على فلسفة دولية للمحاسبة. تم بناؤها على ما ذهب اليه مجلس المعايير الدولية المحاسبية وبالتالي اصبح اصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية أمرا ضروريا بغية التوجه نحو نظام محاسبي مالي متكامل وشامل يسمح للدولة بتسهيل وتقييم عملياتها المالية بشكل صحيح ويسمح لمستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات الصحيحة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى الجوانب التالية من خلال المبحثين التاليين:

- متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
- مشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

### المبحث الأول: تبني معايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام في الجزائر

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق الى اهم مرحلتين مرت بهما المحاسبة العمومية في الجزائر ،  
ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .

المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و متطلبات تبني معايير

#### الدولية IPSAS

سوف نتطرق الى اهم مرحلتين مرت بهما المحاسبة العمومية في الجزائر ودراسة مدى اتجاه نظام

المحاسبة العمومية الجزائري نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .

أولاً: مرحلة اصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 الى 1995 : تعد هذه المرحلة بمثابة

ظهور الاطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون

90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر

الاساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ولعلى ابرز هذه المراسيم :

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين واجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكفايتها ومحتواها .
- المرسوم التنفيذي 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرون بالصرف للمحاسبين العموميين .

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدر التعليم رقم 078 في

أوت 1991 من اجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام . حيث أن كل عملية

تضم حسابا دائنا وحساب مدين كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والامرين بالصرف

ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في اداء عملهم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خبيطي خضير ، مونه يونس ، مرجع سابق ، ص105.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

ثانيا: مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 الى 2006 : شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الاطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من اطارات المديرية لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل ثم تحويله الى محاسبة الذمة والذي تم ايضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة حيث قام هذا الفوج بالإتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية التابعة لوزارة المالية الفرنسية DGCP للاستفادة من التجربة الفرنسية، اين تم انجاز المشروع والمصادقة عليه في 23/04/1997 وبالموازاة مع اعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الاجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة :

1- تكييف أنظمة الاعلام الالي مع القوانين الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE : حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الاعلام الالي الموجودة ،وبذلك اصبحت هذه الاخيرة تحتوي على نظامين في ان واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة ،والمخطط الحاسبي للدولة )

2- تكوين المحاسبين العموميين : حيث عقدت وزارة المالية عدة دورات تكوينية للمحاسبين العموميين (أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية، نواب أمناء الخزينة الولائية ،قاضي الضرائب ...)

وهذا في الفترة الممتدة من 1990 الى 2000 .وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من اجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على ارض الواقع عبر مرحلتين :

- اختبار المخطط المحاسبي للدولة على ست ولايات وهي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميله، وهذا بداية من 2000/07/09 .
- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني وكان هذا بداية من سنة 2003 .وتجدر الاشارة هنا الى ان المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني PCN المطبق في المؤسسات الاقتصادية لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007 .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حبيطي خضير ، منة يونس، مرجع سابق، ص105.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- **ثالثا: متطلبات تبني IPSAS في البيئة الجزائرية** يتوجب على الحكومة الجزائري توفير مجموعة من متطلبات مساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومنها اصلاح نظام المحاسبة العمومية وإيجاد نظام محاسبي جديد ،خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE ،إضافة الى تغيير أساس القياس المحاسبي بما يساعد على تحقيق الافصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية مع العمل على تخفيف مركزية السلطة وتأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام وتوفير الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات ،بالإضافة الى ضرورة تبني تقنيات وتكنولوجيات حديثة في المؤسسات العمومية.

### ولإنجاح تطبيق مشاريع الاصلاح يجب على الجزائر <sup>1</sup>:

- **تكوين العنصر البشري:** إن جل النظريات الحديثة اكدت على ضرورة تأهيل العنصر البشري وتكوينه حتى يضطلع بمهام انجاح اية عملية اصلاح او تغيير ،وقد اكدت الابحاث التي تعنى بالتنمية البشرية ان الانسان هو محور ومحرك اي اصلاح خاصة عند توفى العوامل الاخرى كالموارد المالية والمادية ومختلف وسائل التكنولوجيا الحديثة.

- **تحديث الإدارة العمومية:** لقد اصبحت التكنولوجيا ومختلف وسائلها عاملا حاسما في التطوير والتغيير ،وهو ما يؤكد على ضرورة الاعتماد عليها في تحسين خدمات ومهام الإدارة العمومية .

- **تطبيق محاسبة المسؤولية:** إن تطبيق هذا النوع من المحاسبة يؤدي بلا شك الى تدعيم الرقابة على الاداء من خلال ربط المسؤولية عن الانفاق والدخل بمستويات ادارية مختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة مسبقا ، مما يمكن من إصدار النتائج بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الاداء الفعلي .

- **تخفيف مركزية السلطة:** وذلك من خلال منح المستويات الادارية بعض السلطة في تولى الشؤون الإدارية والحد من هيمنة الحكومة على جميع هذه المستويات، وهذا نظرا لاختلاف هدف كل وحدة حكومية ما ينجم عنه اختلاف في تصميم البرامج والانشطة ووحدات الاداء.

<sup>1</sup> عبدوس إيمان ، مرجع سابق ، ص 322-324.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات : ان انجاح مشاريع الاصلاح في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الاطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية والتنفيذية) لان تبني هذه المعايير ضمن المحاسبة العمومية يستلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية لإنجاحه .
- إصلاح المنظومة القانونية : إن المحاسبة العمومية في الجزائر تضم ترسانة من التشريعات (قوانين ومراسيم ،قرارات وتعليمات) التي تمثل الإطار القانوني لها ،ونظرا لافتقاد هذه التشريعات للمرونة المطلوبة وجب تكييفها بالشكل الذي يعزز من خلاله تطبيق الاصلاحات المقترحة.

### المطلب الثاني: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الاعمال اثبت النظام المالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب .

أولا: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: تتمثل في<sup>1</sup>

- 1- عدم اعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة : حيث ان عملية التسجيل المحاسبي في اطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الايرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي).وبذلك تم اهمال عناصر اخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة وكذا حقوق الدولة وديونها تجاه الغير ،والتي تتم متابعتها خارج الاطر المحاسبي .وهذا ادى الى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة .
- 2- طريقة ترقيم حسابات الدولة :ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي افقد توازن مجموعة الحسابات .بحيث اصبحت تحتوي على اعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها ،خاصة التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة .
- 3- صعوبات تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية :تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتمشى مع تقنيات المحاسبة الجديدة التي تتطلب وجود نظام اعلام الي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل ،بل ان عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة مما يتسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات .

