وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسييرفرع ل.م.د

الموضـــوع :

دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب:

* بلقاضي لخضر

تحت إشراف االدكتور:

* يوسف سعيدي أحمد

أعضاء لجنة المناقشة

* علي عبد الصمد	(جامعة المدية)	رئيسا
* يوسف سعيدي أحمد	(جامعة المدية)	مشرفا ومقررا
* جبارة بناصر	(جامعة المدية)	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية

2016 – 2015

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :"**من اصطنع إليكم معروفا فجازوه فإذا عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا أنّكم قد شكرتم ،فإن الشاكر يحب الشاكرين** ".–رواه الطبراي–

فالحمد لله والشكر لله العلي القدير الذي أعاننا ووفّقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع ونحن في هذا المقام لا يسعنا إلّا أن ندعو للأساتذة الكرام بالخير والهناء وأن نتقدم لهم بوافر الشكر والتقدير على رعياتهم لعملنا هذا منذ أن كان مجرّد فكرة إلى أن صار إلى ما هو عليه فلم يبخلوا علينا بنصائحهم ،وتوجيهاتهم وإرشاداتهم النيرة ونرجو أن تكون توجيهاتهم قد أوصلتنا إلى رضاهم عنا ونتوجه بالشكر الخاص للأستاذ المؤطر الدكتور "**يوسف سعيدي أحمد**"الذي لم يبخل علينا بالتوجيهات والنصائح القيّمة .

ونشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إثراء هذا البحث ،وهدفنا الوحيد في هذا أن نفيد ونستفيد وكذا كل من اطلع على فحوى هذه المذكرة .

الإهداء

بعد الصلاة والسلام على سيدنا وحبيبنا وقائدنا وقرة أعيننا محمد بن عبد الله عليه وعلى اله الميامين أفضل الصلوات وأتم التسليم:

اهدي ثمرة جهدي هذا إلى الضوء الذي أنار لي الشموع ..إلى من سقتني الحب فكانت نعم الينبوع.. إلى من صدى دعواتها في القلب مسموع...إلى من رضاها يشفي كل موجوع ..إلى أغلى ما وهبتني الدنيا في ذا الوجود..إلى من عطاؤها لا يعرف الحدود.. إلى من قربها لا يشترى بالمال والنقود... إليك يا من عانقتني في الصغر.. وسمعت صدى ألمي عند الكبر.. إلى من قربها يبعد عني الضرر..إلى أمي الحبيبة أطال الله لها العمر.

إلى الذي دوما عليه أعتمد..إلى من كان لي نعم السند..إلى من أحمل اسمه وكلي عز وافتخار.. إلى من افديه بالروح من غير انتظار..إلى والدي حفظه لنا الواحد القهار.

إلى شجرة الإخوة الذين اعتز بهم أدامهم الله لي فخرا و سندا و تاجا .

إلى كل الأصدقاء والأحبة والأقارب وخاصة أحمد بوخاتم ،محمد فرحات ،منير،حمزة قطوش،هشام،أمين بوخاتم،وأمين جردي، عادل فلاح ،موسى،نبيل ووليد وأحمد.

الملخص:

تعالج هذه الدراسة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقطاع العامIPSAS في البيئة الجزائرية ،بهدف الاستفادة من هذه التجربة الدولية في إعداد نظم محاسبية تراعي الاحتياجات الخاصة بمستخدمي التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام ،من خلال البحث في مسيرة إصلاح نظام المحاسبة العمومية ،ولخدمة أغراض البحث استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي SPSS وخلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمّها أنّ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASهي ضرورة حتمية فرضتها الأحوال الراهنة وجاءت استجابة إلى مزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية .

الكلمات المفتاحية :معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ،نظام المحاسبة العمومية ،مؤسسات عمومية ،تقارير مالية للغرض العام ،أساس استحقاق محاسبي.

الفهرس



فهرس المحتويات

كلمة شكر: I

إهـــــــــداء:..... II

ملخص:..... III

فهرس المحتويات :..... VI

قائمة الجداول والأشكال: X

قائمة المختصرات: XI

المقدمة:..... أ

الفصل الأول : الأطر العامة المنظمة للمحاسبة العمومية [2-28]

تمهيد :..... 2

المبحث الأول : الأساسيات العامة للمحاسبة العمومية 3

المطلب الأول :مفهوم المحاسبة العمومية أهدافها و خصائصها **3**

المطلب الثاني :مجال تطبيق المحاسبة العمومية **4**

المطلب الثالث :التمييز بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية **6**

المبحث الثاني : الأصول العلمية للمحاسبة العمومية 8

المطلب الأول :محتوى نظريات المحاسبة العمومية..... **8**

المطلب الثاني :مبادئ المحاسبة العمومية..... **12**

المطلب الثالث :أسس المحاسبة العمومية..... **14**

المبحث الثالث :مكونات نظام المحاسبة العمومية..... 20

المطلب الأول :النظام المحاسبي العمومي **20**

المطلب الثاني :نظام الرقابة المالية **23**

المطلب الثالث :نظام الموازنة العامة **25**

خلاصة:..... 29

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام [31-63]

تمهيد :..... 31

المبحث الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام **32**

المطلب الأول :مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام..... .....**32**

المطلب الثاني : أهمية المعايير المحاسبية في القطاع العام وخصائصها.....**34**

المطلب الثالث : دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....**36**

المطلب الرابع : نطاق إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.....**37**

المبحث الثاني :تصنيفات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام **40**

المطلب الأول : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق **40**

المطلب الثاني : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي **50**

المبحث الثالث: الإستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....**53**

المطلب الأول: التفاعل الدولي مع المعايير المحاسبية الدولية.....**53**

المطلب الثاني :تجربة دولتي ألمانيا وفرنسا **56**

المطلب الثالث : تجربة المنظمة العالمية للملكية الفكرية.....**59**

خلاصة:.....**64**

الفصل الثالث :نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأفاق إصلاحه[66–101]

تمهيد :.....**66**

المبحث الأول : : **الأطر القانونية و التنظيمية للمحاسبة العمومية في الجزائر**.....**67**

المطلب الأول : التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر..... .....**67**

المطلب الثاني : الإطر القانونية التنظيمية للمحاسبة العمومية.....**68**

المطلب الثالث : أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر.....**73**

المبحث الثاني : إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر2001–2007.....**77**

المطلب الأول :دواعي إصلاح محاسبة الدول..... .....**78**

المطلب الثاني: التحول إلى المخطط المحاسبي للدولة.....**80**

المطلب الثالث :عناصر النظام المحاسبي بعد الإصلاح.....**83**

المطلب الرابع : نقاط الضعف في المخطط المحاسبي للدولة.....**88**

المبحث الثالث:مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر 2007-2012.....**90**

المطلب الأول :التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة.....**89**

المطلب الثاني: أهداف مشروع تحديث نظام الميزاينة العامة.....**94**

المطلب الثالث: متطلبات تطبيق معايير ipsas في المؤسسات اللاربحية الجزائرية والأثار المتوقعة من التطبيق **96**

المطلب الرابع : إسترتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas.....**97**

خلاصة:.....**100**

الفصل الرابع: دراسة ميدانية [102-120]

تمهيد :.....**102**

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة **103**

المطلب الأول : طريقة الدراسة **104**

المطلب الثاني : أدوات الدراسة **105**

المبحث الثاني : **التحليل الوصفي لنتائج الاستبيان**.....**107**

المطلب الأول : الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.....**107**

المطلب الثاني: نتائج الدراسة.....**109**

المبحث الثالث :نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.....**110**

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولمجروف - سمرنوف (وتحليل فقرات الدراسة).....**114**

المطلب الثاني: نتائج الدراسة **116**

خلاصة :.....120

خاتمة عامة: 121

قائمة المراجع:.....127

قائمة الملاحق:.....131

قائمة الأشكال و الجداول

1- قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	ملخص الأداء المالي حسب مصدر التمويل	63
(1-2)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	107
(1-3)	توزيع العينة حسب الوظيفة	108
(1-4)	توزيع العينة حسب الخبرة	108

2- قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(2-1)	مقارنة للفئات المستخدمة للبيانات والتقارير المالية الحكومية	5
(2-2)	وضعية الدول اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	54
(2-3)	العينات المدروسة الموزعة على المؤسسات المستقبلة	104
(2-4)	درجات مقياس ليكرت الخماسي	105
(2-5)	مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	106
(2-6)	توزيع العينة المؤهل العلمي	107
(2-7)	توزيع العينة حسب الوظيفة	108
(2-8)	توزيع العينة حسب الخبرة	108
(2-9)	معامل ثبات الإستبانة (طريقة ألفاكرونباخ)	109
(2-10)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	109
(2-11)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	110
(2-12)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث نظام المحاسبة العمومية الجديد	110
(2-13)	اتجاه العينة فيما يخص نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	111
(2-14)	اتجاه العينة فيما يخص تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	112

(2-15)	اتجاه العينة فيما يخص نظام المحاسبة العمومية الجديد	113
(2-16)	اختبار التوزيع الطبيعي(*One Sample Kolmogorov-Smirnov*)	114
(2-17)	تحليل فقرات المحور الأول :نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	115
(2-18)	تحليل فقرات المحور الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	115
(2-19)	تحليل فقرات المحور الثالث: نظام المحاسبة العمومية الجديد	116
(2-20)	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير المؤهل العلمي	117
(2-21)	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير الوظيفة	118
(2-22)	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير الخبرة	118

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSASB	International public sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GAS	Governmental Accounting Standars Board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trèsor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de l état	المخطط المحاسبي للدولة
IAS	Internatinal Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	Internatinal Financial Reporting Interpretation Commitee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية

مقدمة عامة



دعت الحاجة الملحة والمتزايدة خلال القرن العشرين إلى وجود نظام للمحاسبة وقد تجلت هذه الحاجة في المنافع والفوائد الناجمة عن استخدام هذه المحاسبة بوصفها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات المحاسبية والتجارية الكثيرة والمتعددة ، ومن ثم الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية وإيصالها إلى الجهات ذات العلاقة وهو الأمر الذي دفع العديد من الباحثين إلى إيجاد الأطر العامة للمبادئ والمعايير التي يتضمنها هذا النظام وتطبيقاته العلمية .

وبوجود محاسبة مالية تتعلق بالقطاعات الخاصة فإنه من المنطقي وجود محاسبة مالية تتعلق بالقطاع العام والتي تمثل المالية العامة للدولة وتهدف إلى دراسة كل مايتعلق بمواردها أوفروعها ونفقاتها، وتترجم السياسة المالية للدولة، وهاته العملية لايمكن تصورها إلا في إطار مجتمع منظم، وتأتي المحاسبة كآلية للتكفل بحماية المال العام من خلال تطبيق مجموعة من القواهد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الموازنات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة لإلتزامات ومسؤوليات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

وقد أدت التطورات الاقتصادية إلى ضرورة وضع معايير دولية لتنظيم ممارسة العمل المحاسبي، وتصنيف السياسات المالية وكذلك إصدار القوائم المالية بشفافية وتنظيم عمليات الإفصاح وقياس الأحداث لمختلف القطاعات سواء كانت خاصة أو عامة.

ومع ظهور المعايير الدولية في مجال المحاسبة، بدأ الحديث عن ضرورة توحيد لغة التخاطب المحاسبي بين الدول، وفي هذا الإطار حدد مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بأن تعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الذي حل محل لجنة القطاع العام (الإتحاد الفيدرالي) كجهة مسؤولة عن وضع تلك المعايير ضمن حدود صلاحيته وضمن شروطه وبنوده العامة المعلنة أفضل ما يخدم المصلحة العامة في تحقيق هذا الجانب من مهمته حيث أعد 25 معيار مستمد من معايير المحاسبة التجارية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية وهذا مع نهاية 2007، وقامت بصياغة معايير أخرى لتصل إلى 38 معيار في فيفري 2016.

وقد زاد إهتمام المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الحكومية، نتيجة صدور المعايير المحاسبية الحكومية لمحاسبة القطاع العام التي تعنى بمعايير المحاسبية المطبقة على حسابات الحكومة والمنشآت غير الربحية و ذالك في نهاية القرن الماضي ومع بداية الألفية الثالثة، بعد أن كانت تلك المنظمات المهنية تركز اهتمامها على المعايير الخاصة بمحاسبة الوحدات الاقتصادية ومشاريعها وذالك نضرا لتزايد الاهتمام بالموازنة العامة للدولة وتوسع وظائفها وأهدافها، وبالتالي ضرورة إيلاء الإهتمام بالمعايير اللازمة لمسك حساباتها والرقابة على أداء النشاط الحكومي نظرا لمنعكساته على التغيرات الاجمالية للاقتصاد الوطني.

طرح الإشكالية

ومن خلال ماتم عرضه سابقا يمكن لنا طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تساهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

من أجل الإلمام والإهتمام بمختلف جوانب الموضوع من خلال هذا السؤال المحوري سنتطرق إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- ما المقصود المحاسبة العمومية ؟ وماهي مكوناتها ؟
- ما لمقصود معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟ماهي أهدافها والأسس المبنية عليها؟
- هل نظام المحاسبة الجزائري الحالي يحقق متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية ؟
- ماهي متطلبات وإستراتيجة تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟

الفرضيات

وكإجابات أولية على التساؤلات التي تم طرحها نقترح الفرضيات التالية وتتمثل في:

- تعتبر المحاسبة العمومية آلية للرقابة وتسيير المالية العامة من خلال نظامها المحاسبي؛
- يتيح تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ الحكومي وتوفير أدوات المسائلة؛
- نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر بحاجة إلى تغييرات جذرية لتطويره ليساير متطلبات تطبيق المعايير؛
- يتبنى مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة تطبيق قواعد أساس الإستحقاق في ثبات تسجيل الإيرادات والنفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية؛

مبررات إختيار الموضوع: تعددت واختلفت أسباب اختيار الموضوع بين دوافع شخصية وأخرى موضوعية فأما عن:

- **الأسباب الموضوعية** : فتتمثل في:
- حداثة الموضوع خاصة بالنسبة للاقتصاد الجزائري ،سواء على صعيد المعايير المحاسبية أو على مستوى المحاسبة العمومية؛

- تمحور جل الدراسات حول معايير المحاسبة التجارية ،وإهمال معايير المحاسبة في القطاع العام؛
- الإهتمام العالمي التي لاقته المعايير المحاسبية في القطاع العام.

1- الأسباب الذاتية :تتمثل في:

- الميول العلمي بحكم التخصص محاسبة،
- التعرف على المستجدات المحاسبية للاستفادة المستقبلية.

أهداف الدراسة :تتمثل أهداف الدراسة في :

- التعريف بالمحاسبة العمومية ودورها في حماية المال العام.
- التأكيد على ضرورة إصلاح النضام المحاسبي.
- التعريف بالمعايير المحاسبية والهيئات القائمة بها.
- السعي لوضع الأسس المعيارية السليمة التي يتحرك من خلالها القطاع العام للوصول إلى معايير وطنية تسير جنبا إلى جنب مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام.
- ضرورة الإنفتاح على المجمعات المحاسبية الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإتحاد الدولي للمحاسبين.

