

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت-

ميدان علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية و محاسبية

قسم: علوم مالية و محاسبية

تخصص: محاسبة و جباية معمقة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطالبين:

عيسى الياس عبد الرحمان

بوسعيد العربي

تحت عنوان:

إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	أستاذ تعليم عالي جامعة ابن خلدون تيارت	أ. بن الحاج جلول ياسين
مشرفا ومقررا	جامعة ابن خلدون تيارت	أ. ساجي فاطمة
مناقشا	أستاذ محاضر _أ_ جامعة ابن خلدون تيارت	أ. لعروس لخضر

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا
البحث، و لا يسعني إلا أن أسجد لله شكرا
و حمدا على توفيقه.

أخص بالشكر و الامتنان و التقدير
الأستاذة المشرفة ساجي فاطيمة على
توجيهاتها القيمة و كل ما بذلته من
جهد.

كما أتوجه بالشكر إلى الأساتذة
الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين
شرفونا بقبولهم وحضورهم لمناقشة هذه
المذكرة.

إلى كل أساتذة كلية العلوم
الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة
ابن خلدون تيارت.
إلى كل من وقف معنا و دعمنا من بعيد
أو قريب على إنجاز هذا البحث بجهد،
و وقته، و دعائه، و كل كلمة طيبة في
إنجاز هذا العمل المتواضع.

و الله الموفق.

الملخص

نسعى من خلال بحثنا إلى إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات العمومية ، و كذا الدور التي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين الأداء المالي للهيئات العمومية . حيث تلعب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دورا أساسيا في تحقيق الإفصاح التام للقوائم المالية لمختلف المؤسسات العمومية مما يضمن تحقيق الكفاءة و الفعالية في تسيير المال العام و ترشيده.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة العمومية ، المعايير المحاسبية الدولية ، الإفصاح، الشفافية

Abstract

Through our research, we seek to highlight the role that public accounting plays in the management of public institutions, as well as the role that international public sector accounting standards play in improving the financial performance of public bodies. International public sector accounting standards play an essential role in achieving full disclosure of the financial statements of various public institutions, which ensures the achievement of efficiency and effectiveness in managing and rationalizing public funds.

Keywords: public accounting, international accounting standards, disclosure, transparency

الصفحة	المحتويات
	كلمة شكر
	ملخص البحث
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري و القانوني للمحاسبة العمومية
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
8	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
9	المطلب الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية
10	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية و الجهات المستفيدة
13	المبحث الثاني : أسس و مبادئ المحاسبة العمومية و التمييز بينها و بين المحاسبة المالية
13	المطلب الأول :أسس المحاسبة العمومية
17	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
18	المطلب الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية
20	المبحث الثالث :أعوان المحاسبة العمومية
20	المطلب الأول: الأمر بالصرف
22	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
24	المطلب الثالث: المراقب المالي
25	المبحث الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية
25	المطلب الأول : النظام المحاسبي العمومي
27	المطلب الثاني: الموازنة العامة
28	المطلب الثالث: الرقابة المالية
30	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

32	تمهيد:
33	المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
33	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
34	المطلب الثاني: إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و مجال تطبيقها
37	المطلب الثالث: دور و أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
38	المبحث الثاني : تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
38	المطلب الأول:معايير إعداد التقارير و عرض البيانات المالية
40	المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة و غير ملموسة
43	المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية
44	المطلب الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
45	المبحث الثالث : واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
45	المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر
47	المطلب الثاني: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
48	المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
50	المبحث الرابع: تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
50	المطلب الأول: مشروع المخطط الوطني للدولة
52	المطلب الثاني: مشروع عصرنه أنظمة الميزانية
53	المطلب الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
55	خلاصة الفصل الثاني
57	خاتمة
60	قائمة المراجع

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع ذات الطابع الإداري العمومي ، حيث أنها تقوم في أساسها بتسجيل و مراقبة تسيير الأموال العمومية ، حيث تعتبر المحاسبة العمومية الإطار الذي يحكم و يضبط المعاملات المالية للقطاع العمومي؛

و نظرا للتطورات المستمرة التي يشهدها العالم حاليا توجب إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتماشى مع التطورات الحاصلة و هذا بهدف التسيير الفعال للنفقات العمومية و ترشيدها ؛

هذا التغيير في قواعد المحاسبة العمومية يعكس الجهود المبذولة من طرف الهيئات و المنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية؛

إشكالية البحث:

مما سبق يتبادر لنا طرح التساؤل الرئيسي التالي :

ما هو واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟ و ما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

التساؤلات الفرعية : تدرج تحت الإشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية :

✓ ماهية المحاسبة العمومية؟ وما هو واقعها في الجزائر؟

✓ ما هو مجال تطبيق المحاسبة العمومية ؟ و من هم الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية؟

✓ ما المقصود بالمعايير المحاسبية الدولية ؟ و ما هو أثر تطبيقها في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

فرضيات البحث:

يدور بحثنا شكلا و مضمونا في محاولة اختبار صحة الفرضيات التالية :

- ✓ نظام المحاسبة العمومية لا يعبر عن حقيقة المركز المالي للمؤسسات العمومية مما أدى إلى التسيير غير الفعال للإدارات العمومية ؛
- ✓ هناك عدة عوامل تساهم في التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهمها الإرادة السياسية و الترسانة التشريعية و القانونية.

المنهج المستخدم:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية و اختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على مزيج من المنهج الوصفي و المنهج التحليلي حيث قمنا بعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية و المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، و تحليل أثر تطبيق هذه المعايير في إصلاح المحاسبة العمومية.

أدوات الدراسة : اعتمدنا على الأدوات التالية :

- ✓ البحث المكتبي : من خلال تصفح مختلف الكتب و الدوريات و المجالات التي علاقة بموضوع بحثنا؛
- ✓ البحث في شبكة الانترنت : من خلال تصفح مختلف المواقع التي علاقة بموضوع بحثنا؛
- ✓ القوانين و التشريعات : التي لها علاقة بموضوع بحثنا.

أهمية البحث:

هذا الموضوع يكتسي أهمية بالغة نظرا للمكانة التي تحتلها في المؤسسات الحكومية لذا نسعى من خلال بحثنا إلى إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات العمومية ، و كذا الدور التي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين الأداء المالي للهيئات العمومية .

أهداف البحث: نهدف من خلال بحثنا إلى :

- ✓ تسليط الضوء على المفاهيم النظرية للمحاسبة العمومية؛
 - ✓ التعريف بالمحاسبة العمومية في الجزائر؛
 - ✓ التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
 - ✓ توضيح أثر اعتماد المعايير المحاسبية العمومية للقطاع العام على إصلاح المحاسبة العمومية.
- أسباب اختيار الموضوع:** هناك مجموعة من الأسباب التي دعتنا إلى اختيار هذا الموضوع تتمثل في :
- أسباب ذاتية :** أهم الأسباب الشخصية التي دفعتنا لاختيار هذا البحث تتمثل في :

- ✓ الميول و الرغبة الشخصية لهذه المواضيع؛
 - ✓ تطابق موضوع بحثنا مع تخصصنا؛
 - ✓ الرغبة في دراسة هذه المواضيع من اجل تنمية المعرفة الذاتية.
- الأسباب الموضوعية:** من أهم الأسباب الموضوعية التي دفعتنا إلى اختيار هذا البحث تتمثل في :
- ✓ قلة البحوث و الدراسات التي تناولت هذا الموضوع؛
 - ✓ الاهتمام المتزايد بهذا الموضوع و حدائته؛
 - ✓ محاولة إثراء المكتبة بموضوع بحثنا.
- حدود الدراسة :** تمثلت حدود دراستنا فيما يلي :

- ✓ **الحدود الموضوعية :** شملت دراستنا موضوع المحاسبة العمومية و الجهود التي بذلتها الجزائر في سبيل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

✓ الحدود المكانية : تمحورت دراستنا على دراسة حالة الجزائر؛

✓ الحدود الزمانية : لم ترتبط دراستنا بفترة زمنية محددة.

صعوبات البحث :

✓ نقص البحوث و الدراسات المتعلقة بموضوع بحثنا؛

✓ اختلاف المفاهيم و تضارب الإحصائيات.

هيكل الدراسة : للإجابة على الإشكالية الرئيسية و اختبار صحة الفرضيات و الإحاطة بكل جوانب الموضوع قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين:

✓ حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري و القانوني للمحاسبة العمومية و قمنا بتقسيمه بأربعة مباحث ؛

✓ أما الفصل الثاني تناولنا فيه واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و قسمناه إلى أربعة مباحث .

الفصل الأول :

الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية.

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.

المبحث الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية.

خلاصة

الفصل الأول:

الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية

تمهيد

شهدت المحاسبة العمومية تطورا كبيرا وذلك من أجل أن تواكب وتتلاءم مع تطور نشاط الدولة ووظائفها لاسيما في الحياة الاقتصادية. فبعدما كان نشاط الدولة يقتصر على وظائف سياسية كالأمن والعدالة والدفاع، كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات، وبعد تطور وظائف الدولة وامتدادها إلى وظائف أخرى كالتعليم والصحة... الخ، مما أدى إلى زيادة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، إضافة إلى زيادة في الإيرادات واختلاف مصادرها. الأمر الذي أدى إلى تطور المحاسبة العمومية لتواكب هذا الامتداد في وظائف الدولة بحيث أصبحت المحاسبة العمومية الأداة التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ الميزانيات وكذلك الرقابة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام. وفي هذا السياق تضافرت الجهود لبناء إطار نظري واضح ومنفرد لتسهيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي في نشاط الوحدات الحكومية من أجل تحقيق الشفافية والمتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي وكذلك الاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام وتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية، ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية والتمييز بينها وبين المحاسبة المالية.

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.

المبحث الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

إن للمحاسبة العمومية دور هام في ضبط وتنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدمية الغير هادفة لتحقيق الربح، إذ تعتبر مصدرا لتوفير المعلومات اللازمة لتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعاريف يمكن ذكر منها:

- عرف كهولر المحاسبة العمومية على أنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية القومية".⁽¹⁾
- عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها " تختص بقياس وتبويب وتقديم ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي".⁽²⁾
- كما عرفت المحاسبة الحكومية بأنها " الفرع الذي يقوم على تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية في ضوء إطار محدد يحكمه النظام واللوائح المالية والتعليمات والقواعد التي تهدف إلى تحقيق الرقابة على الإيرادات والمصروفات".⁽³⁾
- كما تعرف على أنها " فن تقدير إيرادات الموازنة العامة، واعتماد تخصصاتها وتسجيل بيانات عمليات الوحدات الإدارية الحكومية الممكن قياسها وتصنيفها وتبويبها وعرضها ضمن التقارير والقوائم المالية باعتبارها مصدر للمعلومات، وأساس اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة على المال العام وتقييم الأداء وتحسين التخطيط".⁽⁴⁾
- يمكن تعريف المحاسبة العمومية أيضا بأنها "مجموعة المفاهيم والأسس والمعايير والأساليب التقنية التي تمكن من إثبات تحصيل وصرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها".⁽⁵⁾

نستخلص مما سبق تعريف شامل للمحاسبة العمومية حيث تعتبر " إحدى فروع المحاسبة التي تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير والقواعد والأساليب العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص

(1) محمد فضل مسعد، وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 13.