<sup>1</sup> شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 176.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

4- تعقيد الوثائق المحاسبية : حيث ان مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في اطار مدونة الحسابات تتميز بالتعقيد مما يصعب استغلالها .

5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية : حيث تتم متابعتها بسجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم انها تتم بصفة الية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء اضافي على المحاسب العمومي في غياب الحسابات المخصصة لقيد هذه العمليات، وبالتالي فان مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا توفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم اداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية وقياس التكاليف .

ثانيا :دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر سوف نتطرق فيما يلي الى الاسباب بالتفصيل كما يلي في النقاط التالية :<sup>1</sup>

- اعضاء الطابع المهني على الاطر المحاسبية الحكومية وادخال تقنيات القطاع الخاص الى القطاع العام: فتنطبق اساس الاستحقاق المطبق في القطاع الخاص على الهيئات العمومية من شأنه ان يحقق مزايا متعددة :

أ- يوفر سجلات دقيقة و متكاملة.

ب- يعطي صورة واضحة تساعد في تقييم وفهم مدى نجاح الحكومة في تسيير وادارة مواردها .

ت- يساعد في تقييم اداء الهيئات العمومية من ناحية مركزها المالي وتدفعاتها النقدية ،وتقييم اداء الحكومة من ناحية تكلفة الخدمات المقدمة وفعاليتها وانجازاتها .

ث- يساعد في تحديد اجمالي تكلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة والتي تعد معلوماتها ضرورية لتقييم كفاءة اداء الخدمات الحكومية، واتاحة مقارنتها بتكلفة نفس الخدمات ان قدمت من طرف القطاع الخاص او التطوعي . وهذه هي الاهداف الرئيسية من وراء اصلاح المحاسبة العمومية ،والذي يعتبر بدوره جزءا مكمل للإصلاح الاقتصادي .فالتحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ناتج عن ثبوت قصور الساس النقدي ومحدوديته بصفة رئيسية ،وعن المزايا المتعددة لأساس الاستحقاق الذي يقوم

<sup>1</sup> جايي أمينة هناء مرجع سابق ص 171-172.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

بتسجيل الايرادات والمصروفات والاصول والخصوم وحقوق الملكية "الاصول الصافية" في دفتر الاستاذ العام عند حصول النشاط الاقتصادي ذي الصلة وعندما يتم تسلم او دفع المبالغ النقدية .

- التماشي مع توجه الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الابلاغ المالي المبنية على اساس الاستحقاق :على غرار احصاءات مالية الحكومة والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .

- ضرورة انفتاح الميزانية العامة للدولة أو ضعف الشفافية والإفصاح وبالتالي المساءلة :حصلت الجزائر في مؤشر الميزانية المفتوحة لعام 2006 على 28 درجة ، اما في مسح عام 2008 فقد حصلت على درجتين ، كما انخفض مؤشر الموازنة المفتوحة لمسح عام 2010 ليصل الى درجة واحدة، ليرتفع بعدها الى 13 و19 درجة على التوالي في 2012 و2015 ووفقا لهذه المؤشرات نستنتج ان الحكومة الجزائرية لا توفر سوى معلومات ضئيلة عن الميزانية العامة للدولة وعن انشطتها المالية مما يحول دون امكانية مساءلة المواطنين للحكومة عن كيفية تسييرها للمال العام وهو ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (3-1): تطور مؤشر الميزانية المفتوحة في الجزائر

السنوات	2006	2008	2010	2012	2015
المؤشر	28	2	1	13	19

المصدر: جابي أمينة هناء مرجع سابق ص 172.

وقد اثبتت الدراسات اهمية معايير IPSAS في تحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة لذلك يجب ايلاء مشكلة عدم انفتاح الميزانية وغياب الافصاح الكثير من الاهتمام ،حيث يحقق اعتماد نظام الميزانيات المفتوحة مشاركة المواطنين في العملية الديمقراطية ،بالإضافة الى فائدته المباشرة في مواجهة الفساد وتحسين الاداء المالي للدولة .

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

ثالثا: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و ترشيد الإنفاق العمومي قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بإصدار معايير من شأنها أن تساهم إلى حد بعيد في حوكمة الإنفاق العمومي ندرجها فيما يلي:<sup>1</sup>

**المعيار رقم 2: بيانات التدفقات النقدية الهدف من هذا المعيار هو بيان التدفقات النقدية ومصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة تقديم التقارير ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير، تتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها والأسلوب الذي تم فيه استخدام هذا النقد، كما تسمح معلومات التدفقات النقدية بمساعدة المستخدمين على التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية للمنشأة كما تسمح بتقييم الهيكل المالي للمنشأة (الاتحاد الدولي للمحاسبين،، 2010 ، صفحة. 87).**

**المعيار رقم : 15 الأدوات المالية الإفصاح والعرض الهدف الأساسي من هذا المعيار هو تبيان أهمية الأدوات المالية والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة في القطاع العام وتعزيز فهمها من قبل مستخدمي البيانات المالية، حيث يحدد هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية ضمن الميزانية وخارجها، كما يشجع المعيار الإفصاح عن المعلومات حول طبيعة ونطاق استخدام المنشأة للأدوات المالية، والأغراض المالية التي تخدمها والمخاطر المرتبطة بها، والسياسات الإدارية للسيطرة على تلك المخاطر (الاتحاد الدولي للمحاسبين،، 2010 ، صفحة. 388).**

**المعيار رقم : 20 الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة يساهم هذا المعيار في ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال الضمانات التي يقدمها بخصوص وجود إفصاحات عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيث يضمن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة و أطرافها، حيث تلي مثل هذه المعلومات أغراض المساءلة وذلك بهدف تسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة ما يجعلها تقدم التقارير بشكل أفضل (الاتحاد الدولي للمحاسبين،، 2010 ، صفحة525).**

**المعيار رقم : 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام إن ترشيد النفقات ترتبط ارتباطا وثيقا بمدى شفافية القوائم المالية والتي نرى أنها لا تتوفر إلا بتوفر الإفصاح الكافي حول كافة**

<sup>1</sup> مرداسي خلود ، تفرات يزيد "اهمية اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الانفاق الحكومي"-دراسة تطبيقية- مجلة دراسات في الاقتصاد وادارة الاعمال "المجلد 4 ، العدد 1 ، جوان 2021 ، ص132-133.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المعلومات المالية التي توضحها هذه القوائم، وقد ركز هذا المعيار على أنه على الحكومات التي تختار الإفصاح عن بيانها المالية أن تقوم بذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار والذي من شأنه أن يعزز شفافية التقارير المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين،، 2010 ، صفحة(656) .