معوقات الدراسة : فيما يخص الصعوبات التي واجهتها تتمثل في نقص المراجع في الموضوع نضرا لحداثته خاصة في اللغة العربية، وصعوبة الحصول على المعلومات وخاصة الحديثة منها مما يؤثر على الإلمام بالموضوع.

الدراسات السابقة

وقد تم تناول الموضوع في العديد من الملتقيات الدولية، أما بالنسبة للأبحاث الجامعية فقد تم أخذ موضوع نظام المحاسبة العمومية في العديد من الدراسات، ولكن ترتكز أهمها على جانب الرقابة المالية على المال العام ، والموازنة العامة ، ونجد من بين أهم الدراسات التي اختصت حديثا بالموضوع :

- شلال زهير ، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة،** أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة أمحمد بوقرة،بومرداس، 2014. والتي اهتم فيها بدراسة تقنيات القيد المحاسبي المستعملة من طرف المحاسب العمومي في تسجيل العمليات المالية ، ومشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لسنة 2007.

- يوسف سعيدي أحمد ، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حالة الجزائر** ،رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة المدية ،2010 ، والتي تناول فيها مشروع تطوير نظام المحاسبة من 2007 إلى 2012 .
- قمو أسيا ، **إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام** ، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012 ،سلطت الضوء على أفاق تطوير نظام المحاسبة العمومي الجزائري .
- أمال حاج جاب الله ، **واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأليات التطوير دراسة ميدانية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي** ، سلطت الضوء الجوانب السلبية في نظام مدونة الخزينة وأليات التطوير وإستحداث مخطط محاسبي وطني جديد سنة 2007 لكن سرعان ماتم التخلي عنه لعدم تماشيه مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .

مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عيوبه ومزاياه كما تناولت أيضا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعريفاتها والهيآت المهتمة بها ولكن تم إهمال الحديث عن مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بعد 2007 وإستراتيجة إنجاز مخطط محاسبي جديد يطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع والتعريف بالمشروع وتحديد أهدافه والإجراءات المتخذة لتنفيذه .

الحدود الموضوعية

تقتصر دراستنا على نظام المحاسبة العمومية واجراءت والجهود المبذولة للقيام بإصلاحه من أجل الترافق مع المستجدات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية.

الحدود المكانية والزمانية

جاءت دراستنا هذه في ظل الإصلاحات نظام المحاسبة العمومية والدور الذي تلعبه المعايير الدولية في القطاع العام لتطوير النظام الحالي لتحسين جودة الإبلاغ الحكومي والتسيير الأمثل للمال العام وتحقيق الشفافية في المعاملات الحكومية ،وذالك في الفترة الزمنية 2016/2015.

المنهج والأدوات المستخدمة :

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية ، كما تم عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وكما تم التطرق للتجارب الدولية في تبني المعايير ، كما شملت الدراسة نظام المحاسبة العمومي في الجزائر ومشروع إصلاحه المشروع في حيت تم إختبار وتحليل الفرضيات بالإعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة ، وتحليلها .

وتم الإعتماد على الكتب والمصادر والمراجع بالعربية والأجنبية والدوريات والمجلات والمقالات في الجانب النظري واعتماد اسلوب التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss.

محتويات الدراسة

تتضمن هذه الدراسة مقدمة عامة يتبعها أربعة فصول، ثم نتائج الدراسة والتوصيات. خصص الفصل الأول والثاني لدراسة الموضوع بصفة عامة والتعرض لتجارب بعض الدول في ميدان الإصلاح وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: مدخل لدراسة المحاسبة العمومية ، وقد تطرقنا من خلاله لدراسة ماهية المحاسبة العمومية بالتعرض إلى نشأتها والمفاهيم التي تبنى عليها بالإضافة إلى التطرق إلى الأصول العلمية التي تحدد النظرية والمبادئ والأسس التي تبنى عليها المحاسبة العمومية ، ومختلف العناصر التي تكون نظام المحاسبة العمومية بالتعرض إلى مكونات والإطار العام لكل عنصر من عناصره.

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، تناولنا في هذا الفصل ماهية المعايير المحاسبية في القطاع العام ، وشملت هذه الدراسة تعريف المعيار المحاسبية وأهميتها وخصائصها كما قمنا بتصنيفها وفق الأساس المحاسبي الخاص بها ،بينما خصص المبحث الثالث لدراسة التجارب الدولية تجربة فرنسا وألمانيا وتجربة المنظمة العالمية لحماية الملكية الفكرية ويبو؛

الفصل الثالث : نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وقد تطرقنا من خلاله إلى مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية ، بالتطرق إلى الأطر القانونية المنظمة لهذا النظام ، الإطار التقني الذي يشمل مختلف أنواع المحاسبة للدولة الهيئات المشرفة على تنفيذ نظام المحاسبة العمومية بالإضافة إلى إظهار العمليات المالية والمحاسبية في إطار مدونة حسابات الخزينة، والميزانية بينما خصص المبحث الثاني لدراسة متطلبات والأسباب المؤدية الى الإصلاح ، وإظهار مختلف الأهداف ، والوقوف على شكل ومضمون نظام المحاسبة العمومية بعد مرحلة الإصلاح الأولية وتقييم هذا الأخير . كما قمنا بدراسة مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية بعد 2007 (تطوير المخطط المحاسبي للدولة)؛

الفصل الرابع : دراسة تطبيقية، حاولنا من خلال هذا الفصل تحليل البيئة الجزائرية بالتركيز على مجموعة من المتغيرات التي نرى بأنها ضرورية لنجاح تبني المعايير الدولية في القطاع العام، وتضمن هذا الفصل كذالك عرض وتحليل نتائج الفرضيات والتي حاولنا من خلالها معرفة دور المعايير المحاسبية في تطوير نظام المحاسبة العمومي في الجزائر؛

وفي الأخير اختتمنا الدراسة بعرض ما توصلنا إليه من نتائج مع بعض التوصيات التي نراها مناسبة لتعزيز استراتيجية أعمال الإصلاح.



الفصل الأول:

الأطر العامة المنظمة للمحاسبة العمومية

تمهيد

اتسع نشاط الحكومات وتعددت أنواع الخدمات التي تتحمل مسئوليات تقديمها الدولة في النصف الثاني من القرن العشرين لذالك أقدمت على تأسيس الكثير من المشروعات ذات الطابع الاقتصادي سواء كانت مشروعات خدمية أو إنتاجية صناعية زراعية، نقل، اتصالات، سياحية، تجارة داخلية وخارجية... ومع وجود هذه الظاهرة في عدد كبير من أقطار العالم، متقدمة منها أو نامية بمستوياتها المختلفة غير أن وجودها أكثر وضوحا وتأثيرا في الدول النامية، بمعزل عن نمطها الاقتصادي والسياسي، كنتيجة مباشرة، إما لإحجام القطاع الخاص عن ولوج ميدان مثل هذه المشروعات، أو رغبة الدولة في تنفيذها في إطار الإسراع في استكمال البنية الاقتصادية أو تحت تأثير الفلسفة السياسية والاقتصادية للدولة.

وتعتبر المحاسبة وظيفة خدمية، وبذلك فان المطلوب منها دوما تلبية احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالوحدة أو المنظمة التي تخدمها، ولا تخرج المحاسبة العمومية عن هذا التعميم، إذ المطلوب منها أن تقدم نتائج الأداء المالي والموقف المالي والنقدي للحكومة، إلى الأطراف المعينة، من أجل مساعدة هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المرتبطة بهذا الأداء سواء كان الأمر متعلق بوحدة حكومية معينة أو بالحكومة ككل.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى مدخل لدراسة المحاسبة العمومية والذي سنتناول فيه ما يلي :

- ماهية المحاسبة العمومية: نشأتها، المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية التقليدية والحديثة، خصائص النشاط الحكومي، أهمية وأهداف المحاسبة العمومية، التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية في المؤسسات الاقتصادية؛
- الأصول التي ترتكز عليها المحاسبة العمومية: النظرية التقليدية للمحاسبة العمومية، المبادئ والإجراءات العامة لحسابات الدولة، الأسس المطبقة في المحاسبة العمومية؛
- الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية: والذي سنتناول فيه العناصر التي يتشكل منها هذا النظام بالتطرق إلى النظام المحاسبي للدولة، الموازنة العامة للدولة، ونظام الرقابة على المال العام.

المبحث الأول : الأساسيات العامة للمحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدماتية غير الهادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية، ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه ، وهذا ما جعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وقد تطرق كل منهم إلى تعريفها ، خصائصها أهدافها ...كل حسب وجهة نظره وهذا ما سنحاول الإلمام به في هذا المجال.

المطلب الأول :مفهوم المحاسبة العمومية

أدى تطور النشاط الحكومي وتوسع نطاقه إلى تطور مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن وتعدد تعاريفها.

أولا: تعريف المحاسبة العمومية

يمكن تعريف المحاسبة الحكومية على أنها:" دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب الفنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة .وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب[1] ".

كما يمكن تعريفها على أنها "هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة[2] ".

كما عرفت كذلك "هي مجموع المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ، و نفقاتها، وهي النوع الذي لا يهدف إلى الربح، وإنما تسعى لخدمة المواطنين و المجتمع وتتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة[3]".

انطلاقا من التعاريف السالفة الذكر نستنتج أن: المحاسبة الحكومية هي مجموعة القواعد التقنية والقانونية التي تهتم بتحديد كيفية تنفيذ وتسجيل العمليات المالية، التي تقوم بها منشآت القطاع العام من نفقات وإيرادات، وإعداد القوائم المالية الخاصة بهذه المنشآت.

ثانيا : خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص عن أنواع المحاسبات الأخرى وأهم هذه الخصائص تتمثل في:[4]

1- **عدم وجود حافز للربح**: لا يمكن استخدام الربح كأداة للتقييم والرقابة ،وبالتالي فإن تقييم نجاح وكفاءة الوحدة يعتمد علة كفاءتها في الاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة ،من أجل توفير السلع وتحقيق الخدمات،وذالك يجعل عملية تقييم أداء هذه الوحدات صعبة مع عدم وجود مؤشر كمي يمكن قياسه كربح.
2- **عدم وجود سوق تنافسيه**: تقدم السلع والخدمات دون وجود سوق تنافسي مفتوح يتم قياس رضا ألمستهلك وتحديد ما إذا كانت السلع والخدمات تقدم بالمقابل أم مجانا ،ويعتمد حجم المقابل المطلوب على تكاليف السلعة،وليس على قوى العرض والطلب،وبالتالي فالمستهلك ليس له أي مجال للاختيار بين المتنافسين.

---

[1] ابراهيم السيد المليجي، **المحاسبة في الوحدات الحكومية**، ط1 الاسكندية، 2002، ص 3.

[2] محمد احمد حجازي ، **المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة** ، ط4 ، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص4 .

[3] محمد الهور، **أساسيات في المحاسبة الحكومية**،دار وائل للنشر عمان ،الأردن،1998،ص 7 .

[4] يوسف السعيدي أحمد،**أفاق إصلاح نظام المحاسبة**،مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الدكتور يحي فارس، دفعة 2009 / 2010، ص5 .

3- عدم وجود شخصية معنوية مستقلة: لا تتمتع الوحدات الحكومية بشخصية معنوية مستقلة، لأنها مملوكة بالكامل لهيئاتها السياسية، وليست عبارة عن حقوق ملكية في صورة أسهم مملوكة لأفراد بحيث يمكن بيعها والمتاجرة بها.

4- الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية: إن غياب حافز الربح بالنسبة للوحدات الإدارية الحكومية، يحتم ضرورة وجود رقابة مشددة عوضا عن الرقابة المالية وذالك عن طريق تطبيق الدساتير واللوائح والمراسيم الملكية، التي عادة ما تركز على فرض الضرائب والرسوم،والموارد السيادية الأخرى، وعلى كيفية تحصيلها وإنفاقها.

ثالثا: أهداف المحاسبة العمومية

تتمثل أ هم الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها في:[5]

- حماية الأموال العمومية من كل أشكال السرقة والنهب أو بما يمس سلامة استعمالها وهو الهدف الرئيسي للمحاسبة الحكومية.
- ضمان احترام ترخيصات الميزانية، ويتم ذالك من خلال القواعد والتقنيات المحاسبية المعمول بها وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.
- معرفة المركز المالي للمؤسسة.
- حساب تكاليف وأسعار ومردود الخدمات المقدمة.
- دمج العمليات المالية ونتائجها في الحاسبة الوطنية.
- تحقيق الرشادة في الإنفاق، أي صرف النفقات بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.
- توفير المعلومات اللازمة للمسائلة ويقصد بالمسائلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى مختلف السلطات (تشريعية، تنفيذية، قضائية)
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة .
- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، و تكون هذه الأخيرة في شكل تقارير دورية.
- تقييم عمليات التحصيل واقتراح أساليب وطرق لزيادة عملية التحصيل.

المطلب الثاني :مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانونا لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، و يتناول هذا المطلب عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة للقوائم المالية الحكومية من خلال الفروع الموالية:

أولا :نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح ، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة .

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة الدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية، حيث" تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم

[5] منصوري الزين، **دروس في المحاسبة العمومية**، متاح على الخط www.rayanaljazair.com/vb/T6044، تاريخ الاطلاع 2015/01/12.

خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها [6]"

ثانيا : الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية

يختص نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات ورقابة بتوثيق وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديم التقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيآت التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بتلك البيانات.

وعلى هذا الأساس، فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكييف أهداف القوائم والتقارير المالية الحكومية وتوجيها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها، ومن أهم الدراسات في هذا المجال يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوساي والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل (165) دولة حيث بلغ عدد الدول المستجيبة للاستبيان (93) دولة وفقا لهذه الدراسة، إضافة إلى الدراسة رقم (01) للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية حيث يعرض الجدول الموالي مقارنة لمستخدمي بيانات المحاسبة العمومية وفقا للدراستين المذكورتين أعلاه [7]:

الجدول رقم (01) مقارنة للفئات المستخدمة للبيانات والتقارير المالية الحكومية

قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين	قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الإنتوساي
السلطة التشريعية والهيآت الحكومية الأخرى	السياسيون والمنتخبون والموظفون
المواطنون	المانحون
المستثمرون والدائنون	الاقتصاديون
الحكومات الأخرى والهيآت الدولية ومقدمو الموارد المالية الآخرين	المحللون السياسيون ومجموعات المصالح الخاصة ويقصد بهم المحللين الذين يعملون في منظمات ذات اهتمامات معينة مثل اتحاد العمال، المستهلكين.....الخ
المحللون الاقتصاديون والماليون	أجهزة الإعلام
المدراء وصناع السياسة الداخليين	

المصدر: شلال زهير ، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائر.

وعلى هذا الأساس فإن جودة وفعالية القوائم والتقارير المالية الحكومية مرتبطة بصفة مباشرة بمدى تلبية حاجيات ونوعية الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة لها، بحيث تختلف خصائص واحتياجات المعلومات من فئة إلى أخرى.

[6] لؤي وديان وزهير الحدوب ، **المحاسبة الحكومية** ، دار البداية ناشرون و موزعون ، عمان، الأردن، 2010 ، ص35 .

[7] شلال زهير ، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري** ، اطروحة دكتوراة ،جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013 – 2014 ، ص9.