(2) نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة لحكومية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 11.

(3) خلف عبد الله الوردات، سهيل نسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 23.

(4) توفيق عبد الجليل، خالد البدور، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009، ص: 10.

(5) علي سعيد سنون، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الكتب القانونية، مصر، 2009، ص: 20.

العمليات المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية، وتقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات، بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة على اتخاذ القرار".

المطلب الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه تحليل خصائص المحاسبة العمومية.

الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية

تكمن الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها في:⁽¹⁾

- ❖ سهولة تحضير الحساب الختامي للدولة وإعداده.
- ❖ الرقابة على تحقيق الموارد المقدره بالموازنة ومتابعة تحصيلها.
- ❖ ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.
- ❖ تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها.
- ❖ الرقابة المالية قبل الصرف في حدود إتمادات وأغراض الموازنة.
- ❖ إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الموازنة العامة.
- ❖ المساعدة في توفير المعلومات المالية الضرورية لعمليات التخطيط الاقتصادي والمالي والاجتماعي القصير وطويل الأجل.⁽²⁾
- ❖ الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة.
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي لتساعد مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قرارات رشيدة في شؤون المالية بما يخدم اقتصاد الدولة.⁽³⁾

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يأتي أهم خصائص المحاسبة العمومية:⁽⁴⁾

- ❖ أنها تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة عموماً، وهي قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات، وهذا هو المفهوم الحديث الواسع للمحاسبة الحكومية والذي يجعلها قاصرة على نتائج تنفيذ تقديرات الإيرادات و النفقات.

(1) صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية، مكتبة وفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص: 10.

(2) عبد الرزاق الشحادة، وآخرون، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011، ص: 23.

(3) خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

(4) اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 39.

❖ إن المحاسبة الحكومية هي المجال المحاسبي المتخصص لتقدير العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، وهذه من أهم خصائص المحاسبة الحكومية وتعني أن المحاسبة الحكومية تعتمد على وضع التقديرات المتوقعة للعمليات المالية خلال الفترة أو الفترات القادمة، وهو ما يسمى بالموازنة العامة، ويعزز هذه الخاصية وجود التشريعات والضوابط المالية العديدة، والإجراءات الإدارية التي تتبع سنويا من أجل ضمان إصدار الموازنة العامة، ومرورها في مراحل محددة من دوائر السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية.

❖ لا يوجد رأس مال مستثمر للوحدات الحكومية حيث أنها في الغالب لا تهدف إلى الربح، ويعتمد نشاط الوحدات الحكومية على الموارد المالية النقدية المتجددة سنويا والتي تحدد في الموازنة العامة للدولة.

❖ إتباع المحاسبة الحكومية لنظام القيد المزدوج، حيث يقوم النظام المحاسبي على مجموعة من المستندات والدفاتر والحسابات المتوازنة، ومبدأ استقلال السنوات المالية، مطبقا الأساس النقدي الذي يقوم على الاهتمام بالإيرادات والنفقات فقط.

❖ في المحاسبة الحكومية تعتبر تكلفة إحلال أصل ثابت بأصل جديد محله من المصروفات وتحمل للفترة التي تم فيها إحلال الأصل الجديد، ويتم الإحلال للأصول بناء على تخصيص الاعتماد المالي اللازم في الفترة المرغوب فيها إحلال الأصل.

❖ تتأثر المحاسبة الحكومية بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات بشكل واضح، وتلتزم بها حتى لو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.⁽¹⁾

المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانونا لكونها تختص في تسجيل العمليات المالية المتعلقة بتحصيل وصرف المال العام، وتقديم تقارير وقوائم مالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة لتلك البيانات. وسنتناول في هذا المطلب عرض مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية.

الفرع الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

بالاستناد إلى المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن قانون المحاسبة العمومية يحدد الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات الخاصة بالدولة

(1) محمد فضل مسعد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

والمجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة والميزانية الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".⁽¹⁾

يحدد هذا القانون الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية المتمثلة في:⁽²⁾

❖ الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.

❖ الميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية كالبليات والولايات.

❖ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات.

❖ مجلس الأمة (بعد تأسيسه بموجب دستور 1996).

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه مجموعة من الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم كما أن محاسبيها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون أيضا بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات و مختلف العمليات المالية والمحاسبية الأخرى.

الفرع الثاني: الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية

إن الجهات المستفيدة بشكل رسمي من بيانات المحاسبة العمومية هي:⁽³⁾

أولاً- السلطة التشريعية:

تقدم البيانات المحاسبية للسلطة التشريعية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة المالية، وتعتمد السلطة التشريعية أيضا على القوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة المالية. إضافة إلى التقارير التي تقدمها الجهات الرقابية الخارجية إلى السلطة التشريعية، وتمكن هذه المعلومات السلطة التشريعية من القيام بالمهام التالية:

❖ الرقابة على السلطة التنفيذية، ومدى تقيدها بقانون الموازنة العامة للدولة.

❖ تقييم أداء السلطة التنفيذية.

❖ المساءلة عن أي انحرافات بين المنفذ وبين تقديرات الموازنة العامة للدولة.

❖ التخطيط المستقبلي وإقرار خطط الموازنات العامة المقبلة.

ثانياً- السلطة التنفيذية:

(1) المادة رقم 01 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35.

(2) الزين منصور، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشور) جامعة البليدة، الجزائر، ص: 06.

(3) خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 34.

تعتمد السلطة التنفيذية على التقارير والقوائم المالية التي تعد بنهاية كل فترة مالية، بالإضافة إلى التقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطلبها وبالطريقة والوقت الذي تريد.

كما تمكن البيانات المحاسبية السلطة التنفيذية من:

- ❖ تحديد الأنشطة والخدمات العامة لكل فترة مالية.
- ❖ رقابة أداء الوحدات الإدارية الحكومية ومتابعتها واتخاذ القرارات المناسبة لتقويمه.
- ❖ تقييم الإدارات العليا لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها.
- ❖ إعداد خطة الموازنة العامة للدولة.

ثالثا- الجهات الرقابية:

تمكن البيانات المحاسبية الجهات الرقابية من أداء مهامها، وتنقسم الجهات الرقابية إلى رقابة داخلية وخارجية، شعبية و ذاتية.

❖ **رقابة داخلية:** تقدم البيانات المحاسبية للجهات الرقابية الداخلية، دوريا وعند الطلب، وبنهاية الفترة المالية الختامية.

❖ **رقابة خارجية:** يتولى ديوان المحاسبة باعتباره وكيل السلطة التنفيذية، أعمال الرقابة الخارجية على أنشطة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية والمجالس البلدية.

❖ **رقابة شعبية:** يتأكد المواطنون من مدى قيام السلطة التنفيذية بمهامها وانسجام ذلك مع قانون الموازنة العامة المقرر من قبل ممثلهم في مجلس النواب.

❖ **رقابة ذاتية:** تعد أهم أنواع الرقابة وأكثرها فعالية، ويسعى فيها كل موظف إلى أداء عمله على أتم وجه بدوافع وقيم ذاتية.⁽¹⁾

رابعا- المستثمرون:

وتشمل هذه الفئة كل من المستثمرين الحاليين أو المتوقعين في السندات أو القروض الحكومية وتلك المؤسسات التي تعتمد زيادة أو تجديد القروض أو إعادة جدولتها، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في تقييم وضع السيولة والحالة المالية والاطمئنان على استثماراتهم ومدى إمكانية استردادها.

خامسا- دافعوا الضرائب والإيرادات الأخرى:

(1) المرجع السابق، ص: 35.

وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب والرسوم ومقدمي الإعانات أو التبرعات للجهات الحكومية وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في التعرف على كيفية استخدام الأموال التي حصلت عليها الجهات ومدى الكفاءة في استخدامها في المجالات المحددة ولتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها.

سادسا - الجمهور :

وتشمل هذه الفئة جمهور الشعب بصفة عامة سواء كانوا دافعين الضرائب والرسوم أو متلقين للخدمات الحكومية أو الإعانات والمساعدات الحكومية وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد الشعب و ثرواتهم.⁽¹⁾

المبحث الثاني: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية والتمييز بينها وبين المحاسبة المالية

نتناول في هذا المبحث عرض مختلف أسس المحاسبة العمومية، والتعرف على مبادئها بالإضافة إلى التمييز بين المحاسبة المالية و العمومية.

المطلب الأول: أسس المحاسبة العمومية

إن الدول تطبق أسس محاسبية مختلفة، يمكن بيانها على خط أفقي، طرفه الأول يمثل الأساس النقدي وطرفه الثاني يمثل أساس الاستحقاق، وبينهما يقع مزيج بين هذين الأساسين، وتتفاوت الدول في درجة تطبيقها لأي من هذه الأسس، ويعتمد اختيار الدولة للأساس المحاسبي على الأهداف التشغيلية للوحدة الحكومية، والبيئة الاقتصادية و الاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها.

الفرع الأول: الأساس النقدي

أولاً- تعريف الأساس النقدي

■ يمكن تعريف الأساس النقدي بأنه " إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا بمعنى أن واقعة الصرف (الدفع) أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات بغض النظر عن أن هذه النفقات والإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة".⁽²⁾

(1) قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999، ص: 54.

(2) نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

ويمكن تعريفه كالتالي " يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي تعود لنفس السنة المالية أو سنة سابقة أو لاحقة".⁽¹⁾

ثانيا- مميزات الأساس النقدي

❖ البساطة وسهولة التطبيق والفهم.

❖ السرعة في إعداد التقارير والقوائم المالية حيث لا يحتاج إلى عمل تسويات جردية.

❖ تكلفة تطبيقه قليلة.⁽²⁾

❖ الأساس النقدي موضوعي لا يتدخل في عنصر التقدير الشخصي.

❖ يمكن بواسطة هذا الأساس إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي في أقصر وقت ممكن.

❖ يعتبر هذا الأسلوب ملائما في حالة قيام الوحدة الحكومية بنشاط يتميز بتأدية خدمات وتكون

المصروفات ممثلة في شك أجور ورواتب وما شابهها.

❖ إن هذا الأساس يعتبر أسلوب للدفع على ضوء الأموال الجاهزة و المحصلة.⁽³⁾

ثالثا: عيوب الأساس النقدي

تتمثل عيوب الأساس النقدي في النقاط التالية:⁽⁴⁾

❖ يقتضي تطبيق هذه الطريقة وجود كثير من الوقائع المالية الضرورية التي تساعد على إعداد المركز

المالي السليم، والنتائج الصحيحة للنشاط الحكومي.