المطلب الثالث: عرض تجارب بعض الدول في إصلاح المحاسبة العمومية والعوامل

### الداعمة والمعيقة لاعتماد معايير IPSAS

إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف إلى التوافق مع المعايير الدولية بحيث يعبر هذا التوافق المحاسبي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي الى زيادة امكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال".

أولا : العوامل الداعمة والمعيقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فيما يلي سنتطرق بالتفصيل لهذه العوامل الداعمة والمعيقة<sup>1</sup>

أ-العوامل الداعمة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :يمكن تحديد عوامل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات:

- عملية وضع المعايير: يمكن النظر لها كعامل مهم في العملية الشرعية قبل الموافقة على المعايير ، من المعتاد تنظيم استشارة عامة من اجل جمع الراي من منظور اصحاب المصلحة.
- تقارب المعايير IPSAS مع IAS/IFRS: حيث اختارت الهيئات FIC-CSP منذ البداية النموذج المحاسبي للقطاع الخاص كمرجع مع التعديلات اللازمة لتكييفها مع سياق القطاع العام
- النظر في القضايا ذات الاهمية الخاصة بهيئات القاع العام: مع كون معايير IPSAS تتقارب مع معايير القطاع الاقتصادي ومع ذلك فان العديد من المهنيين الذين ينتقدون هذا على اساس ان الادارات العمومية لها خصائص تتطلب الاهتمام من خلال تكييف انظمة المحاسبة معها.

<sup>1</sup> وليد مرغي "مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPASAS" -الواقع والتحديات-مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد1-2021،ص114-115.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- الدور الفعال ل**IPSASB**: ينفذ مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سياسة ترويج ديناميكية للمعايير من خلال الدور النشط في البرنامج الذي ينشره بانتظام
- دور المنظمات الحكومية الدولية إن المنظمات الحكومية الدولية لعبت دورا هاما في تشجيع اعتماد **IPSAS** بدفع من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كجزء من توصياتهم لتحسين المساءلة وشفافية هيئات القطاع العام كذلك من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي بتنشيط التعاون في برنامج المساعدة المالية وتنمية القدرات.
- **ب- العوامل المعيقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**: هناك ايضا عوائق تهدد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منها :
- **تقارب المعايير المحاسبية الدولية من نموذج المحاسبة المالية**: حيث ان معايير **IPSAS** لا تحلل على وجه التحديد خصائص الإدارة العامة بل تذكر فقط ان المعلومات المالية قد يتم تضمينها في تقرير مالي، وادراج القيمة العادلة كمعيار لقياس القطاع العام
- **وهم الحفاظ في التحكم من خلال الميزانية**: قد ترغب الحكومات في السيطرة على المعايير المحاسبية من اجل الحفاظ على اوهام التحكم في الميزانية كون التقارير المالية لها تأثير كبير على الاستدامة والديون وقد يتم التقليل من العجز
- **التكلفة والاحتياجات التدريبية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام**: يتطلب الاعتماد الجديد لـ **IPSAS** الموارد والدعم السياسي والقيام باستثمارات في انظمة تكنولوجيا المعلومات والتدريب على النظم الجديدة كما يمكن ان تكون عوائق في العديد من البلدان خاصة في اوقات ضغوط الميزانية.
- **حوكمة IPSAS**: تعتبر الحوكمة و الرقابة من بين الأسباب التي سلطت المشاورة **IPSASB** والتي قدمتها الحكومات لتبرير رفضها تبني تلك المعايير.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

ثانيا: عرض تجارب بعض الدول في اصلاح المحاسبة العمومية :فيما يلي سنذكر بعض الدول التي كانت سباقة في اصلاح محاسبة القطاع العمومي<sup>1</sup>.

**1- عرض تجربة فرنسا:** في اطار التجربة الفرنسية حول اصلاح نظامها المحاسبي للدولة والانتقال من محاسبة الصندوق الى محاسبة الذمة المالية للدولة فمنذ صدور هذه الفكرة صدور القانون العضوي المتعلق بقانون المالية في 2001/08/01 ويشمل الاصلاح على توفير الشفافية لحسابات الدولة ويمتاز هذا الاصلاح بالخصائص التالية :

- يعتمد على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على اساس الاستحقاق .
- يقوم على مبدأ الشفافية والمساءلة من اجل اعطاء الصورة السابقة لحسابات الذمة المالية للدولة.
- مبدأ الفصل بين المحاسبة الادارية التي يمسكونها الآمرون بالصرف والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون.

- يأخذ نظام المحاسبة العمومية بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام حيث المدير العام Prada يتبنى في اطار محاسبتها على 13 معيار يتوافق مع النظام المالي للدولة ابتداء من سنة 2006 .

**2- عرض تجربة بلجيكا:** باشرت بلجيكا سنة 2003 اصلاحا شمل ترسانة من الاجراءات القانونية هي:

- القانون العضوي المتعلق بالميزانية .
- الغاء القانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة .
- القانون المتعلق بالميزانية والمحاسبة المرتبطة بالبلديات والقطاعات الجهوية .
- ويرتكز هذا الاصلاح بشكل اساسي على:
  - الاعتماد على نظرية القيد المزدوج.
  - اصلاح نظام المحاسبة العمومية وذلك بتحضير النصوص التشريعية المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة.
  - الاعتماد على محاسبة الذمة المالية.