المطلب الثالث :التمييز بين المحاسبة العمومية و المحاسبات المالية

تلتقي المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية في نقاط عدة، وتختلفان في أخرى ويمكن حصر أوجه الشبه والاختلاف بينهما في النقاط التالية :

أولا: وجه الشبه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

هناك عدة نقاط تلتقي فيها المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية نذكر منها : [8]

1- **استخدام نظرية القيد المزدوج:**تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر ويعني ذلك أن كل عمليه مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

2- **الأسلوب المنهجي:**

تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشره إلى دفتر اليومية ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام وتبويبها في جداول ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية الميزانية والحسابات الختامية، أما في المحاسبة العمومية فهي الحساب الختامي فقط.

3- **وحدة القياس:**

تتفق المحاسبة المالية والعمومية في استخدام النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم.

4- **المصطلحات المحاسبية:**

تستخدم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية نفس المصطلحات والمسميات المحاسبية.

مثلا: يوجد مصطلح المصروفات ومصطلح الإيرادات في كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

5- **سنوية المحاسبة:**

يقوم كل من النظامين على مبدأ استقلال السنوات المحاسبية، ففي المحاسبة المالية يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة في نهاية السنة المالية وذلك بمقابلة الإيرادات التي تحققت خلال العام بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد ((بناء على أساس الاستحقاق)) وينطبق ذلك على المحاسبة العمومية إلا أنها تتبع أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل.

6- **التبويب السليم للحسابات:**

تقسم الميزانية العامة للدولة في المحاسبة العمومية إلى أبواب وبنود يعطى رقما لكل باب وبند لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها، وفي المحاسبة المالية يوجد دليل حسابي لكل نوع من الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات.

ثانيا : أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية

كما توجد نقاط تشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية فإنه كذلك توجد نقاط إختلاف نذكر منها :[9]

1- **الهدف:**

المحاسبة المالية تهتم ببيان النتيجة من ربح وخسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية،

[8] مدونة صالح القرا ،**مقدمة في المحاسبة الحكومية**، متاح على الخط ، https://sqarra.wordpress.com/gevr/، تاريخ الاطلاع 2015/02/25.

[9] مدونة صالح القرا ،مقدمة في المحاسبة الحكومية، **مرجع سابق** .

المحاسبة العمومية تهدف إلى فرض رقابه مالية وقانونيه على إيرادات الدولة ومصروفاتها

2- الوحدة المحاسبية:

المحاسبة المالية الوحدة المحاسبية هنا هي الشخصية المعنوية المستقلة للشركة.

المحاسبة العمومية الوحدة المحاسبية للوحدات الحكومية هي الاعتماد المالي ((الأموال المخصصة لكل وحده حكومية))

3- أسس قياس النتائج:

المحاسبة المالية تستخدم أساس الاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية (أي تأخذ في الاعتبار جميع الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترة بصرف النظر عن واقعة التحصيل بالنسبة للإيرادات أو واقعة التسديد بالنسبة للمصروفات). المحاسبة العمومية هناك طريقتين:

أ- **الطريقة الفرنسية:** يتم بمقتضاها إتباع أساس الاستحقاق في حساب المصروفات والإيرادات الخاصة بالسنة (يعاب على هذه الطريقة أن الحسابات تظل مفتوحة مدة إضافية بعد نهاية السنة المالية حتى يتسنى تسوية المقدمات والمستحقات مما يؤدي إلى إرباك الحسابات وعدم الحصول على معلومات دقيقة عن الحالة المالية)

ب- **الطريقة الإنجليزية:** يتم بمقتضاها إتباع الأساس النقدي وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها وإمكانية الحصول على نتائج سريعة (ويعاب عليها عدم صلاحيتها كأساس في مجال المقارنات بين السنوات المتتالية بسبب تداخل نشاطها).

وفي المملكة العربية السعودية يتم تطبيق أساس الاستحقاق المعدل (الأساس النقدي المعدل) حيث يستخدم أساس الاستحقاق في إثبات المصروفات والأساس النقدي في إثبات الإيرادات.

4- الفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية:

المحاسبة المالية تفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية حيث تختلف طريقة معالجتها فلكل منها معالجة خاصة.

المحاسبة العمومية لا تفرق بين مصروفاتها الايرادية ومصروفاتها الرأسمالية حيث أنها تقفل جميعا في الحساب الختامي.

5- الإهلاكات:

المحاسبة المالية تحسب الاهلاكات للأصول الثابتة.

المحاسبة العمومية لا تتبع مبدأ استهلاك الأصول الثابتة لعدم تفريقها أساسا بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية.

6- الجرد والتسويات الجردية:

المحاسبة المالية: تركز على الجرد والتسويات الجردية لمعرفة حقيقة المركز المالي في لحظة معينة في المنشأة.

المحاسبة العمومية: ليس للجرد والتسويات الجردية معنى في المحاسبة العمومية ويصبح معناها إداري وتنظيمي للتحقق من سلامة الأصول.

7- حسابات النتيجة:

المحاسبة المالية تتمثل في حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر

المحاسبة العمومية يوجد بها حساب نتيجة واحد فقط هو الحساب الختامي.

8- مبدأ الحيطة والحذر:

المحاسبة المالية تأخذ مبدأ الحيطة والحذر لمقابلة الخسائر المتوقعة كهدف للمحافظة على راس المال فتكوّن المخصصات والاحتياطيات والمجمعات.

المحاسبة العمومية نظرا لعدم وجود راس مال في الوحدات الحكومية, فليس لهذا المبدأ وجود.

المبحث الثاني: الأصول العلمية للمحاسبة العمومية

قبل التعرف على النظرية المحاسبية التي تعتمد عليها المحاسبة الحكومية لا بد من التعرف على النظريات المحاسبية الأخرى العاملة في القطاع التجاري وبيان مفاهيمها وفيما يلي أهم النظريات المحاسبية التي تعتمد عليها المحاسبة المالية

المطلب الأول :محتوى نظريات المحاسبة العمومية:

كغيرها من العلوم الأخرى توجد العديد من النظريات و المقاربات ظهرت منذ القدم منها (النظريات) ما هو عملي و يصلح للتطبيق و منها ما تجاوزته الأحداث تبقى قيمته التاريخية فقط و من أهم هذه النظريات نجد:

أولا : نظرية الملكية الشخصية.

تعتبر من أقدم نظريات المحاسبة إذ تعالج العمليات المالية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص، حيث تقوم هذه المشروعات على الاعتبار الشخصي وتدار بواسطة ملاكها.

فوفقا لمفهوم هذه النظرية نجد أن المحاسبة تركز على مالك أو ملاك المشروع أكثر من تركيزها على المشروع نفسه، الأمر الذي يعني اعتبار موجودات المشروع ملكا لصاحب أو أصحاب المشروع، وأن مطلوبات المشروع تعتبر التزام على صاحب المشروع.

ومنه معادلة المشروع حسب هذه النظرية هي:

صافي حقوق الملكية (القيمة الصافية) = إجمالي الموجودات – إجمالي المطلوبات

وفي ظل هذه النظرية فإن الإيرادات تؤدي إلى زيادة القيمة الصافية بعكس المصاريف التي تؤدي إلى إنقاص القيمة، بمعنى أن الربح سيؤدي إلى زيادة الثروة ورأس المال وأن الخسارة ستؤدي إلى عكس ذالك تماما وللتوصل إلى الربح أو الخسارة نستخدم المعادلة التالية:

الربح أو الخسارة = حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة المالية – حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة المالية

ولما كان الهدف الرئيسي للمشروع هو زيادة ثروة أصحابه فإن اهتمام وتركيز المحاسبة الأساسي في هذا المجال ينصب على قياس الموجودات والمطلوبات باعتبارهما وسيلتان مناسبتان لقياس التغير في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع كما أن رأس المال يعتبر العنصر الأساسي في حقوق الملكية وتوفير المعلومات عنه للحفاظ عليه وتنميته هو المحور الرئيسي لهذه النظرية.[10]

ثانيا: نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية تلبية للتغيير الكبير في مفهوم المشروع وإدارته المستقلة على ملاكه، وبالتالي ركزت هذه النظرية على المشروع نفسه باعتباره شخصية مستقلة ذات كيان مادي أو معنوي بعكس النظرية السابقة التي ركزت على أصحاب المشروع.

[10] محمد المهور ،**مرجع سبق ذكره** ، ص ص(14-15)

وفقا لمفهوم هذه النظرية فإن رأس المال المشروع يتكون من المساهمين إضافة إلى الدائنين، ويعتبر كلا الطرفين مستثمرين في المشروع ويحرصان على نجاحه وبناءا عليه فإن معادلة الميزانية هي[11]:

الموجودات =المطلوبات بما فيها رأس المال

فهذه الموجودات تعتبر ملكا للمشروع وليس لأصحابه، وان المطلوبات تمثل التزامات على صاحب المشروع وتقسم هذه الالتزامات إلى مجموعتين رئيستين هما:

- حقوق المساهمين في الموجودات .
- حقوق الدائنين في الموجودات.

وتبعا لهذه النظرية فإن الهدف الرئيسي للمشروع هو إنتاج الدخل، الأمر الذي أدى بالمحاسبة إلى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (مساهمين و دائنين).

والمعادلة التي توضح هذه النظرية هي :

صافي الربح أو الخسارة = الإيرادات – المصاريف

ثالثا: نظرية الأموال المخصصة :

بسبب عجز النظريتين السابقتين في إعطاء تفسير علمي سليم لمصدر القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية العمومية، وما يعكس هذا العجز من آثار سلبية على المفاهيم الخاصة بموجودات الوحدة و مطلوباتها وإيراداتها ومصروفاتها أدى إلى ظهور نظرية الأموال المخصصة، وقد استطاعت هذه النظرية أن تسد الثغرات في مفاهيم النظريتين السابقتين.

ومحتوى هذه النظرية : (إن القدرة الإنفاقية للوحدة الحكومية تحدد كما ونوعا بما يوضع تحت تصرفاتها لفترة زمنية معينة).

هذه النظرية جاء بها william vatter سنة 1947 تركز على اعتبارها وحدة العمليات و مركز الاهتمام

ومركز الاهتمام .وقد جاءت لتفسير الممارسات المالية التي كانت تطبق في الوحدات الحكومية فهي تجد قبولا أوسع في الإطار المحاسبي العمومي لأنها اقرب إلى تفسير أهداف وخصائص النشاط الحكومي من النظريات المختلفة الأخرى [12]".

و تعرف على أنها: "وحدة مالية محاسبية ذات مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتيا والتي تسجل بها كل من الموارد النقدية وغير النقدية وكذلك ما يرتبط بها من التزامات و فائض في الحقوق الأرصدة و التغيير فيها[13].

1- مميزات النظرية:

و تتمثل في[14]:

- التقليل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة؛

[11] محمد أحمد حجازي ، **مرجع سبق ذكره**،ص24.

[12] محمد فضل مسعد وأخرون،**المحاسبة الحكومية** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009،ص148.

[13] محمد رشيد عبده الجمال،علاء الدين الدميري،**دراسات في المحاسبة الحكومية** ، دار الجامعية الإسكندرية، 2004،ص50.

[14] حسام أبو علي الحجاوي ، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية** ،دار حامد للنشر ، عمان، الأردن،1999، ص ص(28-29).

- تركيز الاهتمام على الناحية الإحصائية في إظهار نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة؛
- وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولا من النظريات السابقة وطبقا لها تعرف الوحدة المحاسبية كما يلي: مجموعة من الأصول والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام الموجودات والموارد مقيد بتحقيق الغرض (الهدف) الذي خصصت من اجله"؛
- إيرادات الوحدة ومصروفاتها هي تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها، بحيث تؤدي نتيجتها الصافية إلى التوازن المحاسبي

2- علاقة النظام المحاسبي العمومي بنظرية الأموال المخصصة

تتمثل علاقة النظام المحاسبي العمومي بنضرية الأموال المخصصة فيما يلي[15] :

- تستمد الوحدة المحاسبية العمومية قدرتها الإنفاقية من التخصصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا؛
- تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك ؛
- ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالبا ما تكون سنة ؛
- يمكن أن يوضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية تخصيصات لمدة تزيد عن سنة أو يسمح لها بتدوير الأرصدة غير المستعملة من التخصيصات بالنسبة لمشروعات محددة الكلفة؛
- ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصيصات بأي نوع من أنواع الإيراد أو الافتراض أو أي من مصادر التمويل الخاصة.

3- أهداف النظرية :

تتمثل أهمها في الأهداف التالية[16]:

- إبراز نظام المحاسبة العمومية مدى التزام الوحدة بالقانون والإجراءات الإدارية؛
- السند القانوني أقوى من السند المحاسبي، فيما يختص بالقواعد الملائمة للتطبيق في نظام المحاسبة العمومية؛
- أن يقوم نظام المحاسبة العمومية على مبدأ القيد المزدوج، ويجب أن يشتمل في المجموعة الدفترية على دفتر إسناد عام يتم فيه تسجيل العمليات كافة على أساس ملخص بجانب مجموعة من السجلات المساعدة؛
- أن يتم تقسيم الاعتمادات بما يتطابق مع مجموعة التقسيم المتبع في الميزانية العامة للدولة؛
- إعداد سجل تاريخي لتفاصيل المعاملات المالية والحسابات التي تنص على إعداد التعليمات الموضوعة لمتابعة تنفيذ الميزانية حيث يعد موضوع الميزانية بعد اعتماده جزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي العمومي؛
- لا توجد علاقة سببية بين مصادر المتحصلات أو قيمتها في الوحدات الإدارية والمصروفات التي تمثل تكلفة الحصول على هذه الإيرادات؛
- يجمع الأساس المتبع في إمساك الحسابات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق؛
- لا تتبع الوحدات الإدارية مبدأ حساب الاهتلاك للأصول الثابتة نظرا لأن الأغراض التي يتم من اجلها حساب الاهتلاك للأصول الثابتة في الوحدة الاقتصادية لا تتوافر في الوحدات الإدارية.

---

[15] حنا رزوقي الصائغ ،**محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية)**، دار الهناء، طرابلس، ليبيا، ص98

[16] **نفس المرجع**، ص 99.

إن عملية إثبات الإيرادات والنفقات لا تتم بصورة عشوائية ومرتجلة بل تتم ضمن أسس محاسبية بهدف قياس النتائج و عرضها بطريقة مناسبة، و قبل أن نستعرض أسس القياس المحاسبي، لا بد علينا أن نعطي تصورا واضحا وهو أن هده الأسس ليست هدفا بحد ذاتها، لدا فإن الحكم والدفاع عن أي أساس بأنه أكثر دقة من أساس آخر وأنه أفضل من غيره من الأسس، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار المعايير التالية: [17]

- إن نقطة البداية في استخدام أي من الأسس المحاسبية، هي تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية، ومن ثم اختيار الأساس المحاسبي الذي يخدم مصالح كل منهم أكثر من غيره من الأسس.
- إن استخدام أي من الأسس المحاسبية يعتمد على قدرة هدا الأساس في توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال، بقصد الحفاظ على ألموجودات إضافة إلى قدرته في تمكين الأطراف التي لها علاقة وصلة بتقييم النشاط الحكومي ومستوى الأداء فيه.