❖ إن تداخل تدفقات إيرادات وإنفاق كل سنة مع السنوات المالية التالية لا يوضح بصورة دقيقة الإمكانيات

المالية للدولة.

❖ إن الأساس النقدي ليس نظاما للمحاسبة الحكومية، لأنه يركز اهتمامه فقط على جوانب العمليات التي

تتجسد في قبض أموال نقدية ودفعها.

❖ تثير طريقة الأساس النقدي صعوبات كبيرة في الوصول إلى تتبع إجمالي الإنفاق العام على

المشروعات، التي يتطلب تنفيذها رصد إتمادات مالية لها لعدة سنوات مالية.

❖ لا يسجل كل الأحداث المالية التي تقع خلال السنة المالية ويقتصر الإثبات على الموارد والنفقات.

⁽¹⁾ مالك لعلايبي، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة لمسيلا، الجزائر، العدد15، 2016، ص: 32.

⁽²⁾ إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، ص: 50.

⁽³⁾ محمد فضل مسعد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

⁽⁴⁾ خالد شحادة الخطيب، محمد خالد مهاني، محاسبة حكومية، ط2، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 76.

الفرع الثاني: أساس الاستحقاق

أولاً: تعريف أساس الاستحقاق

يقوم بتحصيل الحساب الختامي للفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات وتعد الفترة المحاسبية مستقلة فتحمل بما يخصها من إيرادات ونفقات تماشياً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض استمرارية المشروع وإجراء التسويات الجردية لإضافة العناصر المستحقة واستبعاد العناصر المقدمة وإجراء جرد فعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد المستفاد منها خلال السنة المالية.⁽¹⁾

ثانياً: مميزات أساس الاستحقاق

تتمثل مميزات أساس الاستحقاق في:⁽²⁾

- ❖ حسابات الاستحقاق تعطي تلقائياً قائمة صحيحة وواقعية و سليمة بالموجودات والالتزامات نتيجة معالجة كل من الإيرادات والنفقات ومقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال تحمل ما يخص السنة المالية ما يخصها.
- ❖ أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات لكل من إيرادات ومصروفات سنة مالية إلى أخرى.
- ❖ يؤدي إلى تحقيق وفرات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الإنفاق.
- ❖ أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.
- ❖ يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية وما يعكسه ذلك من أثر إيجابي على عدالة وصدق البيانات المالية.

ثالثاً: عيوب أساس الاستحقاق

تتمثل عيوب أساس الاستحقاق في:⁽³⁾

- ❖ سوء تحميل الإيرادات والنفقات من حيث تضخيم المصاريف المستحقة لزيادة قدرة الحكومة الإنفاقية أو تخفيض الإيرادات المستحقة لإخفاء عجز الإدارة عن متابعة تحصيل الإيرادات المستحقة.
- ❖ تشويه المركز النقدي و إحداث خلل فيه لاشتماله على بيانات مستقبلية محتملة لا تتحقق.

(1) أسماء جيلي، القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص: 20.

(2) خلف الله الوردات، سهيل نسيم دباس، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

(3) محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 55.

❖ تدخل العنصر الشخصي والاعتماد على التقدير عند تحديد بعض المصروفات والقيام بعملية الجرد والتسويات.

❖ تبني تطبيق أساس الاستحقاق مكلف ويحتاج إلى مهارات محاسبية لنجاح تطبيقه.

الفرع الثالث: أساس الالتزام

يطلق عليه الأساس المعدل كونه يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وقد لقي هذا الأساس قبولاً لدى التنظيمات الغير هادفة لتحقيق الربح وخاصة لدى الحكومات التي اعتمدت استخدام الأساس النقدي في معالجة الإيرادات وأساس الاستحقاق في معالجة النفقات وعليه فإن هذا الأساس يعالج مشكلة تحقيق النفقات حيث تحمل السنة المالية بالنفقات التي تخصها كاملة سواء دفعت خلال العام أو تم الارتباط بها ولم تدفع إلا أنه عجز كما الأساس النقدي من قبله في معالجة الإيرادات المستحقة و المقدّمة.

وعليه فإن تطبيق هذا الأساس يحقق العديد من المزايا التي يمكن إجمالها فيما يلي:⁽¹⁾

❖ إظهار مختلف حقوق الغير بما يمكن من تأمين الأموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوريد اللوازم.

❖ إظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي.

❖ تسهيل عملية التحليل والمقارنة بما يحقق رقابة أفضل للنفقات.

❖ يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في تنفيذها وذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عملية التعاقد.

وبالرغم من المزايا سابقة الذكر إلا أن تطبيق هذا الأساس رافقه العديد من العيوب تتمثل في:

❖ تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها لأنها متعلقة بتوريد لوازم أو تنفيذ خدمة في المستقبل.

❖ تجميد الأموال لحين تنفيذ الخدمة أو توريد اللوازم.

❖ عدم التمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية وبالتالي التأثير سلباً على الحساب الختامي والمركز المالي.

❖ قد تلجأ إليه الوحدة الإدارية للاستفادة من المخصصات غير مستغلة لزيادة قدرتها الإنفاقية في السنة القادمة.

(1) محمود عبد الله محمود وشاح، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها ما يلي:

أولاً- المبدأ الإداري (مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي)

يقصد به أنه لا يمكن للأمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي بمعنى أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصان متميزين يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الأول، وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية. ونصت قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف حيث جاء حسب المادة 55 من القانون 21/90: "تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي".⁽¹⁾

ثانياً- المبدأ القانوني (مبدأ التمييز بين الشرعية و الملائمة)

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف. فالشرعية والقانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب. أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.⁽²⁾ إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين، ولكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم ولكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها. فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد أو أجهزة الإعلام الآلي فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة ملائمة للاحتياجات، هل هو ضروري ويدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة. فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الأمر بالصرف وتتعلق بالملائمة، أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة والوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق الشرعية، لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية ومن اختصاص المحاسب، لأنه لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي و القانوني لهذه الأجهزة وتبرير كيفية شرائها ومدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها.⁽³⁾

(1) أحمد التيجاني بلعروسي ، قانون المحاسبة العمومية، ط1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص: 40.

(2) الزين منصوري، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

(3) المرجع السابق، ص: 10.

ثالثاً- المبدأ المحاسبي أو التقني (عدم تخصيص الإيرادات للنفقات)

بمعنى خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز إلا في بعض الحالات والتي نصت عليها المادة 08 من القانون رقم 84-17 "لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز" غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية: الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة للخزينة، الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات⁽¹⁾

رابعاً- مبدأ تخصيص النفقات

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة.⁽²⁾

المطلب الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في كثير من النقاط المشتركة، كون كل منهما يعتمدان على المحاسبة إلا أن هذه الخاصية لا تمنع أن يكون بينهما عناصر اختلاف، هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما.

وهو ما سنوضحه من خلال عرض المميزات المشتركة والمختلفة لهاتين المحاسبتين.

1- أوجه التشابه: تتشابه المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية في النقاط التالية:⁽³⁾

- أ- استخدام النقود كوحدة قياس: تستخدم كل من المحاسبة المالية والعمومية النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.
- ب- استخدام نظرية القيد المزدوج: تعتمد كل من المحاسبة المالية و العمومية على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر، حيث تنص هذه النظرية على أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

(1) المادة رقم 41 من قانون 22/90، الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990.

(2) حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص:101.

(3) عبد الحميد مرغيت، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل،

ج- إعداد التقارير الدورية: من أجل متابعة تنفيذ العمليات المالية من فترة لأخرى تقوم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية بإعداد حوصلة دورية عن سيرورة العمليات المالية في تقارير مالية متخصصة لهذا الغرض.

د- توافر الرقابة الداخلية والخارجية: تتوافر المحاسبة المالية على أجهزة للرقابة و المراجعة الداخلية وكذا المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات)، والمحاسبة العمومية بدورها تتوافر على رقابة داخلية من داخل الوحدة الحكومية وكذا رقابة خارجية كرقابة ديوان (مجلس) المحاسبة.

هـ - اعتماد مبدأ السنوية في إعداد الحسابات الختامية: تقوم كل من المحاسبتين على مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية حيث تغطي كل دورة فترة السنة المدنية.

ي- وجود مدونة للحسابات: تعتمد كلتا المحاسبتين على مدونة حسابات، حيث تقسم الميزانيات العامة في المحاسبة العمومية إلى فصول ومواد يعطى رقما لكل منهما لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها. أما في المحاسبة المالية فيوجد دليل حسابي لكل نوع من أنواع الأصول والخصوم.

2- أوجه الاختلاف: هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من النظامين، ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي: (1)

أ- من حيث الطبيعة القانونية : قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها قبل كل شيء عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقيات المحاسبية، ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التتميط المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المطبقة في مختلف البلدان.

ب- من حيث الأهداف: ترمي المحاسبة العمومية أساسا إلى التحقق من قانونية أو شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة للهيئات العمومية، تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة وبالمقابل فإن ما يهم المقاولين و المساهمين و المعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم.

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 19.

ج- من حيث مجال التطبيق: الملاحظ أن المحاسبة العمومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة.

ولعل السبب الرئيسي في عدم توسع مجال المحاسبة العمومية على الرغم من محاولة ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم ممتلكات الدولة والهيئات العمومية الأخرى، وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة مركزها المالي.

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

لقد حدد قانون المحاسبة العمومية و مختلف المراسيم والتنظيمات في مجال المحاسبة العمومية مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات.

المطلب الأول: الأمر بالصرف

يعد الأمر بالصرف أحد الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للدولة .

الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف

عرف الأمر بأنه " الشخص الذي يعمل باسم الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير أو قيمة أو بتحصيل الإيرادات العامة ويأمر بصرف النفقات وفي هذا إطار فيتحقق من حقوق الهيئات العمومية"⁽¹⁾

والمادة 23 من القانون 21/90 عرفت الأمر بالصرف بأنه " يعد أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21 بحكم التعيين أو الانتخاب بالوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانون وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة"⁽²⁾

الفرع الثاني: أصناف الأمرين بالصرف

لقد حددت المادة 25 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف حيث نصت المادة على ما يلي " يكون الأمر بالصرف ابتدائيين أو أساسيين وإما أمرين بالصرف ثانويين"⁽³⁾

من هنا نستنتج أن للأمرين بالصرف صنفين أمرين بالصرف رئيسيين (أساسيين) وأمرين بالصرف ثانويين:

(1) علي زغود، المالية العامة، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 131.

(2) المادة 23 من القانون 21-90، مرجع سبق ذكره.

(3) المادة 25 من القانون 21-90، مرجع سبق ذكره.

أولاً- الأمرين بالصرف الرئيسيين

لقد نصت المادة 26 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على الأمرين بالصرف الرئيسيين وذلك بمراعاة ما جاء في المادة 23 من نفس القانون حيث أشارت الأمرين بالصرف الرئيسيين هم: (1)

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

❖ الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.