<sup>1</sup> خبيطي خيضر ، مونه يونس ، مرجع سبق ذكره ، ص103-104.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- 3- التجربة المغربية لإصلاح نظام الميزانية: اهتمت المملكة المغربية بشؤون اصلاح الموازنة العامة منذ 2001 وذلك من خلال الانتقال من الميزانية المرتكزة على الوسائل الى الميزانية المرتكزة على النتائج، وفي هذا الاطار اصدرت مجموعة من القوانين المساعدة على تطبيق عناصر الاصلاح نذكر منها:<sup>1</sup>
- منشور الوزير الاول في 2001/12/25 الذي اوصى بمجموعة من التدابير منها اعتماد مقارنة جديدة لتدبير الميزانية تعتمد على النتائج بتقنية شمولية الاعتمادات ومنح صلاحيات كبرى للمسؤولين اللامركزيين .
  - مرسوم 2001/12/31 المعدل لمرسوم 1999/04/26، المتعلق بإعداد وتنفيذ الاعتمادات من شطر الى اخر داخل نفس الفقرة بالنسبة لنفقات المعدات .
  - مرسوم 2004/12/24 المعدل لمرسوم 26 أفريل الذي يبسط مسطرة تحويل المناصب المستعملة من اجل تسوية وضعية اصحابها على اثر ترقية في الدرجة وهو اجراء يستهدف توسيع حرية الامر بالصرف وتحميله المسؤولية على نتائجه .
  - منشور الوزير الاول في 2005/04/20 حول نظام التدبير المندمج للنفقات .
  - رسالة توجيهية للوزير الاول حول اعداد مشروع قانون المالية لسنة 2006 حيث يتضمن فقرة مهمة حصص لترشيد سبل تحضير وتنفيذ الميزانية العامة للدولة وفق المقاربة الجديدة .

### المبحث الثاني: مشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

سعيها منها للالتحاق بموجة الاصلاح الميزاني والتخلص من العيوب والنقائص التي تشوب نظامها السابق. أسست الجزائر مشروعاً كبيراً لتحديثه من خلال اعتماد محاور وأساليب جديدة وحديثة لتسيير النفقة العمومية.

#### المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث الميزانية

منذ سنوات اعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث اساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية وكذا اساليب الرقابة عليها وذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المجال في اطار مشروع تحديث نظام الميزانية

#### PROJET DE MODERNISATION DES SYSTEMES BUDGETAIRES

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة "تحديث النظام الميزاني في الجزائر" رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص88.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أولاً: التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية يتمثل محور مشروع تحديث الميزانية اساسا في الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل الى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية. ويشمل المحاور التالية:<sup>1</sup>

- اطار الميزانية المتعدد السنوات.

- ميزانية البرامج القائمة على اساس النتائج ومؤشرات الاداء .

- تحديد تقديم الميزانية ووثائقها.

- تحديد دورة الميزانية .

- اعتماد قانون عضوي جديد.

- تحديد الاطار المحاسبي للميزانية .

- اعتماد وتطوير انظمة المعلومات المعتمد في تحضير الميزانية.

- تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين.

ثانيا هيكال المشروع: يتكون هيكال المشروع من عنصرين أساسيين هما<sup>2</sup>:

1- اطار الميزانية budgétisation: وتندرج تحته المحاور التالية :

- تبني اطار ميزانية متعدد السنوات : بحيث يكون هذا الاطار متكامل اذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية

، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي ، فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاث الموالية تتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة.

- تحسين تقديم وعرض الميزانية : بدافع الحصول على نقاشات اكثر انفتاحا واستنارة للاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة .

- تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية : يتعلق المر بقدراتها على التقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات والسياسات المدرجة في طلبات الاعتمادات الوزارية .

- تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية من اجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة ، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع

الاستثمار العمومي بهدف رفع النجاعة والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي .

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة ، مرجع سابق ، ص96.

<sup>2</sup> مفتاح فاطمة ، مرجع سابق ص96-97.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

1-

الاعلام والانظمة المعلوماتية: يرتكز هذا العنصر على اقتناء وتركيب انظمة ومواد وبرامج معلوماتية متطورة وذات اداء مرتفع .

إن استعمال ادوات الاعلام الالي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والامرین بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية، جهوية، ولائية) .  
ثالثا: التحديات و الصعوبات التي تواجه الميزانية العامة في الجزائر: يمكن تلخيص الصعوبات التي تواجه الميزانية العامة في الجزائر فيما يلي:<sup>1</sup>

### أسلوب إعداد الميزانية وتنفيذها:

- أسلوب تقليدي يعتمد على المعيار التاريخي والتفاوض في تخصيص النفقات العامة للوزارات والدوائر العمومية اللاربحية.
- أسلوب إعداد الميزانية لا يتطرق إلى التخطيط المالي متوسط المدى .
- المبالغة في طلب الوزارات و الدوائر العمومية اللاربحية لمخصصات الإنفاق.
- عدم شمول الموازنة العامة لكافة إيرادات الدولة ونفقاتها كإيرادات بعض المنح ونفقات بعض البرامج.
- عدم مراعاة ربط تخصيص النفقات العامة في الميزانية العامة بالنتائج المستهدفة.
- عدم توفير قاعدة بيانات شاملة محدثة عن المشاريع الرأسمالية.
- تعقيد بعض الأنظمة الضريبية وغير الضريبية واجراءاتها الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة إدارتها ويفتح مجال للفساد و التهرب.
- عدم ملاءمة الخدمة المقدمة لدافعي الضرائب.
- عدم فاعلية إجراءات رفع كفاءة التحصيل ومكافحة التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> مسدد محمد" متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر" رسالة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة. الجزائر 2013-2014.ص31.

المطلب الثاني: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية وأهدافه والصعوبات التي تواجهه

ستتطرق في هذا المطلب الى تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية<sup>1</sup>

أولا :عرض مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في اطار حركة اصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من اخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية . من اجل تقديم مشروع اصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال والتي لها نظام محاسبي مشابه للنظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنة نظام محاسبة الخزينة العمومية لكي يصبح اداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والافصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي. تحت اشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن مدونة مجموعة حسابا الخزين العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة.

يسعى مشروع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر الى وضع اطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة ،لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم اعدادها على الأساس النقدي والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة ،وعلى هذا الاساس يعتبر مشروع اصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من اجل انشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي اجال معقولة للمسؤولين حول مجمل اصول وخصوم الدولة .وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من اجيل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الاداء بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء الى السجلات الاقصائية كما كان معمولاً به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

ثانيا: أهداف مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية :يهدف مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة ويسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي اجال معقولة

<sup>1</sup> شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 182-183.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

وللمسؤولين من اجل اتخاذ القرار. وتوظيفها في مجال عرض وتحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الاداء لمختلف وحدات القطاع العام بهدف تحقيق الشفافية والرشاد في تسيير الميزانية العامة للدولة<sup>1</sup>. وفي هذا الاطار حدد مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة اهداف اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الاتية :

- توفير معلومة موثوقة ودقيقة على مجمل نشاطات الدولة .
  - توفير ادوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعة العمليات المالية للدولة .
  - تقديم قوائم مالية في اجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلي حاجيات متخذي القرار.
- اضافة الى اهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة.