واستنادا لهده المعايير نجد أن مختلف أسس القياس المحاسبي مازالت مستخدمة في القطاعات المختلفة وضمن حدود متفاوتة. ويمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها:

هي طرق القياس التي تشير إلى وقت تحقيق الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بهم، ووقت تسجيلها وإظهار دلك في التقارير، والقوائم المالية، وبالتحديد فإنها تتعلق بوقت القياس الذي تم، بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق.[18]

ومن هنا نجد أن الاختلاف بين أسس القياس المحاسبي راجع إلى عملية توفير القياس وإثبات كل من الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بهم.

ونستعرض فيما يلي أهم أسس القياس المحاسبي المستخدمة في المحاسبة الحكومية، ودلك بهدف التعرف على مزايا ومآخذ استخدام كل منهما.

[17] محمد أحمد حجازي . **مرجع سبق ذكره**، ص: 41.

[18] **نفس المرجع**، ص: 42.

المطلب الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية

المبادئ والإجراءات المطبقة في المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على مجموعة من المبادئ والقواعد العامة، ولعل أشمل قائمة بهذه المبادئ تلك التي وضعتها اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1951م ، وهي تنقسم إلى مجموعتين هما المبادئ والإجراءات:[19]

أولا: المبادئ

وضعت اللجنة المذكورة أربعة عشر مبدأً يقوم عليها النظام المحاسبي للوحدات الحكومية كالآتي:[20]

- يجب أن يكون النظام قادراً على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات وإنفاقها للمصروفات وما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحدودة لها والأهداف المرسومة؛
- إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات ولكن ينبغي على المحاسب الحكومي لفت النظر إلى مثل هذه الخلافات واقتراح التعديلات الملائمة؛
- يجب أن يقوم نظام حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة على المصروفات والإيرادات (يومية عامة – أستاذ عام – أستاذ مساعد)؛
- في حدود القانون ومتطلبات الإدارة المالية ينبغي العمل قدر الإمكان على الإقلال من عدد الاعتمادات حتى تتوافر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي؛
- يمكن تقسيم الاعتمادات إلى: اعتماد عام –اعتماد إيرادات مخصصة– اعتماد رأس مال عامل– اعتماد إيرادات سندات –اعتماد استهلاك سندات – اعتماد وصاية أو وكالة – اعتماد هيئات أو مؤسسات عامة. هذا ويجب تقسيم الاعتمادات طبقاً لاحتياجات الوحدة الإدارة بحيث يتمشى التقسيم مع التبويب والتصنيف المتبع في الميزانية العامة للدولة؛
- يجب أن يتوافر لكل اعتماد مجموعة متوازنة من الحسابات ويجب أن يراعى أن تكون تلك الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاط المتعلقة ببنود الاعتماد بالإضافة إلى بيان مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية؛
- ينبغي التفرقة بين الحسابات المختصة بالأصول المتداولة وتلك التي تتعلق بالأصول الثابتة، كما يجب التفرقة بين مجموعة الحسابات التي تختص بالخصوم المتداولة وتلك التي تختص بالخصوم طويلة الأجل. وباستثناء الاعتمادات الخاصة برأس المال العامل والوصاية والهيئات والمؤسسات العامة فإنه لا يجوز كمبدأ عام أن تحتوي نفس مجموعة الحسابات على كل من الأصول الثابتة والمتداولة معاً. كما يجب إنشاء مجموعة من الحسابات تختص بإظهار الخصوم طويلة الأجل مثل السندات والالتزامات المتعلقة بها ويستثنى من ذلك اعتمادات الإيرادات مقابل منفعة خاصة و اعتمادات الهيئات والمؤسسات العامة؛
- يتم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة الفعلية وقت الحصول على الأصل أو على أساس التكاليف التقديرية في

---

[19] يوسف السعيدي أحمد،**مرجع سبق ذكره** ، ص15.

[20] محيي الدين رشاد طرابزوني، **قواعد وأصول المحاسبة الحكومية**، [على الخط]، ط2، مؤسسة مها للنشر، 2004،ص5. متاح على: http://www.skaau.com/vb/attachment/1/9/3/7/9/6543.attach ، تاريخ الإطلاع : 2016/03/03.

حالة عدم توافر البيانات الخاصة بالتكاليف الفعلية أو على أساس القيمة التقديرية إذا لم يتم الحصول على الأصل عن طريق الشراء كما لو كان قد تم الحصول على الأصول عن طريق الهدية؛

- لا يحتسب استهلاك للأصول الثابتة العامة ما لم يمكن قانوناً حجز المبالغ النقدية اللازمة لاستبدالها غير أن هذا لا يمنع من احتساب الاستهلاك بيانياً دون قيده في الدفاتر المحاسبية وذلك للاستفادة منه في أغراض أخرى مثل احتساب تكلفة الخدمة المؤداة مثلاً؛

- ينبغي أن تكون الحسابات قادرة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات مع ضبط الإنفاق ويتم ذلك عن طريق توفير بيانات تقديرية وفعلية عن المصروفات والإيرادات وإجراء المقارنة بين ما كان مقدراً وما تم فعلاً لمعرفة الانحرافات وحصرها ومعالجتها ويكون ذلك في شكل قوائم وتقارير مالية؛

- أوصت اللجنة بإتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات والمصروفات الحكومية كلما كان ذلك ممكناً، وهذا يستدعي بطبيعة الحال تكوين مخصصات كافية لمواجهة الإيرادات المشكوك في تحصيلها؛

- يجب تقسيم الإيرادات طبقاً لمصادرها من ناحية، وطبقاً للاعتمادات المخصصة لها من ناحية أخرى، كما يجري تقسيم المصروفات طبقاً لكل من الاعتمادات الخاصة بها وطبيعتها ووظيفتها والغرض منها والنشاط الذي تخصه، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون التقسيم لكلا الإيرادات والمصروفات موحدا وملزما لجميع الوحدات الحكومية.

- توصي اللجنة باستخدام نظام لحسابات التكاليف كلما أمكن ذلك لقياس تكلفة وحدة الخدمة المنجزة؛

- يجب أن يقوم النظام المحاسبي على أساس موحد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير سواء كان ذلك عند إعداد موازنة الدولة أو عند إعداد الحسابات الختامية وإعداد التقارير عن نشاط الوحدة.

ثانيا: الإجراءات اقترحت اللجنة ثمانية إجراءات هي:[21]

- يجب تركيز مسئولية الإشراف على مجموعة الحسابات وإعداد التقارير تحت سلطة شخص واحد؛
- من الأهمية بمكان التزام كل وحدة بإعداد موازنتها طبقاً للتبويب والتصميم الموحد حتى يتسنى استغلال الموارد المالية المتاحة استغلالاً حسناً؛
- يجب تسجيل الارتباطات خصماً على حسابات الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم فيه توقيع العقود أو إصدار أوامر التوريد وذلك دون انتظار إتمام عملية التوريد؛
- يجب تسجيل موجودات المستودع في مجموعة السجلات الإحصائية البيانية كما يجب إجراء جرد دوري لهذه الموجودات وعلى الأقل مرة كل سنة ومقارنة الجرد الفعلي بالأرصدة الدفترية الظاهرة في الدفاتر الإحصائية وفي حسابات المراقبة الإجمالية التي تنصح اللجنة باستخدامها؛
- إذا باشرت الحكومة نشاطاً اقتصادياً فإنه يجب تطبيق مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تناسب هذا النشاط والتي تتلاءم مع تلك المطبقة في المشروعات الخاصة؛
- ينبغي إعداد تقارير مالية شهرياً على الأقل بحيث توضح المركز المالي للحسابات المعدة على أساس تقديري بالإضافة إلى بيانات أخرى لازمة لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات المالية كما يجب إعداد تقرير سنوي ينشر على الجمهور؛

[21] يوسف السعيدي أحمد،**مرجع سبق ذكره**،ص16.

- يجب أن تكون التقارير معدة على أسس موحدة؛
- ينبغي أن تراجع حسابات الوحدة الحكومية من قبل أجهزة رقابة خارجية مثل ديوان المراقبة أو المحاسبة.

المطلب الثالث : أسس المحاسبة الحكومية

إن عملية إثبات الإيرادات والنفقات لا تتم بصورة عشوائية بل تتم ضمن أسس محاسبية، يهدف قياس النتائج وعرضها بطريقة مناسبة وقبل أن نستعرض أسس القياس المحاسبي، يجب علينا أن ننطلق من تصور واضح وهو أن هذه الأسس ليست هدفا بحد ذاتها، لذا فإن الدفاع عن أي أساس بأنه أكثر دقة من أساس آخر وانه أفضل من غيره من الأسس، يجب أن نأخذ بعين الاعتبار المعايير التالية[22]:

- إن نقطة البداية في استخدام أي من الأسس المحاسبية في تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية، ومن تم اختيار الأساس المحاسبي الذي يخدم مصالح كل منهم أكثر من غيره.
- إن استخدام أي من الأسس المحاسبية يعتمد على مدى إمكانية تطبيقه بشكل كامل وصحيح، وضمن الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة مع الأخذ بعين الاعتبار قاعدة التكلفة مقابل المنفعة.
- وأخيرا فإن استخدام أي من الأسس المحاسبية يعتمد على قدرة هذا الأساس في توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال، بقصد الحفاظ على الموجودات إضافة إلى قدرته في تمكين الأطراف ذات العلاقة من تقييم النشاط ومستوى الأداء فيه.

واستنادا لهذه المعايير نجد أن مختلف أسس القياس المحاسبي مازالت مستخدمة في القطاعات المختلفة وضمن حدود متفاوتة، ويمكن تعريف الأسس المحاسبية كما يلي: "هي طرق القياس التي تشير إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات، والموجودات والمطلوبات المتعلقة بهما، ووفق تسجيلها، وإظهار ذلك في التقارير والقوائم المالية، والتحديد فإنها تتعلق بوقت القياس الذي تم، بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق".

ومن هنا نجد أن الاختلاف بين أسس القياس المحاسبي راجع إلى عملية توقيت القياس واثبات كل من الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بهما ونستعرض فيما يلي أهم أسس القياس المحاسبي المستخدمة في المحاسبة الحكومية وذلك بهدف التعرف على مزايا ومآخذ استخدام كل منهما[23]:

أولا : الأساس النقدي

يعتبر الأساس النقدي من أقدم الأسس التي استخدمت في تشغيل البيانات المحاسبية وقياس نتائج النشاط الحكومي، ويعني هدا الأساس [إثبات الإيرادات في السجلات المحاسبية عند قبض الأموال، وإثبات النفقات في السجلات المحاسبية عند دفع الأموال[24]] أي أن الإيرادات تتحقق عند قبضها وأن النفقات تتحقق عند دفعها بغض النظر عن الفترة المحاسبية التي تخص كلا منهما سواء كانت تتعلق بفترة سابقة لهده الفترة أو لاحقة لها.

---

[22] محمد أحمد حجازي، **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

[23] محمد الهور، **مرجع سبق ذكره** ص 12.

[24] **نفس المرجع** ، ص 41.

1- مزايا الأساس النقدي

يتميز الأساس النقدي بالميزات التالية:[25]

- سهولة فهمه وتطبيقه، إذ لا يحتاج إلى خبرات محاسبية كبيرة لدى العاملين في الشؤون المالية ضف إلى دلك بساطة نظامه المحاسبي وخاصة المستندات و السجلات.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لبيان حركة السيولة النقدية بما يوفره من رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية وتطابق النتائج المحاسبية مع الوضع الحقيقي للسيولة النقدية، الأمر الذي يساعد أيضا في عمليات التخطيط المالي ويسهل الإدارة المالية للنشاط الحكومي.
- موضوعيته في قياس النتائج وعدم تدخل العنصر الشخصي في عمليات القياس و إمكانية استخدامه في حالات عدم وجود تحديد دقيق للإيرادات و النفقات.
- سرعة انجاز الحساب الختامي و القوائم المالية الأخرى للوحدات الإدارية غير الحكومية ودلك لعدم حاجته إلى تسويات. جردية لإظهار الإيرادات غير المحصلة أو الالتزامات التي لم تدفع.

2- عيوب الأساس النقدي.

أما عن المآخذ التي يمكن أن يتصف بها الأساس النقدي فنوجزها فيما يأتي :[26]

- عدم توفير البيانات الضرورية واللازمة لتصوير المركز المالي للحكومة بشكل عادل وسليم ، لكونه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة ويترتب على دلك إحداث خلل واضح في الحساب الختامي والمركز المالي للحكومة.
- عدم تمييزه بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية، إذ أن النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على موجودات ثابتة تعامل نفس معاملة النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على خدمة. إن مثل هدا الإجراء يؤثر تأثيرا على نتائج الحساب الختامي بأن يخفض الفائض أو يزيد من العجز ، ومن ناحية أخرى سيؤثر على بيانات قائمة المركز المالي ودلك بعدم إظهار الأصول الثابتة.
- اختلاف في البيانات المالية من سنة لأخرى، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة المقارنة بين بيانات السنوات المختلفة وانعكاس دلك على عمليات التخطيط الشامل.
- الخروج على مبدأ استقلالية السنوات المالية ودلك عند إجراء القياس المحاسبي للنتائج ، حيث يتم تحميل السنة المالية بجميع النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية المعنية أو تخص سنوات سابقة أو سنوات لاحقة وما ينطبق على النفقات ينطبق على الإيرادات أيضا.
- نظرا لارتباط الأساس النقدي بعملية سقوط حق الوحدة الإدارية الحكومية باستعمال المخصصات غير المستعملة في نهاية السنة المالية – على اعتبار أن الجزء المتبقي من الإعتمادات المخصص لنوع من النفقات سيخصم من الاعتماد المخصص له في السنة المقبلة – فقد يؤدي دلك إلى قيام بعض هده الوحدات إلى المغالاة في عملية الإنفاق دون مبرر خوفا من احتمال تخفيض مخصصاتها في السنوات المقبلة وهدا سيؤدي إلى الإسراف في استخدام المال العام

[25] **نفس المرجع**، ص، 42.

[26] محمد احمد حجازي، **مرجع سبق ذكره**، ص، 43.

- لا يوفر استخدام هدا الأساس المرونة في استكمال تنفيذ المشاريع وخاصة عند نهاية السنة المالية لارتباط عملية الأنفاق بإقرار الموازنة العامة التي قد تحتاج إلى فترة زمنية طويلة الأمر الذي يعني تأثر النشاط الحكومي كما وكيفا ؟
- صعوبة تتبع نفقات المشروعات التي يمتد تنفيذها لأكثر من سنة مالية، لأن نفقات هده المشاريع يتم إقفالها في نهاية كل سنة في الحساب الختامي الأمر الذي يؤدي إلى عدم إظهار أرصدة لها في السجلات المحاسبية.
- قصوره عن تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة وتقييم أداء الوحدة الحكومية ودلك لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية، مهملا العمليات غير النقدية المتحققة على السنة المالية.

ثانيا : أساس النقدي المعدل

نتيجة للمآخذ والعوائق التي رافقت استخدام الأساس النقدي، فقد لاقى استخدام أساس النقدي المعدل قبولا لدى التنظيمات غير الهادفة للربح وخاصة الحكومات ويعني هذا الأساس أن الإيرادات تتحقق عند قبض الأموال و تحقق كنفقات جميع الالتزامات ذات العلاقة بموازنة السنة الحالية سواء تم دفعها أو سيتم دفعها ضمن فترة زمنية محددة بعد نهاية السنة المالية.