❖ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

❖ المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

❖ المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 أعلاه.

ثانياً- الأمرين بالصرف الثانويين

الأمرين بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء مصالح غير ممرضة وينجزون

عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعين فيه وبتفويض من الوزير

الأمر بالصرف الرئيسي. والتفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع: (2)

1- تفويض السلطة: طبقاً للمادة 28 من القانون 90-21 فإنه يمكن للأمرين بالصرف الرئيسيين تفويض

سلطتهم أو استخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانوناً ويبلغ

للمحاسب ويعد هذا التفويض انتقالاً للسلطة وبالتالي انتقال المسؤولية.

2- تفويض الإمضاء (التوقيع): يكون الأمرين بالصرف الرئيسيين الذي يفوضون توقيعاتهم لصالح

الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائماً تحت

مسؤوليات.

الفرع الثالث: مهام الأمرين بالصرف

لقد نص القانون 90-21 في المواد 16، 17، 19، 20، 21، من العمليات التي يقوم بها الأمرين

بالصرف والتي جاءت كما يلي:

❖ يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. (3)

(1) المادة 26 من القانون 90-21 ، مرجع سبق ذكره.

(2) الزين منصور، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

(3) المادة 16 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

❖ تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح المدين الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، و الأمر بتحصيلها.⁽¹⁾

❖ يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.⁽²⁾

❖ تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحدد المبلغ الصحيح لمختلف النفقات العمومية.⁽³⁾

❖ يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي بموجبه دفع النفقات العمومية.⁽⁴⁾

المطلب الثاني: المحاسب العمومي

بالإضافة إلى الأمر بالصرف يعتبر المحاسب العمومي من بين الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة.

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

■ عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي وفق المادة 33 من قانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة

العمومية على أنه يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن

العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22 بالعمليات التالية:⁽⁵⁾

❖ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

❖ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها.

❖ تداول الأموال و السندات والقيم والمواد.

❖ حركة حسابات الموجودات.

والمحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات الطابع إداري يسمى عون محاسبا أو رئيس

مصلحة المحاسبة.⁽⁶⁾

وفي هذا السياق يتولى الوزير المكلف بالمالية تعيين المحاسبين العموميين اللذين يخضعون أساسا

لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية. وهذا استنادا إلى

المادة 34 من القانون 90-21.

⁽¹⁾ المادة 17 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁽²⁾ المادة 19 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁽³⁾ المادة 20 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁽⁴⁾ المادة 21 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁽⁵⁾ المادة 33 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁽⁶⁾ علي زغود، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

الفرع الثاني: أصناف المحاسبين العموميين

من خلال هذا التصنيف يمكن أن نميز بين نوعين من المحاسبين العموميين وهما المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب العمومي الثانوي.

أولاً- المحاسب العمومي الرئيسي

من خلال المرسوم التنفيذي 91-313 والذي ذكر في المادة 31 أنه يتمتع بصفة المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:⁽¹⁾

❖ العون المحاسب المركزي للخرينة.

❖ أمين الخزينة المركزي.

❖ أمناء الخزينة في الولايات.

❖ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

ثانياً- المحاسبين العموميين الثانويين

وهم من يرسلوا بمحاسبيتهم إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل مركزتها من طرف هذا الأخير.

المحاسبين العموميين الثانويين هم:⁽²⁾

❖ قابض الضرائب.

❖ قابض أملاك الدولة.

❖ قابض الجمارك.

❖ قابض البريد والمواصلات.

❖ قابض التسجيل.

الفرع الثالث: التزامات المحاسبين العموميين

المحاسبين العموميين هم قبل كل شيء موظفون عموميون، وبهذه الصفة فهم يخضعون

للتزامات المقررة في النصوص الأساسية الخاصة بسلكهم، إضافة إلى ذلك فهم يخضعون لجملة من

الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين.⁽³⁾

⁽¹⁾ المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313، المؤرخ في 07/09/1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

⁽²⁾ الزين منصوري، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

⁽³⁾ سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بلقائد، تلمسان، 2011، ص: 20.

أولاً- التنصيب وتسليم المهام:

بعد تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية وأدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة واكتتاب تأمين على المسؤولية المالية يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويترتب على هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضورياً من قبل المحاسب المباشر لمهامه (الداخل) والمحاسب المنتهية مهامه (الخارج).

ثانياً- تعارض الوظائف

ويتعلق الأمر أساساً بتطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، حيث أن التعارض لا يقتصر فقط على التنافي بين وظائف هؤلاء المحاسبين والأمرين بالصرف (المادة 55 من قانون المحاسبة العمومية) بل يمتد ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونون محاسبين مخصصين لديهم (المادة 56 من قانون المحاسبة العمومية).

ثالثاً- إيداع الحسابات

المحاسبون العموميون بعد نهاية كل سنة مالية أو انتهاء مهامهم بإيداع تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها والبت في مسؤوليتهم عن تسيير المراقب.

المطلب الثالث: المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي من الأعوان المتدخلون في كل مراحل إعداد الميزانية لكن في حدود الصلاحيات التي يخولها له القانون.

الفرع الأول: تعريف المراقب المالي

■ المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف عند النفقة بصفة نهائية.⁽¹⁾

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق الذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة.

الفرع الثاني: مهام المراقب المالي

يتحقق المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع من توفر العناصر التالية:⁽²⁾

(1) زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014 ص: 113.

(2) المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

- ❖ صفة الأمر بالصرف.
 - ❖ مطابقتها التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - ❖ توفير الإعتمادات أو المناصب المالية.
 - ❖ التخصيص القانوني للنفقة.
 - ❖ مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبنية في الوثيقة المرفقة.
 - ❖ وجود التأشيرات أو الآراء التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.
- وحسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي 92-414 يقوم المراقب المالي بإعداد تقرير حول ظروف تنفيذ الميزانية كل ثلاثة أو ستة أشهر حيث يقوم المراقب المالي بإرسالها لكل من الوزير المكلف بالمالية أو الأمر بالصرف.⁽¹⁾

المبحث الرابع: مكونات نظام المحاسبة العمومية

- يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات وهي:
- النظام المحاسبي العمومي.
 - الموازنة العامة.
 - الرقابة المالية.

المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي العمومي

■ يعرف النظام المحاسبي العمومي بأنه: " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسئولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها"⁽²⁾ عرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنه: "سلسلة من المهام و القيود المحاسبية لوحدة إدارية حكومية ما و التي تعالج معاملتها بواسطة مسك السجلات المالية."⁽³⁾

(1) المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سبق ذكره.

(2) عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، ط1، دار وائل للنشر ولتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص: 26.

(3) عبد الرزاق قاسم شحادة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

الفرع الثاني: عناصر نظام المحاسبة العمومية

فيما يتعلق بنظام المحاسبة العمومي فيمكن القول بأنه وفي إطاره العام عبارة عن خطة منتظمة تشمل عناصر مترابطة ، إضافة إلى الإجراءات و الأساليب المستخدمة وفق قواعد و تعليمات محددة لتحقيق أهداف الإدارة المالية العامة ، ويتكون نظام المحاسبة العمومي من العناصر التالية :⁽¹⁾

❖ **الموازنة العامة:** هي البرنامج المالي للخطة التي تعدها الحكومة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف معينة.

❖ **المجموعة المستندية:** هي التي تغطي النشاط وتحدد دور كل منها بدقة وبشكل يتماشى معه سهولة حركة هذا النشاط .

❖ **المجموعة الدفترية:** هي التي تشمل الدفاتر والسجلات المحاسبية والإحصائية المستخدمة في إثبات العمليات المالية والمحاسبية.

❖ **تسجيل العمليات المحاسبية في كافة السجلات و الدفاتر المحاسبية:** يتم فيها إثبات جميع المستندات المتضمنة البيانات الخاصة بالعملية المالية.

❖ **اللوائح المالية:** توضح توزيع العمل وتحدد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات وخطوط سير العمل بشكل يسهل التنفيذ مع الرقابة عليه و يمكن اكتشاف الأخطاء بسهولة.

❖ **مجموعة التقارير المالية:** تعرض نتائج في صور متعددة تبعا لطبيعة وترتيب النتائج ولتلبية متطلبات السلطة التنفيذية أو التشريعية أو جهات أخرى.

❖ **التعليمات:** هي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميون و المحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية .

❖ **الموظفون:** هم الأشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الاستخدام الأمثل والرشد للأموال العامة.⁽²⁾

الفرع الثالث: أهداف نظام المحاسبة العمومية

يمكن النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) الفعال من تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:⁽³⁾

❖ **حصر الإيرادات العامة للوحدات الحكومية و مصروفاتها بصورة دقيقة.**

❖ **إعداد التقارير المالية التي تظهر حركة التدفقات النقدية للخرينة.**

⁽¹⁾ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص:39.

⁽²⁾ المادة 03 والمادتين 43 و44 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

⁽³⁾ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، 2004، ص:19.

- ❖ تصميم الدفاتر و السجلات المحاسبية التي تساعد الوحدات الحكومية في الحصول على البيانات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات .
- ❖ المحافظة على المال العام وذلك بالتأكد من دقة وصحة إجراءات تحصيل موارد الدولة والتصرف فيها.
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لممارسة عمليتي التخطيط و الرقابة في مختلف أجهزة الإدارة الحكومية.
- ❖ تقديم لما يتوقع إنفاقه أو ما يتوقع تحصيله خلال السنة المالية المقبلة.⁽¹⁾

المطلب الثاني: الموازنة العامة

أضحت الموازنة العامة من المواضيع المهمة والجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي والفعال في تحريك النشاط الاقتصادي للدولة، كما أنها تعتبر أداة مباشرة من مختلف أدوات تقدير المصروفات و تحصيل الإيرادات.

الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة

- تعرف على أنها " تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية مقبلة تعده أجهزة الحكومة، وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار ما يسمى بنظام الميزانية، الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ الميزانية".⁽²⁾
- وعرفت أيضا على أنها " البرنامج المالي للجهاز الإداري في فترة زمنية محددة يظهر فيها تقدير النفقات العامة و تقدير الموارد اللازمة".⁽³⁾

الفرع الثاني: مبادئ الموازنة العامة للدولة

- من أجل السير الجيد للموازنة العامة للدولة تستلزم عمليات تحضيرها وتنفيذها الالتزام بالعديد من القواعد والمبادئ، وتتلخص أهم هذه المبادئ في:⁽⁴⁾
- أولاً- مبدأ السنوية: إن الموازنة سنوية في إعدادها شاملة في محتواها ومضمونها لأنها تترجم الجزء السنوي من برنامج التنمية للدولة، وفيما يتعلق بالإيرادات العامة فتجد قاعدة السنوية تطبق تطبيقا دقيقا فيكون الترخيص بتحصيل الضرائب والرسوم سنويا.
- أما فيما يخص النفقات العامة يجب أن تبرر الإعتمادات اللازمة لتغطية نفقات التسيير في كل سنة وفي مجموعها ولا يمكن تحويل الإعتمادات المفتوحة لسنة مالية معينة للسنة المالية التالية.