**ثالثا: الصعوبات التي تواجه تنفيذ المشروع** عرف مشروع التحديث بعض التأخر في التنفيذ ذلك لان

السلطات حددت عدة رزنامات لتوليه الا انها عجزت عن تحقيقها في كل مرة ، ويعود سبب هذا التأخر الى عدة صعوبات واجهت تنفيذ وتطبيق المشروع. يذكر عن الدول العربية عموما معاناتها من الصعاب والمشاكل التي تحول دون تحديث انظمتها الميزانية والتي يمكن تلخيصها كما يلي<sup>2</sup> :

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

- عدم التناسق والملاءمة في بعض التنظيمات الادارية في الاجهزة الحكومية مع متطلبات تطبيق الاتجاهات الحديثة للموازنة .

- ندرة الخبراء والكفاءات اللازمة من الموظفين لتطبيق التحديث في الادارات الحكومية المختلفة .

- غياب الوعي الكافي بين مختلف الادارات الحكومية بأهمية الموازنة وضرورة تحديثها ، مما اضعف التعاون بين هذه الادارات وجهاز اعداد الموازنة العامة .

- بطء أو قصور تطور الوسائل العلمية والتكنولوجية في الاجهزة الحكومية ، والتي من شأنها ان تسهل وتوفي سبل استخدام انظمة الموازنة الحديثة .

<sup>1</sup> شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص 184-185.

<sup>2</sup> مفتاح فاطمة "مرجع سابق" ص 146-147.

### المطلب الثالث : الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع ودراسة تقييمية للمشروع

من اجل عصرنه وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر قامت الدولة (وزارة المالية) باتخاذ عدة

اجراءات لتنفيذ وانجاز مشروع اصلاح المحاسبة العمومية تمثلت في ما يلي

أولا : التعاقد مع هيئات دولية وتمثل هذه الاتفاقيات فيما يلي<sup>1</sup>

1- اتفاقية البنك الدولي : انطلق الحديث عن تحديد نظام الميزانية العامة في الجزائر من الناحية القانونية ابتداء من

2001/07/17 وذلك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي تحت الحساب رقم 7047 الموقعة في

18-04-2001 المتعلقة بتمويل برنامج الاصلاح الميزاني ولكن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخرا دام 3

سنوات وفي هذا الاطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة الى

التكلفة الاجمالية للمشروع وفي اكتوبر 2004 تم توقيع عقدين " اطار الميزانية المتعدد السنوات " بمبلغ

€ 1.586.000 " وتحسيت تقديم الميزانية " بمبلغ €435.000 ليتم في أبريل 2005 توقيع عقد

لتحديد دورة النفقة العمومية بمبلغ قدره 2.2 مليون €.

2- التعاقد مع مؤسسة CRC SOGEMA : تأسست مؤسسة CRC SOGEMA سنة

1984 تعتبر واحدة من اكبر المؤسسات الكندية التي تقدم خدمات الاستشارة في مجال التسيير وفي ادارة

وتنفيذ المشاريع الكبرى في مجال التعاون الدولي في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

أ- المشروع الاول : تم عقد المشروع الاول للفترة الممتدة خلال 2007/2004 تحت اسم تحديث نظام الميزانية

بتمويل من البنك الدولي حيث اسست الجزائر مجموعة من الاصلاحات الرامية الى تحويل بيئتها المؤسساتية

ومن بين المحاور الاساسية الثلاثة لإصلاح قطاع المالية نجد اصلاح نظام تسيير النفقة العمومية والمسجلة

ضمن مشروع اصلاح نظام الميزانية MSB يحتوي المشروع على ثلاثة اجزاء .

- اطار الميزانية المتعدد السنوات

- تحسين عرض ونشر الميزانية

- تعزيز وظيفة الاستشارة لوزارة المالية

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة ، مرجع سابق ، ص98-99.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

ب- المشروع الثاني تم عقد المشروع الثاني للفترة الممتدة ما بين 2012/2008 بهدف تحسين ادارة الانفاق العام وتحسين تقديم الخدمات للشعب .

يواصل المشروع الثاني مسار المشروع الاول ويوجه اساسا ل:

- الدعم المؤسساتي وتدريب الاعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية في مجال الميزانية القائمة على اساس النتائج.

- العمل على تطبيق النظام الجديد وتأهيل القدرات لتحضير ميزانية سنة 2012 على اساس البرامج.

ت - محتويات المشروع الثاني :- الدعم القانوني ، اطار النفقات على المدى المتوسط،

-نشر نظام المعلومات (SIGBUD)

-التكوين

-الاتصال

ثانيا: الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع يعتمد مشروع MSB على ثلاثة هياكل تنظيمية مكملة لبعضها وتتمثل في <sup>1</sup>

- هيكل تنظيمي وظيفي وعملي داخلي على مستوى وزارة المالية والذي يعتبر بمثابة المحرك لعملية الإصلاح الميزاني .

- هيكل تنظيمي وظيفي وعملي على مستوى كل وزارة او هيئة عمومية MIP.

- هيكل مؤسساتي على المستوى الحكومي من اجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الاستراتيجية وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الاخرى في المجالات المتعلقة بالصلاحيات الميزاني .

ثالثا: دراسة تقييمية لمشروع تحديث الميزانية إن تحديث النظام الميزاني لا يزال مجرد مشروع قيد التنفيذ وهذا ما لا يسمح لنا بتقييمه وما نقصده بالدراسة التقييمية ليس الا محاولة معرفة ووصف مدى تحققه من خلال معرفة وضعية تقدم الاعمال فيه ، بالإضافة الى محاولة بيان مدى استجابته للمعايير الدولية من خلال العناصر التي يحتويها .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة ، مرجع سبق ذكره ، ص100.