إن هدا الأساس يعالج كل من إيرادات الحكومة ونفقاتها بطريقتين مختلفتين فيتم معالجة الإيرادات ضمن مفهوم الأساس النقدي القاضي بإثبات الإيرادات المقبوضة فقط، في حين يعالج النفقات الملتزم بها نتيجة التعاقد على شراء سلع أو الحصول على خدمات خلال فترة الموازنة وبغض النظر عن تاريخ توريد السلع أو تاريخ الاستحقاق الفعلي لهده النفقات المتمثل في تاريخ توريد السلع أو تاريخ الحصول على خدمات

وبغض النظر أيضا عن موعد دفعها سواء تم دفعها أو التي سيتم دفعها ضمن فترة زمنية محددة بعد نهاية السنة المالية.

إن أساس النقدي المعدل، وفي معالجته للنفقات بنوعيها الإرادية والرأسمالية قد استند على المراحل التي تمر بها النفقة الحكومية (العامة) وهي (عقد النفقة، صرف ودفع النفقة).[27]

1- مزايا أساس النقدي المعدل.

لأساس النقدي المعدل مزايا عدة نلخصها فيما يلي:[28]

- يمكن المقارنة بين النفقات العامة و الإيرادات العامة لسنوات مختلفة بسهولة .
- يوفر بيانات مالية تساعد على التحليل المالي.
- يمكن من إظهار الحسابات الختامية للوحدات الحكومية بصورة حقيقة وواقعية .
- يمكن توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الوحدات الحكومية ودفعها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات أو توريد المواد واللوازم.
- يعتبر مناسبا لمعالجة المشاريع الكبيرة التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من حجز المخصصات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها عند الالتزام بها.

2- عيوب أساس النقدي المعدل.

أما ما يعاب على هذا الأساس ما يلي:[29]

---

[27] محمد أمين حجازي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 47.

[28] حسام أبو علي الحجاوي ، **مرجع سبق ذكره**،ص34.

[29] فريد منصور حمدان سليم ،**أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في في بلديات قطاع غزة في فلسطين**،مذكرة ماجستير غير منشورة،الجامعة الإسلامية غزة ،ص51 .

- استخدام هذا الأساس يشجع الوحدات الحكومية على استغلال المخصصات غير الملتزم بها خلال عقد، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق الحكومي في السنوات اللاحقة.
- استخدام هذا الأساس يؤدي إلي تجميد الأموال المخصصة للنفقات اللازمة لتغطية المشاريع المتعاقد عليها دون استغلال.
- استخدام هذا الأساس يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في المحاسبة.
- استخدام هذا الأساس يؤدي إلى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تتعلق بها، حيث قد يتم الالتزام بخدمات لا يتم تنفيذها خلال السنة المالية التي تم تحميلها لها .
- استخدام هذا الأساس يوجب معالجة الإيرادات العامة بأسلوب يختلف عن معالجة النفقات العامة، مما يؤدي إلى عدم التحكم في التدفقات النقدية للوحدات الحكومية.

ثالثا :أساس الاستحقاق

أساس الاستحقاق يختلف عن الأساس النقدي في إثبات النفقات والإيرادات فهو يقوم على أساس تحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من نفقات وإيرادات دون النظر إلى وقت الدفع أو التحصيل،ويترتب على تطبيقه تحميل الفترة المحاسبية بالنفقات والإيرادات الحقيقية التي تخص الفترة المحاسبية، وفي نفس الوقت استبعاد النفقات والإيرادات التي يتم إنفاقها أو تحصيلها وتخص فترات سابقة أو لاحقة. فبناء على هذا الأساس فغنه يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تكتب وتسجل النفقات والمصاريف عندما تستخدم.[30]

ولقد برزت أسباب عديدة وراء فكرة استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية، وفيما يلي أهمها:[31]

- الثورة الإدارية في الجهاز الحكومي التي أدت إلى ظهور قيادات إدارية مؤهلة ومدربة تطالب بضرورة توفير البيانات على أسس قياس سليمة وكاملة ،وضرورة استخدام الأساليب الكمية الشاملة التي تلزم لمعالجة بيانات ونتائج هذا الأساس .
- الثورة التكنولوجية المتمثلة في استخدام الحاسوب الذي أصبح أداة ضرورية للإدارة في معالجة البيانات المالية واستخراج النتائج بدقة كبيرة وسرعة فائقة .
- الاتجاهات الجديدة لطلبات السلطة التشريعية التي بدأت بالاهتمام بحصر تكاليف الأنشطة والمشاريع والخدمات الأخرى للحكومة ،وذلك بقصد التعرف على مدى كفاءة الإدارة الحكومية في إدارة المال ومدى تقييدها بالقوانين والأنظمة .
- ضرورة استخدامه لتوفير البيانات والمعلومات الكاملة عن تكاليف الخدمات والأنشطة المختلفة التي تقوم بها الحكومة ،الأمر الذي يمكن متخذي القرارات من دراسة هذه البيانات وتحليلها ،ومقارنة التكاليف الحقيقية بين سنة وأخرى ،لتحديد اتجاه هذه التكاليف ،ومعرفة المتوقع منها على أسس سليمة تمهيدا لاستخدام ذلك في عمليات التخطيط وتوزيع الموارد المحدودة على الأنشطة المختلفة حسب أولوياتها .
- توفير البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة وبيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل وأقل التكاليف،وفي هذا المجال يمكن الإشارة إلى قول روبرت أنتوني

[30] فريد منصور حمدان سليم ،**مرجع سبق ذكره**،ص46.

[31] محمد أحمد حجازي ،**مرجع سابق** ،ص56.

(R.ANTHONY5):"لا يمكن لأحد القيام بالرقابة أو تقييم الكفاءة أو الأداء أو قياس الإدارة بالأهداف ...إلا إذا توفرت له البيانات الموثوق بها عن النفقات، إن نمثل هذه البيانات يمكن الحصول عليها فقط من نظام محاسبي يطبق أساس الإستحقاق.

وللأسباب المذكورة أعلاه وغيرها فقد عقدت المؤتمرات الدولية والعربية لتدارس إمكانية الاستحقاق في المحاسبة الحكومية .

فعلى المستوى الدولي، قد ورد في الفقرة رقم (103)من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة عقد في سنة1969مايلي :

نظرا لنمو وتعقيد العمليات الحكومية ،فقد أصبح أساس الاستحقاق يستخدم في بعض الدول ،وهذه أفضل طريقة شاملة ونافعة ،خاصة في الدول التي تطبق موازنة البرامج، إذ يقدم هذا الأساس الصورة الكاملة للأنشطة المالية وهو ما يجب الاعتراف به كهدف مرغوب فيه .

أما على المستوى العربي، فإن النظام المحاسبي الحكومي للدول العربية اعتمد أساس الاستحقاق باعتباره أحد الأسس المحاسبية المستخدمة في القطاعات المختلفة، تاركا للدول العربية إمكانية تطبيقه بصورة متكاملة عند توافر الإمكانيات الفنية لها .

بالرغم من هذا التوجه الكبير نحو استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية، إلا أن بعض الكتاب مازالوا يعترضون على استخدامه مستندين في ذلك إلى اختلاف طبيعة نشاط الحكومة عن نشاط قطاع الأعمال (القطاع التجاري).[32]

1- مزايا أساس الاستحقاق

يتسم أساس الاستحقاق بالعديد من المزايا التي تشجع تطبيقه في المحاسبة الحكومية، ومن ذالك انه يمكن من:[33]

- تسجيل جميع الخطوات الخاصة بكل عملية.
- قياس التكلفة الحقيقية لكل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.
- قياس صافي الفائض/العجز الحقيقي لكل نشاط على حدة وللوحدة الحكومية على ككل.
- تسجيل وتقييم كافة موجودات الوحدة الحكومية.
- بيان المركز المالي الحقيقي للوحدة الحكومية في تاريخ معين.
- توفير بيانات يتم إعدادها طبقا لأسس ومبادئ ثابتة لأغراض إجراء المقارنات وإعداد الإحصائيات.

وأشادت دراسة (psc) رقم 14 بالمنافع الواسعة عند تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية ومما جاء فيها :

أ- أن التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق تسمح للمستخدمين بأن يقوم ب:

- تقييم المساءلة حول كافة الموارد إلي تحت سيطرة واحدة، وتوزيع تلك الموارد.
- تقييم الأداء والموضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة.
- اتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة بالموارد أو الدخول معها في صفقات تجارية.

ب- وأن الإبلاغ على أساس الاستحقاق يمكن من:

- إظهار كيفية قيام الحكومة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية .
- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل نشاطها ومواجهة تعهداتها.
- يظهر المركز المالي للحكومة والتغيرات فيه.

[32] محمد أحمد حجازي ، **مرجع سبق ذكره** ،ص57.

[33] **نفس المرجع** ،ص58.

- يزود الحكومة بالفرصة للبرهنة على نجاح في إدارة مواردها .

1- عيوب أساس الاستحقاق.

بالرغم من المزايا العديدة الذي يتميز بها هذا الأساس إلا أن هناك عدد من العيوب والمآخذ التي تنتج عن تطبيق أساس الاستحقاق نذكر منها[34]:

- يحتاج تطبيقه إلى نظام محاسبي معقد ومكلف في إعداده وتشغيله عما هوا مطبق في الأساس النقدي، حيث يحتاج إلى عدد كبير من العمال وكفاءات محاسبية عالية قد لا تتوفر في كثير من الدول.
- قد يتطلب الأمر أن تظل الدفاتر والحسابات في ظل هذا الأساس مفتوحة مدة طويلة بعد انتهاء السنة المالية حتى يتم الجرد وتتم عمليات التسوية اللازمة، مما يؤدي إلى تأخير إظهار نتائج الأعمال وتأخير إعداد الحسابات الختامية .
- الاعتماد على عنصر التقدير الشخصي في حالة المخازن تقيمها وجرد الديون المستحقة وبذالك يكون عرضة لاحتمالات التضليل.[35]
- عدم إمكانية التقييم في بعض مخازن الدولة كما في حالة المستودعات العسكرية .
- سوء تحميل النفقات والإيرادات للسنة المالية، فقد تلجأ إليه الإدارة الحكومية لتضخيم قيمة المصاريف المستحقة وبالتالي زيادة قدرتها الإنفاقية في السنة اللاحقة،أو تخفيض قيمة الإيرادات المستحقة والغير مقبوضة لإخفاء عجزها من متابعة تحصيل الإيرادات.[36]
- يؤدي هذا الأساس إلى تشويه المركز النقدي وإحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية بسبب اشتمال الحسابات على بيانات محاسبية عن المستقبل وقد لا يتم حدوث إنفاقها أو تحصيلها[37].

---

[34] فريد منصور حمدان سليم،**مرجع سبق ذكره**، ص48.

[35] محمد الهور ، **مرجع سبق ذكره** ،ص13.

[36] محمد أحمد حجازي ،**مرجع سبق ذكره** ،ص59.

[37] إسماعيل حسين أحمرو ، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان ،2003،ص47.

المبحث الثالث :مكونات نظام المحاسبة العمومية

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من اجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات و هي:

- النظام المحاسبي العمومي.
- نظام الرقابة على المال العام.
- نظام الموازنة العامة.

المطلب الأول :النظام المحاسبي العمومي

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

أولا: تعريف النظام المحاسبي العمومي

يعرف على أنه" مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي[38]".

ويعرف أيضا بأنه " مجموعة المفاهيم و المبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها)"

ثانيا: وظائف النظام المحاسبي العمومي

تتمثل وظائفها في:[39]

1-المساعدة في تقدير مساءلة الحكومة : تتمثل هذه المساعدة في :

- تقديم معلومات تبين فيما إذا كانت الإيرادات للسنة الجارية كافية لتغطية خدمات السنة نفسها
- بيان ما إذا كانت الموارد المالية قد حصلت وفقا للموازنة المعتمدة قانونيا،وتتفق مع أية متطلبات تعاقدية وقانونية أخرى
- تقدير المجهود المبذول لتقديم الخدمة، والتكاليف والإنجازات لكل وحدة حكومية.

2-المساعدة في تقدير نتائج الوحدة الحكومية:حيث تتمثل هذه المساعدة في :

- تقديم معلومات عن مصادر الأموال واستخداماتها.
- تقديم معلومات عن كيفية تمويل الوحدة لأنشطتها والوفاء بمتطلباتها من النقد.
- تقديم معلومات عن تحسن أو تراجع المركز المالي نتيجة لعملياتها خلال السنة .

3-المساعدة في تقدير الخدمات:ويقصد بالخدمات الخدمات التي كان يتوجب على الوحدة الحكومية تقديمها، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها عن طريق:

[38] إسماعيل حسين أحمرو ،**مرجع، سبق ذكره**، ص 133.

[39] إسماعيل حسين أحمرو ،**مرجع، سبق ذكره**، ص ،135.

- تقديم معلومات عن المركز المالي وعن أنشطة الوحدة الحكومية.
- تقديم معلومات عن مواردها عير المالية والعينية،والتي لها عمر إنتاجي يتجاوز السنة الواحدة ،بما يساعد في تقدير الخدمات التي يمكن لهذا الموارد تقديمها.
- إضهار أية قيود قانونية أو تعاقدية على الموارد وأية مخاطر محتملة .

ثالثا : الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي.

يتطلب النظام توفر شروط وتتمثل فيما يلي:[40]

- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية و القانونية و التشريعات الأخرى؛
- أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة؛
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت و أنفقت الأموال العامة و المستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية و الإنفاق على البرامج؛
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين و الأنظمة.

رابعا : عناصر النظام المحاسبي العمومي

تتمثل في العناصر التالية:[41]

1- **المستندات المالية** :وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية العمومية كالحوالات...؛

2- **السجلات المالية** :وهي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف في الهيئات العمومية؛

3- **التقارير والقوائم المالية** :وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للوحدة العمومية، والتي تكون إما دورية أو تكون عند حدوث ما يتطلب إرسال تقارير إلى الجهات المعنية من قبل المحاسبين أو المدراء العموميين؛

4- **استخراج النتائج وقائمة المركز المالي** :وهي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الوحدات الحكومية لنشاطها والتي تبين المركز المالي لها؛

5- **الآلات** :وهي الوسائل المستخدمة في إطار القيام بالمحاسبة كاستخدام أجهزة الإعلام الآلي، والأجهزة الحديثة في الاتصال؛

6- **التعليمات** :وهي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميون والمحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية؛

7- **الموظفون** :وهم الأشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الاستخدام الأمثل والرشيد للأموال العامة .

---

[40] محمد الهور ، **مرجع سبق ذكره** ،ص134.

[41] أحمد بوجلال،**مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة** ،مذكرة مجيستير غير منشورة ،جامعة عمر ثليجي بالاغواط سنة 2010/2009 ص13.

خامسا: الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي

يمكن حصر هذه الإجراءات في:[42]

- مسؤولية الإشراف على الحسابات يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛
- على كل وحدة إدارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها ، حيث تبين إيراداتها و نفقاتها ؛
- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية في حالة قيام الدولة بمزاولة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة؛
- إيجاد نظام للمراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقل؛
- إعداد تقارير شهرية مالية عن الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل إحكام المراقبة المالية والقانونية؛
- يجب أن تكون جميع التقارير مبنية على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.