(1) بشير عبد العظيم البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، ص: 12.

(2) محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 03.

(3) قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

(4) لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة - دراسة مقارنة الجزائر وتونس-، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 164.

ثانيا- مبدأ الوحدة: يعني هذا المبدأ إدراج كل عناصر الموازنة في بيان واحد أي أن تخصص موازنة واحدة تكون ملمة بجميع النفقات والإيرادات وذلك مهما كانت طبيعتها.

ثالثا- مبدأ الشمولية أو العمومية: يعني هذا المبدأ أن تظهر كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات في وثيقة الموازنة دون أي مقاصة بينهما، ويعتبر هذا المبدأ مكمل لمبدأ وحدة الموازنة.

رابعا- مبدأ توازن الميزانية: تعني قاعدة توازن الموازنة العامة للدولة، ألا تزيد النفقات العامة على الإيرادات والعكس.

الفرع الثالث: مراحل الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة بأربعة مراحل هي:⁽¹⁾

- ❖ **مرحلة التحضير والإعداد:** تتم مرحلة إعداد مشروع الموازنة العامة من قبل المؤسسات الحكومية المختصة وتحديد التقديرات المتعلقة بما يخصها من نفقات وإيرادات للسنة المالية القادمة.
- ❖ **مرحلة الاعتماد:** تتم مرحلة اعتماد الميزانية من قبل السلطة التشريعية الممثلة لجموع الشعب.
- ❖ **مرحلة تنفيذ الموازنة:** تنفيذ الموازنة العامة من قبل السلطة التنفيذية بأجهزتها المختلفة وفقا لما اعتمده السلطة التشريعية وتحت رقابتها.
- ❖ **مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة:** أن العمل يجري لرقابة سلامة تنفيذ الخطة المالية للدولة إنفاقا أو إيرادا وفق ما قرره قانون الموازنة العامة.

المطلب الثالث: الرقابة المالية

يمكن القول أن الرقابة على المال العام هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام.

الفرع الأول: تعريف الرقابة المالية

- تعرف الرقابة المالية بأنها "تطبيق المعلومات المحاسبية بغرض التنظيم واختبار ومقارنة وعرض معلومات إحصائية مع جميع السجلات ذات العلاقة لمساعدة الإدارة في وضع القرارات اللازمة لتنفيذ وإجراء العمل".⁽²⁾
- وتعرف أيضا بأنها "الرقابة التي تستهدف التأكد من استعمال المال العام، بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري".⁽³⁾

(1) عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 258.

(2) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دار الحامد، عمان، 2014، ص: 207.

(3) حمدي سليمان القبيلات، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 10.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية:

يمكن إبراز الأهداف العامة التي تسعى الرقابة لتحقيقها:⁽¹⁾

- ❖ الحفاظ على الممتلكات و الموجودات بما يضمن حماية المال العام و الحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة.
- ❖ التحقق من أن الإنفاق تم وفقا لما هو مقرر طبقا للخطط الموضوعية.
- ❖ أن الموارد حصلت كما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام.
- ❖ متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعية.

❖ التأكد من سلامة القوانين و اللوائح و التعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها.⁽²⁾

الفرع الثالث: الجهات المكلفة بالرقابة المالية:

تتمثل الجهات المكلفة بالرقابة المالية في الجزائر في ما يلي:⁽³⁾

أولاً- **المراقب المالي:** هو عون من أعوان المكلفين بالرقابة المالية القبلية على تنفيذ النفقات العمومية، يعين بقرار وزاري من طرف وزارة المالية.

ثانياً- **المفتشية العامة للمالية:** أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980 والذي كان محدد لتنظيمها وسيرها وصلاحياتها، حيث يدير المفتشية رئيس يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات التقويم الموكلة إليها.

ثالثاً- **مجلس المحاسبة:** يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عمالياتها المحاسبية والمالية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.⁽⁴⁾

خلاصة

نستخلص من هذا الفصل أن المحاسبة العمومية هي الفرع الذي يقوم بتسجيل وتبويب عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وكذلك هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات وعمليات الخزينة بالنسبة

(1) أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص:21.

(2) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، ط2، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص:22.

(3) الرشيد بوكساني، نسيم أوكيل، أجهزة الرقابة المالية على الأنشطة الحكومية - حالة الجزائر-، على الموقع:

http://mhassan037.blogspot.com/2014/12/blog-post_84.html، 03-06-2018، 02:15، ص:01.

(4) المادة 02 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/06/1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26/08/2010،

والمعلق بمجلس المحاسبة.

للوحدات الحكومية مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الخصائص كون هذه الأخيرة لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تأدية خدمات عامة والرقابة على صرف المال، كما أن لها مجال تطبيق خاص وجهات مستفيدة من المعلومات المالية التي تقدمها من خلال اختصاصها بدراسة المبادئ وأسس القياس المحاسبي لحفظ المال العام.

وفي هذا المجال توكل مهمة تنفيذ هذه العمليات إلى أعوان مختصين كل حسب مهامه المحددة قانونا وهم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي.

يتكون نظام المحاسبة العمومية من الموازنة العامة والرقابة المالية حيث يتم وضع الخطة المالية التي ستعتمد عليها الحكومة خلال السنة المالية من خلال الموازنة العامة ويتم الرقابة عليها للتأكد من حسن التصرف في المال العام واستغلاله وفقا للخطة المالية المعتمدة ما يجعل نظام المحاسبة العمومية نظاما للمعلومات والرقابة.

الفصل الثاني :

واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق
مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تمهيد

- المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
المبحث الثاني: تصنيف معايير المحاسبة في القطاع العام.
المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
المبحث الرابع: تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

خلاصة

الفصل الثاني:

واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

تمهيد

بعد القصور و الفشل الذي برهنتها الممارسات المحاسبية العمومية التقليدية في تسيير المال العام، شهدت لآونة الأخيرة عدة تغيرات جذرية في مجال المحاسبة العمومية من أجل خلق إدارة قادرة على تنفيذ الخطة المالية وإستراتيجية الدولة بفعالية و ترشيد استعمال المال العام.

و مع تطور وتوسع حجم نشاطات الحكومة و اختلاف بيئة الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية على نظيرتها في القطاع الخاص، نتجت عنه صعوبات في مختلف بلدان العالم في فهم و تفسير البيانات المحاسبية لاختلاف مبادئ إنتاج هذه البيانات و هو الأمر الذي أدى إلى فرض تأسيس إطار و قواعد و معايير مستقلة للمحاسبة في القطاع العام لتسهيل عملية عرض البيانات المحاسبية و قابليتها للمقارنة وتوفير المعلومات المالية لمستخدمي هذه المعلومات.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

المبحث الثاني: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الرابع: تطور مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعود نشأة المعايير المحاسبية للقطاع العام إلى نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومي (GASB) حيث أنشئ سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، وفي سنة 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية للقطاع العام.

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبية

يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها: " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد

الممارسة العملية في المحاسبة أو التدقيق أو مراجعة الحسابات".⁽¹⁾

كما يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها: " بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها".⁽²⁾

وتعرف كذلك بأنها: " ترجمة للإطار المفاهيمي سواء في الأهداف، المفاهيم أو الفروض والمبادئ، كما تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية في بنائها".⁽³⁾

الفرع الثاني: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها " عبارة عن معايير ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية".⁽⁴⁾ كما تعنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام " بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمر المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام باعتبار

(1) حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، 2011، ص: 103.

(2) عبد الحميد مانع الصيخ، المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي، ط2، دار الكتاب، صنعاء، 2009، ص: 42.

(3) إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام

المحاسبية الحكومي في العراق، مجلة المثني للعلوم الإدارية، العراق، مجلد 2، العدد 3، 2012، ص: 148.

(4) مالك لعلايبي، عبود زرقين، مرجع سبق ذكره، ص: 331.

أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي صدرت عن مؤسسات القطاع العام".⁽¹⁾

في حين يعرفها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها " توضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".⁽²⁾ في هذا الإطار يمكن إعطاء تعريف محدد للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام حيث تعرف بأنها "عبارة عن مجموعة من الإرشادات والمقاييس المرجعية و المحددة، يقوم المحاسب بالاستناد إليها في إنجاز مختلف أعماله من قياس وعرض وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع".

الفرع الثالث: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تستمد المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها وتشجع الهيئات و المنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير ونستخلص هذه الأهمية في:⁽³⁾

❖ **المساهمة في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي:** وذلك عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام، إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.

❖ **العمل على توجيه الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي:** وذلك عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وكذا تشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

على هذا الأساس فإن هذه المعايير لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها لأن تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية.

المطلب الثاني: إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها.

الفرع الأول: إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

⁽¹⁾ خيضر خبيطي، يونس مونه، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد2، 2016، ص: 99.

⁽²⁾ عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

⁽³⁾ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بإصدار ما يلي:⁽¹⁾

- 1- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كمعايير يجب تطبيقها من قبل أعضاء المهنة لغايات إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام، وقد صدر منها 32 معيار كلها سارية ماعدا المعيار IPSAS15 المتعلق بالأدوات المالية: العرض والإفصاح.
 - 2- أدلة الممارسات الموصى بها Recommended practice guidelines والتي يتم إختصارها بـ RPGs والتي تزود بأدلة أفضل الممارسات في منشآت القطاع العام وتشجع على إتباعها وتطبيقها، ويأتي عرض دليل التطبيق مباشرة بعد عرض المعيار وتعتبر جزء منه.
 - 3- دراسات لتوفير النصائح في قضايا التقارير المالية في القطاع العام، وتستند إلى دراسة أفضل الممارسات والأساليب الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا ذات العلاقة.
 - 4- أوراق وأبحاث أخرى للتزويد بمعلومات تساهم في زيادة المعرفة بقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام، وتهدف إلى التزويد بمعلومات جديدة أو تحديث النظر إلى هذه المعايير.
- وسيتم عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجدول الموالي:

⁽¹⁾ خالد جمال جعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IPSAS- IFRS- IAS في تفعيل أداء المؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، (24-25) نوفمبر، 2014، ص: 16.