<sup>2</sup> مفتاح فاطمة ، مرجع سابق ، ص-145-146.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

1- وضعية تقدم أعمال المشروع: سنتناول في هذا العنصر وضعية تقدم الاعمال في مشروع تحديث نظام الميزانية وذلك بذكر الاعمال المحققة حسب كل عنصر من عناصر الاصلاح :

أ- تعريف البادئ العامة لإطار قانوني جديد: يهدف هذا النشاط الى تكيف الاطار القانوني والتنظيمي الحالي مع الاساليب الجديدة للميزانية والتي يتطلبها الاصلاح ولهذا تم ادخال مشروع قانون عضوي يتعلق بقوانين المالية (APLOLF)، يشمل عناصر اصلاح نظام الميزانية وقد تم عرضه والمصادقة عليه لدى مجلس الحكومة في 2008/03/12 .

ب- تعريف المدونة الجديدة للميزانية: تم تحويل المدونة الجديدة الى مختلف الوزارات وقد كانت موضوع فحص خلال اللجنة الوزارية العملية 2009/05/25 وقد تم المصادقة على المدونة من قبل اللجنة الوظيفية والتقنية في 2009/06/08 وفي ما يخص التطابق بين المدونة والمخطط المحاسبي للدولة PCE بحيث نسجل في هذه النقطة بعض الاختلافات بينهما، تم عقد اجتماع في 2008/10/28 يجمع ممثلي المديرية العامة للميزانية، المحاسبة، الضرائب، التوقع والسياسات، الدومين الوطني للتخطيط مهمته معالجة نقاط التوافق بالموازاة مع هذه النشاطات تم ادخال مدونة حساب وظائف الحكومة .

ت- تقديم الهيكلية حسب البرامج: تم التصديق على الهيكلية حسب البرامج في الوزارات من طرف اللجنة الوظيفية والتقنية خلال اجتماعها في 2009/07/20 .

وبداية من أكتوبر 2008 التزمت 16 وزارة بإنشاء ميزانية حسب البرامج وذلك بإنشاء قاعدة بيانات خاصة لكل وزارة تسمح لها بتحضير ميزانية حسي الشكل الجديد الذي يحدده القانون العضوي .

ث- اطار النفقات متوسط الاجل: تم التعاقد مع مؤسسة CRC SOGEMA في جوان وجويلية 2009 من اجل انشاء نموذج لإعداد اطار النفقات على المدى المتوسط CDMT اجمالي يرفق هذا النموذج بثلاث وثائق هي تشخيص، عرض جدول للعمليات المالية، تعليمة استعمال النموذج .

ج- اعداد المخططات الاستراتيجية: مست هذه العملية 21 وزارة تتكون من تحضير مخططات استراتيجية 2010/2014 .

ح- نظام المعلومات لتحضير الميزانية SIGBUD: هذا النظام يعتبر حاليا عمليا ويسمح ببيان الميزانية حسب الوثائق المقترحة في الاصلاح لكن حاليا لا يمكن للوزارات الاتصال السريع بموقع وزارت المالية ولهذا يتم تدخل مختصين لإيجاد حلي لهذه المشكلة ابتداء من السداسي الاول من سنة 2010.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

2- مدى استجابة مشروع تحديث الميزانية للمعايير الدولية: تتفق عدة منظمات وهيئات دولية ناشطة

في مجال تطوير نظم الميزانية العامة على جملة من المعايير يجب ان يشملها نظام الموازنة حتى يتصف بالسلامة نجملها في العناصر التالية: <sup>1</sup>

- اطار قانوني لتحديد دور ومسؤولية المؤسسات بما يتضمن عملية المراجعة والرقابة .
  - موازنة شاملة تستوعب كافة العمليات المالية للحكومة .
  - معلومات وتقديرات دقيقة وفي الوقت المناسب .
  - عملية اعداد موازنة تتميز بالشفافية وتسمح بمشاركة فعالة من قبل المجتمع المدني والسلطة التشريعية.
  - كما ان قيمة اي نظام للموازنة العامة يعتمد على عنصرين أساسيين هما : وسائل الرقابة التي يوفرها النظام وفعالية النظام في تحقيق الاهداف السياسية والاقتصادية والمالية . وسنحاول من خلال الجدول ادناه بيان مدى استجابة مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر لهذه العناصر:
- الجدول رقم (3-2): مدى استجابة مشروع تحديث الميزانية الى المعايير الدولية .

العنصر	مدى استجابة المشروع لهذا العنصر
<p><u>الإطار القانوني</u></p> <p>-من المفترض ان يكون هذا الاطار عبارة عن جزء من المستندات القانونية الاساسية في الدولة.</p> <p>-يوضح دور ومسؤوليات السلطتين التنفيذية والتشريعية في نظام الميزانية</p>	<p>يقدم المشروع قانونا عضويا يتعلق بقانون المالية (LOLF) ينظم سير عملية الميزانية ،وهذا ما يرفعه الى مصاف القوانين الاساسية في الدولة.</p> <p>-يوضح المشروع الاولي للقانون العضوي (APLOLF)مختلف المراحل التي يمر بها قنون المالية من تحضير ومصادقة وتنفيذ ومختلف الهيئات المسؤولة عنها من السلطتين .</p>

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة ، مرجع سابق ، ص147/148/149