سادسا: دورة النظام المحاسبي العمومي

يمكن تحديد دورة النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية:[43]

- تحديد سنة مالية، يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة،
- اعتماد الموازنة و صدور قانون العمل بها ؛
- تنفيذ ما ورد بالموازنة عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والنفقات على الوحدات المحاسبية، الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية؛
- إثبات العمليات المالية الفعلية، وذالك بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي ووفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة، ثم تبويبها إلى حساباتها في دفتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستمارات الحكومية،
- تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات تلخيص البيانات عما هو متبع في النظام المحاسبي المالي، فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والنفقات.
- تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية، شهرية وربع سنوية يتم رفعها إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة، مرفقة بها المستندات الخاصة بها لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدامها في إعداد موازنات السنوات القادمة.

[42] محمد الهور ،**مرجع سبق ذكره** ،ص145.

[43] محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ،ص ص(61-62).

المطلب الثاني :نظام الرقابة المالية

نشأت الرقابة المالية مع نشوء الدولة وتملكها للمال العام والتصرف فيه نيابة عن الشعب وزادت أهميتها بزيادة النشاطات وتنوعها.

أولا : تعريف الرقابة المالية

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

أما مفهوم الرقابة على المال العام فتعني "الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية أو غير حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه،استنادا إلى مرجعية تشريعية ".[44]

ثانيا: أهداف الرقابة المالية:

تتمثل أهداف الرقابة المالية في[45]:

1- **أهداف سياسية**: تتمثل في التأكد من احترام رغبة البرلمان وعدم تجاوز الأولويات التي يصدرها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة.

2- **أهداف اقتصادية:** تتمثل في كفاية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام وعدم الإسراف في صرفها وإنفاقها ومنع صرفها على غير الأوجه المشروعة والتي تشبع مصلحة عامة محددة.

3- **أهداف قانونيه**: تتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات والتوجهات والأصول المالية المتبعة.

4- **أهداف اجتماعية**: تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صوره وأنواعه مثل الرشوة والسرقة والإهمال أو التقصير في أداء الواجبات وتحمل الواجبات تجاه المجتمع.

ثالثا : أنواع الرقابة المالية

تقسم الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى مهمة الرقابة إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية، ومن حيث التوقيت الزمني إلى رقابة سابقة ورقابة لاحقة، ومن حيث نوعية الرقابة إلى رقابة حسابية ورقابة تقييميه وسيتم ذكرها كالأتي:[46]

1- **من حيث الزمن:**

أ- **الرقابة السابقة**: تشير إلى اتخاذ كافة الاستعدادات والاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في المشكلات والسيطرة على المدخلات وتوجيهها لإنجاز الأهداف المرغوبة.

ب- **الرقابة الآنية** :هي الرقابة المستمرة في مختلف مراحل الأداء حيث تحاول هذه الرقابة اكتشاف أية انحرافات خلال عملية التنفيذ،واتخاذ الإجراءات الفورية اللازمة قبل فوات الأوان.

ت- **الرقابة اللاحقة**: وترمي إلى اكتشاف الانحرافات عن الخطط المرسومة وتحديد أسبابها وطرق علاجها ومواجهتها والاستفادة من كل ذالك في التخطيط للمستقبل.

---

[44] محمد حسنين أحمرو،**مرجع سبق ذكره**،ص219.

[45] لؤي وديان وزهير الحدوب، **مرجع سبق ذكره** ص ص،(99-98)

[46] ناصر يسين ،**المراقب المالي في التشريع الجزائري**،مذكرة ماستر غير منشورة في الحقوق،جامعة محمد خيضر –بسكرة 2014/2013 ص ص(51، 54)

2- **من حيث الجهة التي تتولى الرقابة**

أ- **الرقابة الداخلية**: حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة موظفي الحكومة الآخرين، وهي في هذا شبيهة بمهمة أقسام المراجعة في الشركات التجارية والصناعية، ويعتبر من قبيل الرقابة الداخلية مايقوم به الوزراء ورؤساء المصالح ومديرو الوحدات الحكومية من رقابة على مرؤوسيهم، لذالك تسمى رقابة ذاتية أو رقابة إدارية.

ب- **الرقابة الخارجية** : وهي تلك التي يعهد بها إلى هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية، وهي في هذا قريبة الشبه بمراقبي الحسابات بالنسبة لشركات المساهمة وتنقسم إلى :

- **رقابة قضائية**: حيث تتولى هيئة قضائية فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث النصب والسرقة، كما تتولى محاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات المنصوص عليها،كما يطلب منها وضع تقرير سنوي لرئيس الدولة أو السلطة التشريعية أو الاثنين معا تعرض فيه ما اكتشفته من مخالفات مالية.
- **رقابة تشريعيه**: وهي التي تتولاها الهيئة التشريعية لما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، وتباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة، فقد تتم هذه الرقابة عن طريق الهيئة التشريعية مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد فحصها للحساب الختامي ومساءلة الوزراء باعتبارهم كممثلين للسلطة التنفيذية.

3- **الرقابة الحسابية والاقتصادية:**

أ- **الرقابة الحسابية** :يقصد بالرقابة الحسابية الرقابة التي تهدف إلى التأكد من عملية تحصيل الإيرادات وصرف النفقات،وهي تركز على سلامة الإجراءات وصحة مستندات عمليات التحصيل والصرف وأن المبالغ المحصلة قد وردت بالكامل إلى الخزانة العامة وأن المصروفات قد تمت وفق بنود الميزانية العامة المعتمدة وإنها صرفت في الأغراض المخصصة لها وللأشخاص المستحقين لها.

ب-**الرقابة الاقتصادية**: الرقابة الاقتصادية هي الرقابة التي لا تكفي بمراجعة الجانب الحسابي ولكنها تمتد لتشمل متابعة تنفيذ الأعمال والمشاريع والبرامج ومعرفة تكلفتها ، وما قد صاحب التنفيذ من إسراف والتأكد من كفاءة الجهات القائمة بالتنفيذ ومن أن التنفيذ يسير حسب خطة العمل، لوأنه يتم فالمواعيد المحددة ، ويحقق النتائج المستهدفة ،وبيان أثر التنفيذ على النشاط الاقتصادي ؛وتعتبر الرقابة الاقتصادية من الأساليب الحديثة توسعت الدول في تطبيقها على نطاق أوسع، وقد ظهرت هذه الرقابة نتيجة لازدياد دور الدولة في النشاط الاقتصادي وازدياد حجم المشاريع العامة وكبر حجم الميزانية العامة.

المطلب الثالث: نظام الموازنة العامة للدولة

تشكل الموازنة العامة بإيراداتها ونفقاتها المادة الأولية للمحاسبة العمومية، كما تعتبر نتائج المحاسبة العمومية مادة أساسية وضرورية لإعداد تقديرات النفقات والإيرادات العامة ولعمليات التخطيط المالي.[47]

أولا: التّعريف

يمكن تعريف الموازنة على أنها: "خطة سنوية معتمدة قانونا من قبل السلطة صاحبة الاختصاص وتتضمن مجموعة من البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات أو النشاطات أو المشاريع التي يفترض انجازها خلال فترة محددة، بالاستناد إلى مجموعة من التقديرات المحسوبة ماليا لمختلف الإيرادات والنفقات المتعلقة بذالك "[48].

يمكن تعريفها كذالك أنها عبارة عن وثيقة تصب في قالب مالي قوامه الأهداف والأرقام، أما الأهداف فتعبر عما تعتزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات خلال فترة زمنية مقبلة محددة، أما الأرقام فتعبر عما تعتزم الدولة من إنفاقه على هذه الأهداف، وما تتوقع تحصيله من موارد لمختلف مصادر الإيراد خلال فترة زمنية تحدد عادة بسنة[49] .

كما تعرف على أنها عبارة عن بيان تقديري لنفقات الدولة و إيراداتها، عن مدة زمنية محددة،غالبا ما تقدر بسنة، ترصد في وثيقة تعرض على السلطة التشريعية لإجازتها[50].

ثانيا :أهمية الموازنة العامة من الناحية المحاسبية

تبرز أهمية المحاسبة بالنسبة للموازنة العامة من خلال القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها، وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها ،وقواعد الرقابة المالية ،ونظم الضبط الداخلي، وإظهار وتحليل النتائج التي تعبّر عنها المراكز المالية، والحسابات الختامية ،وتهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق الرقابة المالية قبل الصرف وترشيد المصروفات والرقابة على التزامات الجهات الإدارية ومتابعة الوفاء بها،كما تهدف إلى توفير البيانات والمعلومات اللّازمة لتحديد المراكز ورسم السياسات واتّخاذ القرارات، وتظهر أهمية المحاسبة للموازنة العامة بصورة أكثر وضوحا في جانب النفقات والاستخدامات [51].

---

[47] يوسف السعيدي أحمد،**مرجع سبق ذكره**، ص 23.

[48] محمد أحمد حجازي **مرجع سبق ذكره** ، ص ،83.

[49] مصطفى الفار،**الإدارة المالية العامة** ،ط1،دار أسامة للنشر والتوزيع،عمان الأردن،2008،ص120

[50] غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق،عمان،1998،ص207

[51] يوسف السعيدي أحمد،**مرجع سابق**،ص23.

ثالثا :قواعد إعداد الموازنة

تخضع قواعد إعداد الموازنة إلى مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها في مجال المحاسبة العمومية ويمكن إيجازها فيما يلي:[52]

1- مبدأ السنوية:وتعني الحياة المالية للدولة (أي مدة سنة)وهي تمكن البرلمان من مراقبة الحكومة في إطار احترام قاعدة السنوية.

وتتمثل فترة أسباب اختيار فترة سنة كفترة زمنية قياسية للموازنة العامة في ما يلي:

- صعوبة التقدير والتنبؤ بإيرادات الدولة ونفقاتها اذا كانت لفترة طويلة أكثر من سنة،
- إن إطالة الموازنة أكثر من سنة يقود إلى ضعف الرقابة ،
- ضرورة احتواء الفترة الزمنية إلى كافة المواسم والمحاصيل والسنة هي الفترة التي يتوفر فيها هاذ الشرط.

2- قاعدة الوحدة: و يقضي هذا القاعدة بأن تدرج جميع عناصر الإيرادات والنفقات في بيان واحد،دون تشتتها في بيانات مختلفة يمثل كل بيان منه ميزانية مستقلة ، والهدف من ذالك هو:

- سهولة عرض الميزانية وتوضيحها للمركز المالي ككل.
- تجنيب الفاحص أو الباحث إجراء التسويات الحسابية التي يستلزمها الأمر لدراسة أو فحص الميزانية العامة للدولة مثل تجميعه لعناصر المصروفات والإيرادات المختلفة .
- إن وضع كافة الإيرادات وأوجه إنفاقها تحت نظر السلطة التشريعية، تسهل عليها مهمة ترتيب الأولويات للإنفاق العام للدولة ككل[53].

3- قاعدة الشمولية: تقتضي هذه القاعدة إدراج كافة أوجه النشاط الحكومي سواء كان نشاطا خدميا أو اقتصاديا في ميزانيتها العامة ،وإدراج كافة النفقات والإيرادات .

4- قاعدة العمومية: تقضي هذه القاعدة عدم تخصيص إيرادات بعينها لمقابلة نفقات بعينها على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية، بل يتم تجميع الإيرادات في جانب ويقابلها في الجانب الآخر كل النفقات المتعلّقة بالسنة المالية .

5- قاعدة الوضوح والمرونة: تشمل هذه القاعدة ما يلي :

أ- الوضوح: ينبغي أن تتّسم بالوضوح والبساطة حتى يمكن فهمها واستيعابها من قبل جميع القائمين على تنفيذها داخل الوحدات الحكومية المختلفة أو القائمين على الرقابة عليها من الأجهزة الرقابية المختصة أو من أعضاء السلطة التنفيذيّة أو من أفراد المجتمع.

---

[52] **المرجع نفسه** ، ص24.

[53] الجوزي فتيحة،**الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر**،مذكرة مجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر3 2013/2014 ، ص ص(30-33)

ب- المرونة: ينبغي أن تتصف بالمرونة التي تمكّن إدارة الوحدة الحكومية من الحريّة في إنفاق الموارد المتاحة والمخصّصة لها وفقا للظّروف المحتملة التي لم تكن في الحسبان عند إعداد تقديراتها [54].

رابعا :دورة الموازنة العامة

يقصد بالموازنة العامة مختلف المراحل التي تمر بها الموازنة العامة للبلاد من إعداد ومناقشة وتنفيذ ومراقبة .وتمر الموازنة في معظم الدول بأربع مراحل هي:

1- مرحلة التحضير والإعداد

يقصد بمرحلة الإعداد، وضع تقديرات النفقات وما يلزمها من إيرادات، تحدد بالتقدير ولما كان أساس هذه المرحلة هو التقدير، فيجب التزام الدقة إلى أقصى حد ،حتى لا تفاجأ الدولة أثناء التنفيذ بغير ما توقعت ، فينتج عن ذالك أثار سلبية، كان يجب تجنبها في مرحلة الإعداد.

وقد جرى العرف في معظم دول العالم، أن تتولى هذه العملية السلطة التنفيذية، إلا أنه لم يتم تحديد الشخص المسؤول الذي يتولى هذه المهمة، وحدود سلطته، وبصفة عامة يمكن القول أنه لم يتم تحديد الشخص المسؤول الذي يتولى المهمة، وحدود سلطته، وبصفة عامة يمكن القول أنه في جميع الدول تتوفر على برلمان يرجع تحضير الموازنة العامة إلى وزير المالية نظرا للطبيعة الفنية للمشاكل التي تطرحها المالية العامة.

تبدأ عملية الإعداد من الوحدات السفلى وتنتهي إلى الوحدات العليا الوزارات، والتي ترفعها إلى وزارة المالية حيث تقوم هذه الأخيرة بدراسة تقديرات الموازنة العامة، وعرضها على السلطة التشريعية لمناقشتها .[55]

2- مرحلة الاعتماد والمصادقة على الموازنة

إن موافقة ممثلي الشعب على الموازنة هي قاعدة أساسية في النظم المالية الحديثة فالجانب المالي للحكومية يعتبر ذو أهمية بالغة في تحقيق الاستقرار والثبات في الدول المعاصرة لذالك فإن عرض الموازنة أمام البرلمان يعني وضع السياسة العامة للدولة المعاصرة بتفاصيلها في يد ممثلي الشعب بحيث لا تستطيع الحكومة أن تقوم بتصرف ذو طابع مالي دون ترخيص يصدر من البرلمان ولكن في بعض الحالات الاستثنائية التي تستوجب السرعة في التنفيذ تضطر السلطة التنفيذية إلى القيام بها على أن تأخذ موافقة البرلمان لاحقا.

[54] يوسف سعيدي أحمد، **مرجع سابق**،ص24.

[55] إلياس بن صالح الزمراني ، **المالية العامة والسياسة المالية** ،ط1،مكتبة البديع، مراكش المغرب،2002، ص47.