جدول رقم (01): معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام IPSAS

العيار باللغة الانجليزية	المعيار باللغة العربية	رقم المعيار
Pesentation of Financial statements.	عرض البيانات المالية	IPSAS 1
Cash flow statements.	بيانات التدقيق النقدي	IPSAS 2
Accounting polcies , changes in accounting estimates and errors.	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS 3
The effects of change in exchange rates.	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IPSAS4
Borrowing costs.	تكاليف الاقتراض	IPSAS 5
Consolidated and separate financial statements	البيانات المالية الموحدة	IPSAS 6
Investments in associates	المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	IPSAS 7
Interests in joint ventures	الحصص في المشاريع المشتركة	IPSAS 8
Revenue from exchange transaction	الإيراد من المعاملات التبادلية	IPSAS 9
Financial reporting in hyperinflationary economies	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	IPSAS 10
Construction contracts	عقود الإنشاء	IPSAS 11
Inventories	المخزون	IPSAS 12
Leases	عقود الإيجار	IPSAS 13
Events after the repoting date	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	IPSAS 14
Financial instruments :disclosure and presentation	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	IPSAS 15
Investement proprety	العقارات الاستثمارية	IPSAS 16
Proprety , plant , and equipment	الممتلكات و المصانع والمعدات	IPSAS 17
Segment reporting	تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS 18
Provision, contingent liabilities and contingent assets	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IPSAS 19
Related party disclosures	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 20
Impairment of non –cash- generating assets	انخفاض الأصول غير المولدة للنقد	IPSAS 21
Disclosure of financial information about the general government sector	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي	IPSAS22
Revenue from non-exchange transation (taxes and transfers)	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 23
Presentation of bugdet information in financial statements	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	IPSAS 24
Employee benefits	منافع الموظفين	IPSAS 25
Impairment of cash –generating asset	انخفاض الأصول المولدة للنقد	IPSAS 26
Agriculture	الزراعة	IPSAS 27
Financial instrument : presentation	الأدوات المالية، العرض	IPSAS 28
Financial instrument : recognition and measurement	الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	IPSAS 29
Financial instrument : disclosures	الأدوات المالية، الإفصاح	IPSAS 30

Intangible asset	الموجودات غير الملموسة	IPSAS 31
Financial reporting under the cash basis of accounting	التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي	CASH BASIS IPSAS

المصدر: من إعداد الطالبيين بالاعتماد على إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين /مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الفرع الثاني: مجال تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القاع لعام

من خلال نص القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن استنتاج مجال تطبيق هذه

المعايير:

" يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية مراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".⁽¹⁾

إن المعايير المحاسبية للقطاع العام (ipsas) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية والبلدية) والمنشآت المكونة لها (المجالس، الجامعات، المستشفيات....).⁽²⁾

المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الفرع الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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 لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية وأخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها، كما يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي حيث يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ويتم تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يحافظ قدر المستطاع على المعالجة

⁽¹⁾المادة 01 من قانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁽²⁾ خيضر خبيطي، يونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص : 100.

المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.⁽¹⁾

الفرع الثاني: أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي المحاسبي إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العلم ومختلف الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالقوائم المالية التي تعدها الحكومات، وفي هذا الإطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه:⁽²⁾

- ❖ إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
- ❖ تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.
- ❖ نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

المبحث الثاني: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (31) معيارا محاسبيا للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق ومعيار واحد على الأساس النقدي يمكن إتباعه من قبل البلدان (النامية) الغير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي.

المطلب الأول: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

تحدد معايير عرض البيانات المالية طريقة وشروط إعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التي سنعرضها في هذا المطلب.

- ❖ **المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية:** البيانات المالية هي عرض مالي هيكلية للموقف المالي للوحدات الاقتصادية والهدف منها تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية والتي تفيد قطاع واسع من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية.⁽³⁾

⁽¹⁾الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008، ص: 26.

⁽²⁾المرجع السابق، ص: 04.

⁽³⁾حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 127.

ولتحقيق ذلك يجب توفر البيانات المالية للقطاع العام العناصر الآتية: (1)

✓ مصادر الأموال واستخدامها.

✓ كفاءة قيام الوحدة الاقتصادية بتمويل نشاطاتها والالتزام بمتطلباتها النقدية.

✓ معلومات حول قدرة الوحدة الاقتصادية على تمويل نشاطاتها ومقابلة الالتزامات المترتبة عليها.

✓ معلومات حول تقييم الوحدة الاقتصادية من حيث كلفة الخدمات والفعالية في تنفيذ أداء الوحدة الاقتصادية.

❖ **المعيار رقم (02) بيان التدفق لنقدي:** يهدف هذا المعيار إلى تقديم المعلومات حول المتغيرات

التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة

عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويقصد بالنقد وفقا لهذا المعيار مجموع ودائع الصندوق

والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيعبر عن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة بحيث

تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة للمتغيرات في

القيم. (2)

❖ **المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمفصلة:** يهدف هذا المعيار إلى تقييم الأداء المالي

للوحدات الحكومية وتنظيم العلاقة بين الوحدات الحكومية المسيطرة والوحدات التابعة لها بحيث يمكن

الإدارة العامة من تحسين الأداء المالي في الوحدات الحكومية وتوحيد المفاهيم لدى الوحدات الحكومية. (3)

❖ **المعيار رقم (10) التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم المرتفع:** تم صياغة هذا المعيار بشكل

رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام

إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي، بيان التدفقات النقدية وبيان

لأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار،

لأن البيانات المالية في الاقتصاد المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لحددة القياس السارية في

تاريخ التقرير. وتجدر الإشارة في هذا الإطار، بأن هذا المعيار " لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم

المرتفع حيث أن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعا يخضع للحكم الشخصي، ولكن هنالك

(1) المرجع السابق، ص: 127.

(2) محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص: 240.

(3) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

مؤشرات لمعدل لتضخم المرتفع منه تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبيا و الاحتفاظ بمدخراتهم لأصول غير نقدية.⁽¹⁾

❖ **المعيار رقم (14) الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي:** إن الهدف من هذا المعيار هو تقديم وصف لما يلي:⁽²⁾

✓ متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية للأحداث (الوقائع) التي تلي تاريخ إعداد البيانات المالية.

✓ الإفصاحات التي يجب على كل وحدة حكومية الإفصاح عنها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.

❖ **المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات:** إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ حول تقديم التقارير عن المعلومات المالية حسب القطاعات. إن الإفصاح عن هذه المعلومات سوف يساعد مستخدمي البيانات المالية حول فهم أفضل عن الأداء السابق للوحدة الحكومية و تحديد وتخصيص المصادر لتدعيم النشاطات الأساسية للوحدة الحكومية. إن الإفصاح يساعد أيضا في تعزيز الشفافية في التقارير المالية.⁽³⁾

❖ **المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية:** يطبق هذا المعيار على منشآت القطاع العام، باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدرة.⁽⁴⁾

المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة

يتم تناول في هذا المطلب عرض متطلبات الإفصاح عن طريق معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة المحددة في المعايير التي سيتم التطرق إليها.

❖ **المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة:** هذا المعيار تطبقه المنشآت التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق، حيث يؤدي الاستثمار في الشركة الزميلة إلى الاحتفاظ

(1) خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص: 169.

(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 373.

(3) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

(4) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 739.

بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر، ولا ينطبق على الاستثمارات في الشركات الزميلة من قبل مؤسسات رأس المال ذو المخاطر التي تقاس بالقيمة العادلة، صناديق الاستثمار لمشارك ومشترك وصناديق الائتمان والمنشآت المتشابهة.⁽¹⁾

❖ **المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة:** تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وإعداد التقارير عن أصول والتزامات وإيرادات ومصاريف المشروع المشترك في البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال التي تتم بموجبها أنشطة المشروع المشترك.⁽²⁾

❖ **المعيار (11) عقود الإنشاء:** يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، والتي يمكن التعبير بعقود الصفقات العمومية وهذا المعيار:⁽³⁾

✓ يحدد الترتيبات اللازمة لتصنيف عقود الإنشاءات.

✓ يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام.

✓ يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ملائماً إيرادات العقد.

❖ **المعيار رقم (12) المخزون:** إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجات المحاسبية للمخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية. إن المسألة المهمة في محاسبة المخزون تحديد مقدار الكلفة المرتبة بالأصل. إن هذا المعيار يزودنا بإرشادات عملية لتحديد التكلفة وما سيتعرف به لاحقاً كمصروف منها متضمناً التخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. إن هذا المعيار يزودنا أيضاً بإرشادات عن معادلات التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.⁽⁴⁾

❖ **المعيار رقم (13) عقود الإيجار:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين و المؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.⁽⁵⁾

(1) المرجع السابق، ص: 213.

(2) هند حماني، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص: 14.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 291.

(4) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 147.

(5) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 288.

❖ **المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية:** إن الهدف من هذا المعيار الدولي هو وصف المعالجة

المحاسبية لملكية الاستثمارات والافصاحات المرتبطة بها. ويتعامل هذا المعيار مع محاسبة ملكية

الاستثمارات ما عدا ملكية الاستثمارات في ظل عقود الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي.⁽¹⁾

❖ **المعيار رقم (17) الممتلكات و المصانع و المعدات:** إن الهدف من المعيار هو وصف المعالجة

المحاسبية للممتلكات والمعدات والمصانع. من الأمور الأساسية في محاسبة الممتلكات والمصانع و

المعدات هو توقيت الاعتراف بالأصول و تحديد قيمتها التي يجب أن تسجل بها و مصاريف الاستهلاك

الواجب الإفصاح عنها.⁽²⁾

❖ **المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة:** تعتبر جميع المخصصات محتملة

لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ، بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الالتزامات المحتملة

لأحداث سابقة والتي لم يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة

وخارجة عن نطاق سيطرة المؤسسة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية أو نفقات

استثنائية لتسوية الالتزامات. وعلى هذا الأساس يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل

تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير.⁽³⁾

❖ **المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد:** يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات

التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف

بخسائر انخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضا متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح

الافصاحات المطلوبة.⁽⁴⁾

❖ **المعيار رقم (26) انخفاض قيم الأصول المولدة للنقد:** يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف و قياس

انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق

عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للأصل.⁽⁵⁾

❖ **المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة:** يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة

المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية

(1) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص : 149.

(2) المرجع السابق، ص: 150-151.

(3) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

(4) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 617.

(5) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص : 78.

حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كانت منافع اقتصادية من المحتمل ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.⁽¹⁾

المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية

تم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدة القطاع العام وفق أساس الاستحقاق في المعايير التالية:

❖ **المعيار رقم (15) الأدوات المالية، الإفصاح والعرض:** يهدف هذا المعيار إلى زيادة فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات ضمن بنود القوائم المالية للوحدة الحكومية والوضع المالي لهذه الوحدات وقائمة التدفقات النقدية لهذه الوحدات.⁽²⁾

❖ **المعيار رقم (28) الأدوات المالية "العرض":** هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالالتزامات أو صافي أصول ملكية لعملية تقاص الأصول المالية والالتزامات المالية، وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر، من خلال الأصول المالية، الالتزامات المالية، حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.⁽³⁾

❖ **المعيار رقم (29) الأدوات المالية "الاعتراف والقياس":** هدف هذا المعيار هو إنشاء قواعد للاعتراف وقياس الأصول المالية، والالتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية.⁽⁴⁾

❖ **المعيار رقم (30) الأدوات المالية "الإفصاحات":** يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر.⁽⁵⁾

لهذه الأسباب يهدف هذا المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير ما يلي:⁽⁶⁾

✓ أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

(1) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

(2) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 150.