<p>-ان التسيير الجديد القائم وفق البرامج يستلزم تقديم ميزانية وحيدة شاملة ومتكاملة للنفقات التسيير والتجهيز المتعلقة بالبرامج.</p> <p>- كما يوضح نموذج مقدم وفق التقديم الجديد للميزانية شموليتها على كافة المبالغ المخصصة لمختلف الوزارات بالإضافة الى مختلف الهيئات الحكومية الكبرى ، كما ان النظام المقترح ينزع الكثير من الغموض المعروف حاليا حول حسابات التخصيص الخاص والعبء المشتركة ، وهذا ما يمكنه ان يتمتع الميزانية في النظام الجديد بالمزيد من الشمول للعمليات المالية للحكومة</p>	<p><b>موازنة شاملة تستوعب كافة العمليات المالية للحكومة</b></p>
<p>-لا يمكننا الحكم على درجة توفير المعلومات وجودتها في مشروع تحديث نظام الميزانية الا بعد تطبيق النظام الجديد في حد ذاته ثم بيان مدى توفر المعلومات الضرورية حول الميزانية في الوقت المناسب ومدى جودتها ، الا ان ما يمكن الحديث عنه هو اقتراح المشروع لوثائق هامة خلال مختلف مراحل الميزانية والتي يمكن ان توفر معلومات اكثر دقة مما كانت عليه في النظام القديم .</p> <p>- كما يتطلب النظام الجديد التسيير القائم على النتائج والذي يركز على مؤشرات الاداء والتي توفر معلومات عن مدى اداء المشاريع في اي وقت كان.</p>	<p><b>المعلومات والتقديرات الدقيقة والمناسبة والمعدة في الوقت المناسب</b></p> <p>يعتبر توفير المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب وبجودة عالية من العناصر الاساسية لسلامة نظام الميزانية</p>
<p>- يؤكد المشروع على ضرورة اعطاء الاولوية الكاملة لسد حاجيات المواطنين اثناء اختيار البرامج وتحضير الميزانية العامة لكن لا يبين اي قنوات رسمية للمشاركة الشعبية في اختيارات الميزانية .</p> <p>- كما أن عنصر ثنائية الحرية والمسؤولية يمنح لوسائل الرقابة هامش أكبر لمحاسبة ومساءلة المسؤولين عن اعمالهم ونتائجها، ويعتبر اعتماد مؤشرات الاداء ايضا وسيلة هامة لقياس النتائج المحققة مقارنة بالأهداف المنتظرة.</p>	<p><b>الشفافية والمشاركة:</b></p> <p>تعتبر الشفافية والمشاركة قمة العملية الديمقراطية، وتمثل في وجود قنوات رسمية للمشاركة الشعبية ووجود اليات للمحاسبة والمساءلة، وعمليات إدارة تتميز بالشفافية</p>



## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

والاقتصادية والمالية لا يجزم الا بعد البث في تطبيق هذا النظام ، ومن ثم قياس قدرته على تحقيق اهداف الحكومة .	
---	--

المصدر : مفتاح فاطمة "تحديث النظام الميزاني في الجزائر " رسالة ماجستير ، جامعة تلمسان، ص 148، 149، 150.

## الفصل الثالث : تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

### خلاصة الفصل الثالث :

أطلقت الجزائر مشروع اصلاحات كبيرة تهدف الى تطوير انظمتها المالية والمحاسبية في القطاع العام لجعل النظام المحاسبي المالي متكامل وشفاف وقادر على منع اي فساد اداري ومالي وموافقا للأنظمة العالمية ولقد تناولنا في هذ الفصل متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر انطلاقا من المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية والضرورة التي ادت الى اصلاح (نقائصه) واهداف هذا الاصلاح واهميته وقد تبين لنا في دراستنا هذه ان النظام المحاسبي السابق لا يلبي احتياجات المستخدمين والتوجه الذي تبنته الدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومي والمتمثل في مشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية الذي تبني المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام IPSAS في البيئة الجزائرية.

الخاتمة

العامّة

- تعد المحاسبة العمومية الركيزة الأساسية للشؤون المالية لدولة كونها تلعب دورا هاما في المجال النظري والمجال التطبيقي لها، حيث تهدف بصفتها نظاما للمعلومات لوضع خطط وتنبؤات مستقبلية متوقع حدوثها، كما تقوم بتشخيص الأنشطة والبرامج المختلفة المخطط لها سابقا من طرف الحكومة.
- ومن خلال توفيرها للمعلومات المتمثلة في القوائم المالية المتعلقة بأنشطة الوحدات الحكومية فهي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة و الملائمة.
- كما تلعب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دورا هاما في تحقيق أهداف الحكومات و المؤسسات العمومية من حيث جودة إعداد التقارير والقوائم المالية وكذا الإفصاح عنها لأنها ذات غرض عام وتحقق التسيير العقلاني للمال العام.
- ولقد حاولنا في بحثنا هذا تناول مدى توجه الجزائر نحو تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS في نظام محاسبتها العمومية من حيث الأهمية والمتطلبات.
- نتائج اختبار الفرضيات:** خلصنا من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها الى مجموعة من النتائج من أهمها :
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق: تحقق الإفصاح الكامل على السياسات المالية وتحقق الشفافية والموثوقية .
  - لقيت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قبولا واستجابة من قبل دول العالم، حيث أن هذه المعايير مستوحاة من المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS .
  - المحاسبة العمومية هي ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي ينظم تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها الهيئات الحكومية.
  - يتم الاستناد إلى القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 الجريدة الرسمية رقم 35 والذي يعتبر المصدر الأساسي والرئيسي للمحاسبة العمومية.
  - الأعوان الذين تسند إليهم مهمة تنفيذ العمليات المتعلقة بالمحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي يعتبر كعون رقابة.

- نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أساس الاستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة.
- الإصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف الى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.
- مشروع عصرنه الانظمة الميزانية يهدف الى تحسين شفافية تسيير المال العام والرشادة في الانفاق.
- يستهدف اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الاطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية وتحديث الادارة وتدريب العنصر البشري وتأهيله .
- عدم ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية في الجزائر أثر سلبا على مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

### ثالثا: التوصيات

- من خلال النتائج السابقة ارتأينا تقديم مجموعة من الاقتراحات و هي كالتالي:
- تهيئة و توفير الظروف الاقتصادية والمالية المناسبة حتى يستجيب نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ضرورة الدعم السياسي من متخذي القرارات في الدولة من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية ومواكبة التطورات الدولية في هذا المجال.
- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كونها وسيلة رقابة تدعم الشفافية والإفصاح و المساءلة المالية.
- ضرورة التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين علميا وعمليا وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية من أجل استعاب متطلبات تطبيق معايير القطاع العام.
- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال القيام بأيام دراسية و ملتقيات علمية حولها.
- ضرورة مواكبة التطورات التكنولوجية وخصوصا المعلوماتية بعصرنه الأنظمة المحاسبية آليا وإلكترونيا بما يتوافق مع نجاح تطبيق معايير القطاع العام.
- وضع قانون أو إطار أخلاقي للممارسات المحاسبية و إعطائه قوة الإلزام للقضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والإدارات العمومية للدولة.

- الإستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق نظام محاسبي يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### رابعاً: آفاق 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 التطبيقى و الذي يعتبر مهما جدا و الذي يمكن أن يكون موضوع لدراسات أخرى و سوف نقترح بعض الآفاق 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 للقطاع العام IPSAS على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

- كل هذه العناوين قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث، و يبقى المجال مفتوح لدراسات مستقبلية.