تجري عادتا عملية مناقشة وتحليل مشروع الموازنة من قبل اللجان المتخصصة وعلى وجه الخصوص اللجنة المالية واللجنة القانونية لوضع الملاحظات الهامة عليه وبعد الانتهاء من إعداد تقرير اللجان يعقد البرلمان خلية لعرض مناقشة المشروع وبعد سلسلة مناقشات وبحضور ممثلي السلطة التنفيذية والجهات الأخرى المعنية بالأمر يقوم وزير المالية بطرح السياسة الاقتصادية والمالية للحكومة وتوضيح أهدافها وأسسها ومبادئها للتعرف على مدى انسجام الموازنة وتوافقها مع الإطار العام للسياسة المالية للدولة وعلى ضوء ذالك يعطي البرلمان رأيه في إجراء التعديلات والمصادقة عليها لتصبح واجبة التنفيذ .[56]

3- مرحلة تنفيذ الموازنة

تعتبر مرحلة تنفيذ الموازنة العامة من أهم المراحل التي تمر بها الموازنة، ففيها توضع الموازنة موضع التنفيذ فتقوم الوزارات والمصالح بإنفاق الاعتمادات المخصصة لها، وبتحصيل الإيرادات التي أجيزت جبايتها ، فور استلامها يتم تبليغ وزارة المالية.

أما مسؤولية تنفيذ الموازنة فتقع على عاتق السلطة التنفيذية وتشمل عملية تنفيذ الموازنة:[57]

- عمليات تحصيل الإيرادات التي أجيزت جبايتها، وتسمى هذه العملية بعملية تحصيل الإيرادات
- عمليات تنفيذ النفقات التي اعتمدت لها الأموال، وتسمى هذه العملية بعملية صرف النفقات.

4- مرحلة الرقابة على الموازنة

تتشكل هذه الرقابة على نوعين من الرقابة:[58]

أ- **الرقابة القبلية**: وذالك للتأكد من أن المخصصات المطلوبة من قبل الوزارات والدوائر الحكومية لا تتعارض مع قوانين الموازنة العامة، والرقابة على المصروفات الفعلية من حيث عدم تجاوزها المخصصات المرصودة بالموازنة وتحقيق الرقابة على عمليات الصرف.

ب- **الرقابة اللاحقة أو الخارجية**: التي يمارسها ديوان المحاسبة عن طريق مراقبة النفقات والإيرادات العامة لكافة الوزارات والدوائر الحكومية حيث يقدم تقرير إلى السلطة التشريعية متضمنا الآراء والملاحظات والمخالفات المرتكبة من خلال تنفيذ قانون الموازنة العامة حيث يتم دراسة الأخطاء والمخالفات، ويتم اتخاذ القرارات الكفيلة بصنع حدوث وتكرار هذه الأخطاء..

---

[56] بوشنطر سليمة ، **المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعةالجزائر3 ،السنة الجامعية 2011/2010 ص55.

[57] محمد قاسم القريوتي،**مقدمة في الإدارة العامة،ط1**،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،2006 ،ص267.

[58] محمد الهور،مرجع سبق ذكره ، ص 48.

خلاصة

تعتبر المحاسبة العمومية مصدرا مهما لتزويد المهتمين بها بالبيانات اللازمة والمهمة، تلتقي مع المحاسبة المالية في بعض النقاط والمبادئ وتختلف عنها في نقاط أخرى، كما أن المفاهيم المحاسبية التي تفسر الأساس العلمي للمحاسبة العمومية مستمدة من نظرية الأموال المخصصة، وهي إحدى النظريات الثلاثة التي ظهرت تاريخيا
لتتناسب مع النشاطات الاقتصادية و الإدارية المختلفة.

يعتبر النظام المحاسبي العمومي نظام رقابة ومعلومات، كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التيتعكس نشاطات الدولة وبرامجها وسياستها من خلال النفقات المقررة لها ، ومصادر التمويل المتوقعة لتغطيتهاومن أهم مهامه الأساسية معرفة نتيجة تنفيذ الموازنة ، بيان المركز المالي للدولة والتأكد من عدم تجاوز الوحداتالمحاسبية المخصصات المقررة في الموازنة.

تشارك جهات متعددة في عملية إعداد الموازنة والتي تتم عبر دورة تتمثل في أربع مراحل كما رأينا .حيث تبدأ هذه العملية في بداية السنة المالية تتضمن عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات .كما أن الوظائف التي تؤدي إلى كفاءة تنفيذ الموازنة هي الرقابة وكفاءة الأداء والتخطيط والتحليل والتقييم.



الفصل الثاني:

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تمهيد.

إن المستجدات في الساحة المحاسبية الدولية ومع ظهور العولمة أستوجب على مهنة المحاسبة على أن تكون في مستوى تتمكن فيه من تلبية حاجات هذه التطورات ، وعليه بات من الضروري التفكير في مفاهيم المحاسبة العمومية التقليدية والقياس المحاسبي لها ، من خلال إيجاد معايير محاسبية دولية تعمل على توحيد لغة التخاطب بين هذه الدول وتسهل عملية المقارنة بينها، ولكن هذا التحول لا يكون إلى عن طريق توفر مجموعة من المتطلبات والمقومات من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة.

يتناول هذا الفصل دراسة وتحليل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين ، وذالك وفق المباحث التالية:

- ماهية المعايير المحاسبية للقطاع العام،
- تصنيفات المعايير المحاسبية للقطاع العام،
- الاستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية الدولية في القطاع العام،

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.

يتناول هذا المبحث المفاهيم العامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الطالب التالية:

- ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
- أهمية المعايير المحاسبة في القطاع العام وخصائصها .
- دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- نطاق إصدار و تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

المطلب الأول:ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أولا :تعريف المعيار المحاسبي للقطاع العام:

يمكن تعريف المعيار المحاسبي على أنه هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية، أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.[1]

حيث يتكون هيكل المعيار المحاسبي من ثلاثة أجزاء:[2]

- وصف المشكلة المراد معالجتها.
- قرار مدروس بشكل منطقي أو طرائق لحل المشكلة.
- وبعد ذلك، وبالتوافق مع القرار أو النظرية،تفرض هذه المعايير حلول معينة .

كما يعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها:" توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام ".[3]

ويمكن تعريفها أيضا بأنها إطار منظم للسياسات المحاسبية و الإفصاح عنها تصدرها لجنة كلجنة معايير المحاسبة الدولية أو جمعية مهنية كجمعية المحاسبين و المراجعين او جهة حكومية كوزارة الاقتصاد لتلتزم بها المؤسسات و الشركات و الهيئات على

---

[1] طلال الحجاوي ، عبد الناصر نور، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق** ،جامعة الإسراء ، مقال بدون سنة نشر ،متاح على http :ww.ips-dir.com/forum/1317/international standards jordan.pdf تاريخ الاطلاع2016/1/20.

[2] محمد إبراهيم علي الجزراوي، **معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق**،مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية ، جامعة بغداد ،العدد3 لسنة 2012،متاح على http://www.mltaka.net/forums/multka539995/ تاريخ الإطلاع 2016/01/12ص 148 .

[3] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** ، الجزء 1 ،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين ،مجموعة طلال أبو غزال،عمان،2009،ص14.

اختلاف أنواعها عند إعدادها و عرضها للقوائم المالية المعروضة على الغير بهدف تمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ قرارات مالية و اقتصادية رشيدة[4] .

ومن خلال هذه التعاريف نجد أن معايير المحاسبة في القطاع العام هي:" مجموعة من القواعد العملية المقبولة عموما والمجمع عليها من طرف الهيئات المحاسبية الدولية وخبراء المحاسبة، تهدف إلى توحيد الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي،حيث تقوم بتوضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العمومي".

ثانيا : نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

نشأت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نشأت مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB إذ نشأ هذا المجلس تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير التي تعدها منشآت الأعمال وذالك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية خطر الإفلاس .

وقد صدرت المعايير الجديدة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB وهوا لجنة دائمة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين ويمثل أكثر من 160 هيئة عضو في 120 بلد ويتسم نظام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بمصداقيته وجودته الرفيعة وبمعايير معدة بطريقة مستقلة تقوم على محكمة ومدعومة من الحكومات والهيئات المحاسبية المحترفة ومنظمات التنمية الدولية ، وصندوق النقد الدولي والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة والمنظمة الدولية للمؤسسة العليا للرقابة و المحاسبة، وتحقيقا لهذه الغاية أصدر المجلس 31 معيار للمحاسبة على أساس الاستحقاق أو ما يسمى المعايير المحاسبية للقطاع العام ،ومعيار واحد على الأساس النقدي وتقوم المعايير التي وضعها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في معظمها على المعايير المحاسبية الدولية المصممة لأغراض القطاع الخاص والمعدلة لتكو قابلة للتطبيق على القطاع العام، وعلى الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يشجع الحكومات على التقدم نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق فإنه أصدر أيضا معيار للإبلاغ المالي بموجب الأساس النقدي للمحاسبة وتحدد هذه المعايير شروط إعداد وعرض المتحصلات والمدفوعات النقدية ، وتتضمن التشجيع على الإفصاح الذي يعزز الإبلاغ على أساس نقدي.[5]

---

[4] مجمع الادارة .**المعايير المحاسبية الدولية** .دليل المحاسبين .متاح على http://www.ips-dir.com/forum pots.asp?tid=3563.تاريخ الاطلاع 2016/02/12

[5] هند حماني،**إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas**،مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013،ص ص(11-12)

المطلب الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وخصائصها

في المحاسبة تعد الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ هي ترجمة هذه المبادئ إلى معايير قابلة للتطبيق العملي، سنقوم بدراسة أهمية وخصائص هذه الأخيرة:

أولا : أهمية المعايير المحاسبية للقطاع العام

تتمثل أهمية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في: [6]

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- مقاربة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة؛
- الاعتماد على تقييم الأداء؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام ؛
- الاعتماد على القيد المزدوج؛
- تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام ؛
- تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين؛
- تحقيق الشفافية والمصداقية و الموثوقية على المعلومات المالية في القطاع العام ؛

ثانيا :خصائص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من بين مرتكزات هاته المعايير التقريب بين المحاسبة التجارية والمحاسبة ألعمومية فهذه الأخيرة تعتمد على تسجيل النفقات والإيرادات لا غير في حين أن المعايير الدولية تفرض على الدولة الأخذ بعين الاعتبار لكل التزاماتها تجاه الغير ومن أهم خصائصها :

1- **منطق الأداء**: فعلى الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقييدها من جانب الأصول تمتلك بمرور الزمن وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملا بمبدأ القيد المزدوج.

2- **الانتقال إلى محاسبة الحقوق ألمثبتة:** إن محاسبة الصندوق تجاوزتها الأحداث وأصبحت أشبه بمحاسبة لما قبل التاريخ، فهي لا تعبر إلا على ما تم تحصيله أو ما تم إنفاقه بعيدا عن ما يجب تحصيله أو ما يجب إنفاقه إن محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة .

[6] يوسف سعيدي، أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص46

3- **الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية:** من خلال تتيح تحديد الإيرادات بالضبط وكذا مجال صرف أموال الدولة بدقة، هذه الحسابات تضمن شفافية أكبر للأرقام التي تقدمها الحكومة ، هذه المعلومات تتميز بالوضوح،الدقة ،الحياد، الصدق، الشمولية ،يمكن الحصول عليها في أي لحظة وتعكس الصورة الحقيقة للهيأة العمومية.[7]

ثالثا :مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية

لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدة مزايا نذكر منها ما يلي:[8]

1- التناغم والتناسق: يعني ذلك قيام المنشأة بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغضّ النّظر عن جنسيتها، ممّا يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية .

2- قابلية المقارنة:من خلال توحيد أسس وقواعد المعالجات المحاسبية فإنّ النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل المستخدمين، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المماثلة والمفاضلة بين البدائل بناء "على أسس سليمة و واضحة.

3- مواكبة متطلّبات العولمة: أصبح العالم الذي نعيش فيه صغيرا لتطوّر وسائل الاتّصال وازدياد عمليات التّبادل بين الدول وانتشار شركات متعدّدة الجنسية، لهذا تطلب من المحاسبة مواكبة هذه التّطورات بانشاء منظّمة مهنية تعني بشؤؤن المحاسبة على مستوى عالمي .

4- تلبية متطلّبات الممولين: للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلّا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمنشأة التي تحتاج إلى تمويل ولا يمكن أن تكون هذه الدّراسة إلّا في ضوء قوائم مالية قد أعدّت وفقا لمعايير محاسبة دولية موحّدة .

5- الدخول إلى الأسواق المالية: إنّ من نقاط الاختلاف المهمّة في الأسواق المالية هي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وأساليب إعدادها، لذا فإنّ ظهور المعايير المحاسبية الدولية أزالت هذا الاختلاف، وأصبح لزاما على الشّركات الالتزام بالمعايير الدولية فس سبيل الدخول إلى الأسواق المالية الدولية والسماح لها لإمكانية إدراج اسمها في هذه الأسواق .

6- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحّد ومشترك للقوائم المالية: عندما يتم إعداد القوائم المالية على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلّب ذلك مزيدا من التّوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدّت القوائم المالية على أساسها، وبالتّالي غموض القوائم المالية وعدم صلاحيتها لاتّخاذ القرارات، وهذا ما يتنافى مع الهدف الرئيسي وهو ضرورة تزويد معلومات موثوقة وملائمة.

---

[7] عبد السميع رؤينة.**واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008** ،الملتقى العلمي الدولي بورقلة،واقع الإصلاح المحاسبي،، ،سنة 2011 ، ص10.

[8] أسيا قمو ، **الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر** ،مذكرة ماجيستيرغير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012 ،ص، 150 .

7- إيجاد معلومات موحّدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية، حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن تكون ذلك في ظلّ توجّه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

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

ابتداء من 10نوفمبر 2004حلّ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التّابعة للاتّحاد الدولي للمحاسبين والذي هو عبارة عن منظّمة عالمية لمهنة المحاسبة ثمّ تأسيسه سنة1977، والذي تهدف مهنتة الأساسية حسب نظامه الداخلي خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم ،والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة ،وتعزيز التّقارب الدولي بين هذه المعايير والتّعبير عن قضايا المصلحة العامّة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة.[9]

أولا: دور مجلس المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)

وقد قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB)، كهيئة مستقلّة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف لتحقيق الرّبح ،والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ،مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميّزات القطاع العام.

وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التّقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية أخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها .

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتمّ مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية عن طريق تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلّا إذا كان هناك مسألة هامّة ذات صلة بالقطاع العام تبرّر الخروج عن هذه المعايير .[10]

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، فإنّ المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية .

أمّا البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء.

---

[9] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،"**إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** "،ج1،ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ،مجموعة طلال أبو غزالة ،عمان ،2009،ص4.

[10] الاتحاد الدولي للمحاسبين ،،"**إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** ،ج1،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،مجموعة طلال أبو غزالة ،عمان،2008،ص1.

ثانيا: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASB)

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقاريرر المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعاييير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات الغير هادفة للربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلّقة المالية التي تعدّها الحكومات وفي هذا الإطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه :

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB).

- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير

- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلّق بإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية عنصرا هاما في استيراتجية عمل المجلس، الذي يهدف إلى الحفظ على متطلّبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام .

المطلب الرابع : نطاق إصدار و تطبيق المعايير المحاسبية

تم تصميم المعايير المحاسبية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية والجماعات المحلية والوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح ن ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام.