(3) الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 941.

(4) المرجع السابق، ص: 1029.

(5) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

(6) المرجع السابق، ص: 81.

✓ طبيعة المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

المطلب الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات تطبيق المعايير كآلاتي:

❖ **المعيار رقم (03) السياسة لمحاسبية، التغييرات في تقديرات المحاسبية والأخطاء:** إن الهدف من هذا المعيار هو وصف عمليات الإفصاح والتصنيف و المعالجة المحاسبية لعناصر معينة في القوائم المالية وذلك بهدف قيام الوحدات الحكومية بإعداد وعرض القوائم المالية على أساس ثابت لتعزيز قابلية مقارنة سنوات سابقة، كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية في التقديرات والسياسات والأخطاء المحاسبية.⁽¹⁾

❖ **المعيار رقم (04) آثار التغييرات في أسعار الصرف:** يهدف إلى ترجمة العمليات والعملات الأجنبية إلى عمليات أو عملة تقرير المنشأة، ويبين كيفية الاعتراف في البيانات المالية عند التغييرات في أسعار الصرف.

❖ **المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض:** يبين هذا المعيار المعالجة لتكاليف الاقتراض و يتطلب التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات ويتيح معالجة رسمة تكاليف الاقتراض.⁽²⁾

❖ **المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية:** يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والمعاملات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات، بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم.⁽³⁾

❖ **المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:** يهدف إلى ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة أين توجد سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها من أجل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة وتقديم التقارير بشكل أفضل.⁽⁴⁾

❖ **المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام:** يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة وهذا سيزيد من شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين

(1) حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 136.

(2) هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

(3) محمد خالد المهياي، مرجع سبق ذكره، ص: 280.

(4) هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

الأنشطة السوقية وغير السوقية التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.⁽¹⁾

❖ **المعيار رقم (23) الإيراد من المعلومات غير التبادلية:** يهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيرادات المالية الناشئة من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير تبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة.⁽²⁾

❖ **المعيار رقم (25) منافع الموظفين:** وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع أشكال التعويضات التي تقدمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس المحاسبة والإفصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين.⁽³⁾

❖ **المعيار رقم (27) الزراعة:** يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأسول البيولوجية المتداولة أساسا لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها.⁽⁴⁾

المبحث الثالث: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة، وأصبح من الضروري إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حتى يواكب هذه التطورات خاصة أن هيئات عالمية كبرى مثل صندوق النقد الدولي تحفز وتدعم كل دولة ترغب في إصلاح نظام محاسبة قطاعها العام.

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي:⁽⁵⁾

❖ أولاً- مرحلة الاحتلال من 1862 إلى 1962:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري

(1) نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص: 38.

(2) هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

(3) نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

(4) زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 88.

(5) محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص: 9-11.

المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1430 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

❖ثانيا- مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى 1975:

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات و مؤسسات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحديد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 15/10/1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

❖ثالثا- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية (1975 إلى 1990):

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

❖رابعاً- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990 إلى 1995):

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار قانون رقم 90-25 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر.

❖خامساً- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي (1995 إلى 2006): شرعت السلطات المختصة في

التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجدت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إطارات المديرية، حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العامة (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية بالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة.⁽¹⁾

(1) خيضر خبيطي، يونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص: 105

المطلب الثاني: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

عرف نظام المحاسبة العمومية مراحل تطور مختلفة إلا أنه لم يواكب التطورات الدولية في هذا المجال مما أدى إلى ظهور عدة أسباب لإصلاحه.

أولاً- محدودية الإطار المحاسبي الحالي:

بقي الإطار المحاسبي للدولة مجسداً في مدونة حسابات الخزينة عاجزاً عن تأدية الدور المنوطة به رغم التعديلات التي مسته نظراً لعدة نقائص منها أساساً:⁽¹⁾

أ- **المدونة لا تعطي نظرة شاملة حول ذمة الدولة:** حيث تقتصر على التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق أي ما تم تحصيله وما تم إنفاقه لا غير، مهمة بذلك أهم عناصر الذمة المالية للدولة من أملاك عقارية ومنقولة، مستحقات الدولة وديونها، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنية.

ب- **جمود تقييم حسابات المدونة:** إن تقييم حسابات المدونة نظام تنقصه المرونة فالاعتماد على التقييم الخطي أثر سلبي على تجانس وحدة المدونة، نظراً لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة.

ج- **صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي:** فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي.

د- **تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية:** نتيجة الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية.⁽²⁾

❖ ثانياً- حتمية الاستجابة للمعايير المحاسبية:

يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائص عديدة لا تتماشى وشروط دخول الجزائر في

(1) عبد السميع روبينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، (29-30) نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 05.

(2) نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018، ص: 219.

اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، فهي مجبرة على الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، هاته المعايير من شأنها توحيد لغة التخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد احد أهم وسائل المقارنة الدولية.

إن الاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية لم يعد خيارا أمام الدول، الشيء الذي يسمح للحكومة وكذا ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة بعيدا عن فزاعة التدخل في الشؤون الداخلية للبلد.⁽¹⁾

❖ ضرورة احترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي:

يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، فعند البحث عن أهم امتدادات أو جذور التسيير العمومي يمكن ذكر: القانون العام، الاقتصاد العمومي، علم اجتماع المنظمات والعلوم السياسية، وهنا تبرز إحدى أهم مقومات التسيير العمومي ألا وهي الشرعية فالدولة التي يتمتع قضاؤها بالاستقلالية في قراراته عن السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تنصه القوانين، وعليه فالشرعية مرتبطة بالعدل.⁽²⁾

المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من المتطلبات للمساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة.

1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE وهذا من خلال إصدار مجموعة من القوانين التي تستند إليها مؤسسات القطاع العام.⁽³⁾

2- تغيير أساس القياس المحاسبي:

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول

(1) عبد السميع رويبة، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

(2) المرجع السابق، ص: 07.

(3) لمين رزقي، محمد عمرون، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، ص: 25.

تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والإهلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي.⁽¹⁾

3- تخفيف مركزية السلطة:

شاعت في السنوات السابقة مركزية السلطة في مختلف مؤسسات الدولة، حيث كانت تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.⁽²⁾

4- التأهيل العلمي والعملي للمحاسب:

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح. ولتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير وتطبيقها يجب:⁽³⁾

- ✓ عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات.
- ✓ تضمين معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين.
- ✓ تطوير مناهج كليات الاقتصاد والتسيير والإدارة في الجامعات الرسمية ومعاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب من تخصيص المحاسبة بشكل خاص.

كما أنه بات من الضروري الالتفات إلى التأهيل والتعليم المحاسبي العالمي، فقد تم قطع شوط طويل وتحقيق قدر لا يستعان به من التقدم فيما يتعلق بمعايير المحاسبة.

5- الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات:

إن تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير إتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

(1) المرجع السابق، ص: 25.

(2) حسن زكي أحمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، ص: 56.

(3) الزين منصوري، متطلبات تطبيق معايير محاسبة الدولية في الجزائر، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، المركز

الجامعي الوادي، 2011، ص: 93.

6- إدخال تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية:

في ظل توحيد لغة التخاطب و المقارنة على المستوى الدولي، لا يتم هذا إلا عن طريق توافر قدرة تكنولوجية كافية وفعالة لوضع خطة سليمة ودقيقة لتطبيق معايير القطاع العام ولأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية سيزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي وسيتيح الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.⁽¹⁾

المبحث الرابع: تطور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مرت المحاسبة العمومية في الجزائر بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي، وكخطوة أولى لتطوير هذا النظام والذي أثبت قصوره في مختلف جوانبه من جهة، والإدماج في البيئة العالمية من جهة أخرى، قامت وزارة المالية ومنذ سنة 1995 بإعداد مشروع مخطط محاسبي للدولة يقوم على أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي للعمليات المالية، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للاتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المطلب الأول: مشروع المخطط الوطني للدولة (PCE)

لقد وضعت السلطات العمومية في الجزائر مشروع الإصلاح المحاسبي وفق النموذج الفرنسي ضمن أولويات برنامج النشاط لوزارة المالية منذ سنة 1995، لهذا وضعت خطة عمل شملت المراحل التالية:

❖ المرحلة الأولى: تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي الجديد

تشمل هذه المرحلة تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي الجديد وفق فكرة أساسية هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.⁽²⁾

ومن أجل تجسيد ذلك تبنى فريق العمل الخطوات التالية:⁽³⁾

1- جمع وإحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسب العمومي.

2- إعداد تشخيصات حول الأنظمة المحاسبية العمومية وهذا على مستوى مختلف وحدات التحصيل (الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الميزانية الملحقة بالبريد والمنتشات الصحية).

(1) هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

(2) نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص: 221.

(3) عبد السميع روبينة، المخطط الوطني للدولة "إطار جديد للمحاسبة العمومية"، مجلة البحوث والدراسات، العدد 04، جامعة بسكرة، الجزائر، 2007، ص: 194.

- 3- إجراء نقاش موسع مع مختلف الوزارات حول جوانب المشروع وتمحور هذا النقاش حول التقييد المحاسبي لكل من الاستثمارات، الإهلاكات، المستحقات والديون، والمخزونات.
- 4- استغلال التشخيصات وتحديد محاور الإصلاح.

❖ المرحلة الثانية: الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي

لقد سمحت النتائج المستخلصة من مختلف المناقشات حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية بالانطلاق في الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية لذا برمجت مجموعة من الأعمال التي كانت كما يلي: (1)

1- تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE وذلك بالتركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشرة لمشروع المخطط لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة والتغيرات الحاصلة عليها.

2- إعداد الجداول المرفقة TABLEAU DE CORRESPONDANCE حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة حسابات الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة الحساب المرافق له.

3- إعداد مشروع التعلية التي تضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يشمل على الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط إلى جانب التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.

❖ المرحلة الثالثة: اختبار مشروع المخطط على مستوى المراكز المحاسبية

بعد تحديد الصياغة التقنية لحسابات مشروع المخطط المحاسبي، تم التفكير في وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المرفقة حيز الاختبار، من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق لئتم ذلك على خطوتين: (2)

- 1- اختبار مشروع PCE على مستوى ستة ولايات: شرع منذ 09 جويلية 2000 في اختبار الحسابات الجديدة الموافقة لحسابات المدونة الحالية، على مستوى الخزينة الولائية لستة (06) ولايات أخذت كعينة للاختبار وهي: بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، وقد سمح هذا الاختبار بـ:
- ✓ تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها مشروع المخطط المحاسبي للدولة والجداول المرفقة.
 - ✓ إعداد وثيقة TR6 وكذا الميزان الشهري مع جديد المخطط المحاسبي للدولة.