أولا : باللغة العربية

### 1- الكتب

- محمد محمود عبد ربه "المعايير المحاسبية المصرية ومشكلة التطبيق" الدار الجامعية للنشر والتوزيع مصر، 6-1996 ،
- سعود جايد مشكور "المعايير المحاسبية الدولية IASC ومعايير الابلاغ المالي IFRS أطر نظرية وتطبيقات عملية" دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة 1 ، عمان، الاردن، 2021،
- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلب "المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي" مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة 1 ، الاردن، 2011.
- عباس مهدي الشيرازي ، "نظرية المحاسبة" ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الكويت ، 1990 ،  
حكمة احمد الراوي ، "المحاسبة الدولية " دار حنين، الاردن، 1995،
- بدره بن تومي "أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على العرض والافصاح في القوائم المالية في المصارف الاسلامية ،دراسة تطبيقية "مذكرة ماجستير، جامعة سطييف، 2013،
- عبد الحميد مانع الصبح ، نزار فليح البلداوي "العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية "البحث 14 ، مكتبة المجتمع العربي للتوزيع ، 2011، الطبعة 1،
- طارق عبد العالي حماد "دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة" ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 .
- عباس علي ميرزا، جراهام جيه ، هولت ماغنوس أوريل "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل" جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،الاردن 2010.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" .ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين الدوليين القانونيين. مجموعة طلال ابو غزال عمان، الأردن، 2008 .
- الاتحاد الدولي للمحاسبين " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" الجزء 1.ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الاردن . 2010 .

- محمد مسعي " المحاسبة العمومية ". دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع عين مليلة الجزائر. الطبعة 2  
2003.
- سليمان خالد المعايطه ، قاسم الحسيني " المحاسبة الحكومية" الطبعة 1 ، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن،  
2015،
- صلاح مبارك ، " المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1993
- محمد خالد المهائني "المحاسبة الحكومية" المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر 2009.
- حسام أبو علي الحجاوي "الأصول العلمية والمالية في المحاسبة الحكومية" دار الحامد للنشر والتوزيع،  
الطبعة 2 ، عمان ،الأردن 2004.
- أحمد التيجاني بلعروسي . "قانون المحاسبة العمومية". دار هوما للطباعة والنشر. الطبعة 1. الجزائر  
2011.
- حسين الصغير "دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية " دار المحمدية الجزائر 2011.
- علي زغدود . "المالية العامة " ديوان المطبوعات الجامعية . الطبعة 1، الجزائر، 2005 .
- بشرى نجم عبد الله المشهداني " المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية" ، الجزء الأول  
الذاكرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، بغداد، العراق 2019.
- 4- أطروحات الدكتوراه ورسائل جامعية
- مداني بن بلغيث "أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية" ، حالة  
الجزائر، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ،2004
- شلال زهير ،"آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"  
أطروحة دكتوراه ،جامعة محمد بوقارة بومرداس، 2013-2014 ،
- جايي ي أمينة هناء ،" أثر تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية"  
أطروحة دكتوراه منشورة ، جامعة سطيف 2019 .
- مفتاح فاطمة "تحديث النظام الميزاني في الجزائر "مذكرة ماجستير ، جامعة تلمسان، 2010-  
2011.
- مسدد محمد "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر" رسالة ماجستير ، المدرسة  
العليا للتجارة. الجزائر. 2013-2014.

5-المقالات العلمية

6-الجرائد الرسمية

عبدوس إيمان ،اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية  
في القطاع العام **IPSAS** GLOBAL JOURNAL OF ECONOMIC AND  
BUSINESS, VOL N 05 ,2018

- خبيطي خضير ، منى يونس " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري " ،المجلة الجزائرية للدراسات ومحاسبية والمالية، العدد 2 /2016
- المادة رقم 8 من قانون 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 المتعلق بالقوانين المالية .الجريدة الرسمية الصادرة في 1984/07/10.
- المادة 41 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمؤرخ في 1990/08/15 الجريدة الرسمية العدد 35 .
- المواد 16-17-19-20-21 من القانون 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية ،
- المادة 33 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 1990/08/15 .مرجع سابق ،
- المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 "والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها".
- المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 92 -414 المتعلق بالمراقبة السابقة ، المؤرخ في 1992/11/14.الجريدة الرسمية، العدد 82.
- مرداسي خلود ، تفرات يزيد "اهمية اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الانفاق الحكومي"-دراسة تطبيقية- مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال "المجلد 4 ، العدد 1 ، جوان 2021 ،
- وليد مرغي "مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPASAS** -الواقع والتحديات-مجلة العلوم الانسانية ،المجلد 21 ،العدد1-2021،

### 5- الملتقيات والمؤتمرات

ثانيا: باللغة الاجنبية

ثالثا : مواقع الأنترنت

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "المعايير المحاسبية الدولية" عمان، 2000،

<https://www.neelwafurat.com/itempage.aspx?id=lbb155570-117248&search=books>

المركز السعودي للمراجعة المالية والرقابة على الأداء. " حقيبة أساسيات المحاسبة الحكومية. "موقع

[www.gca.sa](http://www.gca.sa)

تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام، القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية للمنظمات الحكومية والادارات العمومية على أسس الاستحقاق الكامل بمهدف تسيير وضبط المال العام وتحسين جودة الابلاغ ، المالي الحكومي، وهذفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكيف وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الابلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية، واتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج.

**الكلمات المفتاحية:** المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام- نظام المحاسبة العمومية -معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام -الابلاغ المالي الحكومي - تحديث نظام الميزانية.

### **Abstract:**

Accounting standards for the public sector represent the rules that govern and control the public accounting system for governmental organizations and public administrations on the basis of full accrual with the aim of managing and controlling public money and improving the quality of government financial reporting. The proper application of international accounting standards for the public sector, and this study concluded that international accounting standards in the public sector provide the best internationally agreed accounting practices to design an accounting system that allows the presentation of credible government financial statements, achieves transparency in the management of public resources and improves the quality of government financial reporting from oversight To provide tools for accountability for performance and to present the results of the activity of public sector units, which allows them to meet the needs of the categories of users of government financial data. Algeria has tended to update its budget system by adopting the budget system modernization project (MSB), which aims to form a new legal and regulatory base for the budget system Its focus is results-based management.