(1) نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص: 222.

(2) المرجع السابق، ص: 223.

2- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني : بعد اختبار مشروع المخطط المحاسبي لمدة سنة على

مستوى الولايات الستة (06)، تم توسيع مجال الاختبار ليشمل كل ولايات الوطن من أجل:

✓ اختبار المشروع في مجال عمليات التحصيل و الدفع وكذا تسجيل الحقوق المثبتة للدولة على مستوى

الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة.

✓ إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد PCE.

✓ تكييف المعلومات المحاسبية لوثائق TR6 وكذا الميزان الشهري مع جديد المخطط الوطني للدولة.

وتجدر الإشارة، أن المرحلة تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبتين NCT/PCE إلى جانب ذلك

فقد أسفرت عمليات معاينة هذه الاختبارات من خلال أعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من

طرف خلايا المتابعة على تحقيق نتائج ايجابية على مستوى الخزائن الولائية.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مشروع عصرنة أنظمة الميزانية (MSB)

بعد التخلي عن مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، تم الشروع في إصلاح محاسبي جديد

يتمشى مع ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي وذلك في إطار تبني وزارة المالية

لمشروع إصلاح مالي ومحاسبي متكامل في إطار مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

الفرع الأول: الإصلاح الميزاني كخطوة سابقة لالإصلاح المحاسبي

فقد تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في

المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي CRC SOGEMA من أجل وضع تصور

شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي، لتنتهي

الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في

محورين أساسيين هما:

1- إطار الميزانية: وتدرج تحته الجوانب التالية:⁽²⁾

✓ تبني إطار ميزانية متعدد السنوات.

✓ تحسين تقديم وعرض الميزانية.

✓ تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية.

(1) المرجع السابق، ص: 223.

(2) فاطمة مفتاح، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص

تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص: 96، 97.

✓ تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي بهدف رفع النجاعة والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.

2- الإعلام والأنظمة المعلوماتية: يركز هذا العنصر على اقتناء وتركيب أنظمة وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع.

إن استعمال أدوات الإعلام الآلي و التكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والأمين الصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات.

يعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانية أكبر الورشات التي تعمل عليها هيكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الاستشارات الكندي CRC SOGEMA بإنجاز الجانب الأول والثاني من المشروع، فبالنسبة للجانب المتعلق ب " تحسين تقديم وعرض الميزانية " فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي حول التسيير الحكومي المدمج في الميزانية SIGBUD".

أما الجانب المتعلق بإعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمس وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية لبرنامج سنة 2010 ، ونظرا لعدة معوقات فإن هذه الميزانية لم ترى النور إلى يومنا هذا.(1)

الفرع الثاني: مشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

يعد هذا المشروع جزء من مشروع عصرنة أنظمة الميزانية المتعلقة بإطار الميزانية، حيث تم الشروع في انجازه سنة 2007، وأوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي (GIP- ADTETEF) الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليله للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية والتقنية، إلى جانب دراسة أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي 1995، وعلى هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ipsas حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى:(2)

✓وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية.

✓الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة.

✓إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

(1) نادية ضريفي، آمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص: 233.

(2) المرجع السابق، ص: 234.

المطلب الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير المعلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض تحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام، بهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة.

وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية:⁽¹⁾

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.
- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة.

- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرارات.
إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

✓ معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.

✓ إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.

✓ تحديد النتائج السنوية وتقييم أداء نشاط الإدارة.

ولتحقيق هذه الأهداف، اعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طرق إدراج المفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية.

⁽¹⁾ لمين زريقي، محمد عمرو، مرجع سبق ذكره، ص: 30، 31.

خلاصة

نستخلص من هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقدم إرشادات أو نماذج حول طرق عرض البيانات المالية الحكومية، بغية توجيه و توحيد الممارسات و المعالجات المحاسبية فيما يخص الإفصاح و إعداد القوائم المالية بالنسبة لوحدات القطاع كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة و الرفع من مستوى جودة وموثوقية التقارير المالية التي صدرت عن وحدات القطاع العام. كما أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام تؤدي إلى تحقيق أهداف منشودة ولها دور في محاربة الفساد من خلال دعم المساءلة العامة والشفافية المالية. وفي هذا الإطار، ومن خلال الإصدارات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تم تصنيف هذه المعايير بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق. أما بالنسبة لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر فقد مر هذا النظام بمراحل أدت إلى عدة دواعي لإصلاحه ليواكب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

المحاسبة العمومية في الجزائر يضبطها القانون 90 - 21 المؤرخ 15 أوت 1990 و هي عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية كما تنظم وظيفة أعوان تنفيذ العمليات المالية من محاسبين عموميين و مراقبين ماليين و أميرين بالصرف؛

و تلعب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دورا أساسيا في تحقيق الإفصاح التام للقوائم المالية لمختلف المؤسسات العمومية مما يضمن تحقيق الكفاءة و الفعالية في تسيير المال العام و ترشيده.

اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى صحيحة : حيث أن النظام المحاسبي الجزائري الحالي لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء المؤسسات الحكومية كما أنه لا يعبر عن مركزها المالي و هذا راجع لنقص الشفافية في عرض التقارير المالية؛

الفرضية الثانية غير صحيحة حيث انه يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية و الاقتصادية و القانونية و التكنولوجية و ليس فقط الإرادة السياسية .

نتائج البحث: من خلال بحثنا توصلنا إلى النتائج التالية :

✓ تقوم المحاسبة العمومية بتنظيم تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية؛

✓ يعتبر القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المصدر الأساسي للمحاسبة العمومية؛

✓ العمليات المالية يقوم بتنفيذها أعوان هم : الأمر بالصرف ، المراقب المالي ، المحاسب العمومي؛

✓ المعايير المحاسبية للقطاع العام يتم تطبيقها على البيانات المالية للقطاع الحكومي؛

خاتمة

- ✓ يهدف إصلاح الميزانية العمومية في الجزائر إلى تحقيق الشفافية في تسيير المالية العمومية ؛
- ✓ يتطلب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفر بيئة اقتصادية و مالية و تشريعية ملائمة إضافة إلى الاستثمار في المورد البشري؛
- ✓ يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى ترشيد و عقلنة النفقات العمومية ؛

توصيات:

- من خلال ما توصلنا إليه في بحثنا يمكننا تقديم التوصيات التالية:
- ✓ ضرورة إجراء دورات تكوينية و تدريبية لأعوان التنفيذ من أجل استيعاب متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
 - ✓ العمل على تطوير نظام المحاسبة العمومية؛
 - ✓ توفير الإمكانيات المادية؛
 - ✓ تبني تكنولوجيا الإعلام و الاتصال في المؤسسات العمومية؛

آفاق البحث:

- يمكن اقتراح الآفاق في شكل بعض العناوين كالتالي:
- ✓ أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية في إرساء مبادئ الشفافية و المسائلة؛
 - ✓ مساهمة الإصلاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 01- مسعد محمد فضل، الخطيب خالد الراغب، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 02- الرماحي نواف محمد عباس، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 03- الوردات خالد عبد الله، الدباس سهيل نسيم، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2010 .
- 04- توفيق عبد الجليل، البدور خالد، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2009.
- 05- سنون على سعيد ، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الكتب القانونية، مصر، 2009.
- 06- مبارك صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية، مكتبة وفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013.
- 07- الشحادة عبد الرزاق، البرغوثي قاسم، القطيش سمير إبراهيم، عطا الله محمد، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011.
- 08- أحمرؤ إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 09- الخطيب خالد شحادة، المهائني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 10- الحسيني قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الورق للخدمات الحديثة، عمان، 1999.
- 11- إسماعيل خليل إسماعيل، عدس نائل حسن، المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 12- الخطيب خالد شحادة، المهائني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 13- بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 14- الصغير حسين، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001.
- 15- مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- 16- زغدود علي، المالية العامة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

- 17- المبيضين عقلة محمد يوسف، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 18- حجاوي حسام أبو علي، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 19- البنا بشير عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان.
- 20- عصفور محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 21- أحمد عبد الغفور إبراهيم، مبادئ الإقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 22- الزبيدي عبد الباسط علي جاسم، الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 23- القبيلات حمدي سليمان، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 24- حماد أكرم إبراهيم، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 25- الكفراوي عوف محمود، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 26- القاضي حسين، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، 2011.
- 27- الصيخ عبد الحميد مانع، المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي، الطبعة الثانية، دار الكتاب، صنعاء، 2009.
- 28- المهاني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
- 29- عبد الله خالد أمين، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010.

ثانيا: المذكرات

- 1- وشاح محمود عبد الله محمود، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 2- شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2011.
- 3- زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014.

- 4- دردوري لحسن، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة للدولة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس-، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- 5- حماني هند، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2013.
- 6- رزقي لمين، عمرون محمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016.
- 7- عثمان حسن زكي أحمد، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- 8- مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بالقائد، تلمسان، 2011.
- 9- جيلي أسماء، القياس والإفصاح المحاسبين في القطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013.
- 10- بوليفة نور الهدى، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، شعبة علوم تسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2015.
- ثالثا: المجالات والملتقيات
- 1- لعلايبي مالك، زرقين عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، العدد 15، 2016.
- 2- الجزراوي إبراهيم محمد علي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية، مجلد 02، العدد 03، 2012.
- 3- خبيطي خيضر، مونه يونس، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، 2016.
- 4- ضريفي نادية، جاب الله أمال حاج، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، 2018.
- 5- منصور الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المركز الجامعي الوادي، العدد 02، 2011.

6- روبينة عبد السميع، المخطط الوطني للدولة "إطار جديد للمحاسبة العمومية"، مجلة البحوث والدراسات، العدد 04، 2007.

7- الجعارات خالد جمال، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية IAS- IFRS- IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، (24-25) نوفمبر، 2014.

8- روبينة عبد السميع، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، (29-30) نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

رابعاً: القوانين والمراسيم

- 1- القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35.
- 2- الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.
- 4- المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- 5- الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، الصادر في 17 جويلية 1995، الدريدة الرسمية العدد 39.

خامساً: التقارير والمحاضرات

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008.
- 2- منصورى الزين، محاضرات حول المحاسبة العمومية، جامعة البليدة، الجزائر.
- 3- مرغيت عبد الحميد، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015.

سادساً: المواقع الإلكترونية:

- 1- بوكساني الرشيد، أوكيل نسيمة ، أجهزة الرقابة المالية على الأنشطة الحكومية -حالة الجزائر_ : http://mhassan037.blogspot.com/2014/12/blog-post_84.html