أولا: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتجه إستراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث أن إستراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكييفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق.

وفي هذا الإطار يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة 18 لمقدمة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بأن مجلس معايير المحاسبية الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام[11].

[11] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره** ،ص18

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام حيث أمكن أن يحافض على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير[12].

ثانيا : تطبيق معايير المحاسبية في القطاع العام

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان و الهيآت الاستشمارية في المجلس.

وفي هذا الإطار يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، و الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيآت العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها حيث يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ،ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس وعلى هذا الأساس لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام ، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق تبني معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.[13]

ثالثا: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة المالية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هوا ما ينبغي على المنضمات المهنية و الهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومنه فمتطلبات التطبيق هي: [14]

---

[12] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره** ،ص20

[13] شلال زهير **مرجع سبق ذكره** ،ص(55-56)

[14] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، **أهمية تطوير معايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية** ،ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ،كلية العلوم المالية، جامعة الملك خالد،2010،ص14

- بيئة تتصف بالعولمة، وهذا يعني أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، أي أن تتوافق مع صفات العولمة وبيئتها من حيث الانضمام ألى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية.
- تكييف التشريعات والقوانين وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية و إزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير في كل المؤسسات العمومية التي تطبقها من بينها قانون المحاسبة العمومية الخ.
- دور الإعلام للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع المعايير الأخرى.
- التأهيل العلمي والعملي يعتبر أعوان المحاسبة العمومية المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لذالك يجب تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالشكل الصحيح.[15]

[15] جيلي أسماء، **القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام** ، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،سنة الدراسية2013/2012 ،ص11

المبحث الثاني :تصنيفات معايير المحاسبة في القطاع العام

يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير محاسبية تتناول أعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المحاسبي، سنتعرف في هذا المبحث على تصنيف هذه المعايير وفق الخطوات التالية :

- المعايير المحاسبية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق .
- المعايير المحاسبية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.

المطلب الأول : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 38 معيار محاسبي للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في نهاية عام 2015 والتي قام بإصدارها 15 يناير 2016 بحيث يتم المقاربة بينها وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعيار وتعديلها بما يتوافق مع القطاع العام.

أولا: معايير عرض وإعداد التقارير والبيانات المالية.

تحدد معايير عرض البيانات المالية للقطاع العام وفق شروط المعايير التالية:

1-المعيار الدولي رقم 1 : عرض البيانات المالية

تم إصدار معيار المحاسبة رقم 1 (عرض البيانات المالية) في مايو من عام 2000إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بالمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساي الاستحقاق المحاسبي، أما الاعتراف والقيا س والإفصاح بشأن المعاملات الخاصة الأخرى فتتناولها معايير أخرى من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.[16]

2- المعيار الدولي رقم 2 :بيان التدفق النقدي

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 2 (بيان التدفق النقدي) مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 7 (بيان التدفق النقدي) الذي نشره مجلس معايير المحاسبة ،ويحتوي هذا المعيار على مقتطفات من المعيار الدولي رقم7 بتصريح من لجنة معايير المحاسبة ألدولية يحدد بيان التدفقات النقدية، مصادر التدفقات النقدية، والبنود التي أنفق عليها النقد

[16] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**إصدارات معايير المحاسبة في القطاع العام** ،ترجمة مجمع العرب المحاسبين القانونين ،مجموعة طلال أبوغزال 2012ص30.

خلال فترة تقديم التقرير، ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير ،إن المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في أنها تقدم لمستخدمي البيانات المالية لكل من الأغراض المحاسبية وأغراض صنع القرار وتتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة في القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها والأسلوب الذي تم فيه استعمال هذا النقد. أن هدف هذا المعيار هوا تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل للمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي بين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية الاستثمارية والتمويلية.[17]

3-المعيار الدولي رقم6: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

إن معيار المحاسبة الدولي مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم 27 البيانات (المالية الموحدة والمنفصلة) يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمنشأة اقتصاديه كما يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة المنشآت المسيطر عليها، منشآت السيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تختار المنشأة ذالك أو حسب متطلبات القوانين المحلية لعرض البيانات المالية المنفصلة[18].

4-المعيار المحاسبي رقم 10 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تم إصدار هذا المعيار في يوليو 2001، يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية في البيانات المالية المفردة والموحدة الخاصة بالمنشاة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع ،كما ويصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية في الحالة التي لا يكون فيها الاقتصاد يعاني من تضخم مرتفع[19].

5-معيار المحاسبة الدولي رقم 14 :الأحداث بعد إحداث التقارير

هذا المعيار مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي رقم 10 (الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية) يهدف هذا المعيار الى وصف :

- متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير .
- الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد اصدار البيانات المالية ، وحول وقائع ما بعد إعداد التقرير.

كما يستلزم القرار ان لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى افتراض المنشأة المستمرة ليس أمرا مناسبا[20].

---

[17] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره**، ص90

[18] **نفس المرجع** ، ص 180

[19] **نفس المرجع**،ص،279

6-معيار المحاسبة الدولي رقم18 :إعداد التقارير حول القطاعات

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 18 (إعداد التقارير المالية) في يونيو 2002 إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقييم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات . وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى[21]:

- مساعدة مستعملي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل ، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الانشطة الرئيسية للمنشأة .
- تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشاة من الوفاء بالتزاماتها المسائلة.

7-معيار المحاسبي الدولي رقم 24 : عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

تم إصدار هذا المعيار في ديسمبر 2006 يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشات التي يطلب منها، او تختار إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعا لها المسئولية عنها علنا .ويتطلب المعيار أيضا الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وسيضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن يؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال الامتثال للموازنة المصادق عليها تتحمل المسئولية عنها علنا .[22]

8- معيار المحاسبي الدولي رقم 34 : البيانات المالية المنفصلة

متطلبات البيانات المالية المنفصلة في المعايير 34 هي مشابهة جدا لمتطلبات الحالية لقوائم المالية المستقلة في المعايير6[23]

6المعيارالمحاسبي الدولي رقم 35: القوائم المالية المجمعة

يحل محل متطلبات المعايير 6بشأن البيانات المالية الموحدة، هذا المعيار لا يزال يتطلب أن يتم تقييم تحكم بالنظر إلى الفوائد والسلطة، ولكن لم يتغير تعريف الرقابة ويوفر المعيار الآن أكثر من ذلك بكثير توجيهات بشأن تقييم السيطرة، يركز تعريف السيطرة على قدرة المنشأة على التأثير على طبيعة وكمية من الفوائد من خلال قدرته على التحكم في كيان آخر، هذا التعريف الجديد للتحكم قد يؤثر التقييمات السابقة عن نطاق السيطرة، وبالتالي ما إذا كان ينبغي دمج بعض الكيانات
يدخل مفهوم "الكيانات الاستثمارية"، والتي يمكن أن تنطبق على بعض صناديق الثروة السيادية عموما، تقيس المنشأة الاستثمار استثماراتها في الشركات الخاضعة لسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز .بعد التشاور الكامل

---

[20] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 376

[21] **نفس المرجع** ،ص 525

[22] **نفس المرجع** ،ص249

[23] الإتحاد الدولي للمحاسبين، كتيب المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، ، متاح على الخط : http://www.ifac.org/publications-resources/nicsp-34-informaci-n-revelar-sobre-participaciones-en-otras-entidades . تاريخ الإطلاع 2016/03/20

لأسباب محددة القطاع العام، أن الكيان الذي يسيطر على كيان الاستثمار يجب أن تحتفظ هذه الطريقة من المحاسبة عن الاستثمارات كيان الاستثمار في البيانات المالية الموحدة، بغض النظر عن ما إذا كان هو نفسه كيان للاستثمار.
لمعيار 35 لم يعد يسمح إعفاء من توحيد للكيانات تسيطر عليها مؤقتا .[24]

ثانيا : معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة

يتناول كيفية الإفصاح عن الأصول الملموسة والغير الملموسة المحددة في المعايير التالية:

1- المعيار الدولي رقم 7 : المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة

إن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم28 المنقح عام 2003 . تم إصدار هذا المعيار في مايو من عام 2000 [25].

2- المعيار الدولي رقم 8 : الحصص في المشاريع المشتركة

تم إصدار هذا المعيار في مايو عام 2000.يتناول هذا المعيار شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية للمشاريع المشتركة التي تؤسسها منشآت القطاع العام[26].

3- المعيار الدولي رقم 11 : عقود الإنشاء

إن معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 11 مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 11 ، المنقح عام 1993 (عقود الإنشاء) ، يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء وهذا المعيار[27] :

- يحدد الترتيبات التي ستصنف على إنها عقود إنشاء ،
- يوفر إرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام ،
- يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد ، وإذا كان ذالك مناسبا.

4- المعيار الدولي رقم 12 : المخزون

أن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 12 مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 2 المنقح في عام 2003 (المخزون) يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، إن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف

---

[24] الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مناح على https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-35-consolidated-financial-statements تاريخ الاطلاع 2016/03/14

[25] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره** ، ص212،

[26] **نفس المرجع**، ص230

[27] **نفس المرجع**،ص،294

بالإيرادات المرتبطة به، ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذالك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق .كما يوفر أيضا إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل تكاليف المخزون[28]

5- المعيار الدولي رقم 13: عقود الإيجار

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معايير المحاسبة رقم 17 المنقح في عام 2003 (عقود الإيجار) . يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات و الإفصاحات ا مناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية [29].

6- المعيار الدولي رقم 16 : العقارات الاستثمارية

أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة رقم 40 المنقح عام 2003 (العقارات الاستثمارية) . يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة [30].

7- المعيار الدولي رقم 17: الممتلكات والمصانع والمعدات

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 المنقح عام 2003 (الممتلكات والمصانع والمعدات، يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشاة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار وتتمثل أهم القضايا في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول .ب تحيد مبالغها .ج تكاليف الاستهلاك والخسائر المتعلقة بانخفاض القيمة [31].

8- المعيار الدولي رقم 19 :المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة

ان معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام هذا مأخوذ من معيار المحاسبة الدولي رقم37 (المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة) يهدف هذا المعيار إلى تعريف المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجرائها عن هذه المخصصات . كما يتطلب المعيار أيضا الإفصاح

[28] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره** ،ص322

[29] **نفس المرجع**،ص341

[30] **نفس المرجع** ،ص453

[31] **نفس المرجع**،ص487

عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها[32].

9- المعيار الدولي رقم 21 : انخفاض الأصول الغير مولدة للنقد

إن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول، يهدف إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بالخسائر من جراء انخفاض القيمة .ويحدد هذا المعيار متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الافصاحات المطلوبة[33].

10- المعيار الدولي رقم 26: انخفاض الأصول المولدة للنقد .

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول، يهدف إلى بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان انه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة .كما يحدد متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة وبين الافصاحات اللازمة[34] .

11- المعيار الدولي رقم 31: الأصول غير الملموسة

يستند هذا المعيار الدولي للقطاع العام بشكل رئيسي إلى المعيار الدولي رقم38 الأصول الغير ملموسة ، يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية للأصول الغير ملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي اخر، ويتطلب هذا المعيار أن يعترف المشروع بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة . كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة[35].

12- المعيار الدولي رقم 36:استثمارات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة

[32] **نفس المرجع** ،ص558

[33] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره**، ص626

[34] **نفس المرجع**،ص860

[35] **نفس المرجع**،ص1354

ما يفسر تطبيق طريقة حقوق الملكية، والذي يستخدم لحساب الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. المتطلبات هي مشابهة جدا ل التوجيهات الحالية في المعايير المحاسبية 7. لأن المساواة يجب أن تستخدم الآن عند المحاسبة عن مشاريع مشتركة ، عنوان المعيار الآن يشير أيضا إلى المشاريع المشتركة[36]

ثالثا :معايير الأدوات المالية: تم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق في المعايير التالية:

1-المعيار الدولي رقم 15 :الإفصاح والعرض

إن معيار المحاسبة في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم 32 الأدوات المالية الإفصاح والعرض، إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها وللمركز المالي والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام،كما يحدد هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية كما يتضمن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها [37].

2-المعيار الدولي رقم 28 :الأدوات المالية "العرض"

إن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولية رقم32 (الأدوات المالية العرض) يهدف إلى :[38]

- تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي أصول / حقوق ملكية لعملية تقاص الأصول المالية والالتزامات المالية ، وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر ، من خلال الأصول المالية ، الالتزامات المالية، حقوق الملكية .
- تكمل المبادئ في هذا المعيار مبادئ الاعتراف والقياس للأصول المالية والالتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 29 (الأدوات المالية الاعتراف والقياس) كما يوضح البيانات المالية في المعيار الدولي للقطاع العام رقم 30 (الأدوات المالية الإفصاح)

3-المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 :الاعتراف والقياس

إن هذا المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم29 (الأدوات المالية :الاعتراف والقياس)، يهدف هذا المعيار إلى أنشاء قواعد للاعتراف قياس الأصول المالية، والالتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية .توجد المتطلبات لعرض معلومات حول الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 28

[36] https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-36-consolidated-financial-statements تاريخ الاطلاع 2016/02/22

[37] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره**،ص396

[38] **نفس المرجع** ،ص946 .

(الأدوات المالية .العرض) وتوجد متطلبات الإفصاح عن البيانات حول الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العان 28 (الإفصاحات)[39].

4-المعيار المحاسبي الدولي رقم 30 :الأدوات المالية "الإفصاحات"

يستند هذا المعيار الدولي للقطاع العام بشكل أساسي إلى معيار المحاسبة الدولي رقم7 (الأدوات المالية الافصاحات)

هدف هذا المعيار هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي [40]:

- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة .
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.
- تكمل مبادئ هذا المعيار مبادئ الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية وقياسها وعرضها لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 28 الأدوات أمالية ألعرض"ومعيار المحاسبة الدولي رقم 29 الأدوات المالية "الاعتراف والقياس"

المعيار 38 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى

يجمع بين الإفصاحات تضمينها مسبقا في لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 8-6 ، كما أنها تقدم متطلبات الإفصاح الجديدة، بما في ذلك تلك المتعلقة الكيانات المنظمة التي لم يتم توحيد والمصالح المسيطرة المكتسبة[41]

رابعا: باقي المعايير.

1-المعيار الدولي رقم 3: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء

أن المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة رقم 8 السياسات المحاسبية "التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء أن الهدف من هذا المعيار هوا فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى

المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبيةكما يهدف إلى: [42]

- التغيرات في التقديرات المحاسبية ؛
- تصويب الأخطاء ؛

---

[39] **نفس المرجع**،ص 1034.

[40]الإتحاد الدولي للمحاسبين ، ص،1304.

[41] http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_Outlook_March_2015/$FILE/EY-ipsas-outlook-mar-2015.pdf تاريخ الاطلاع 2016/02/16

[42]الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره** ،ص114.

- معالجة المحاسبية للتقديرا ت الخاطئة ؛

2- المعيار الدولي رقم 4 :أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.

إن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 21 "أثار التغيرات في أسعار الصرف ألأجنبي يمكن أن تقوم المؤسسة بالأنشطة بطرقتين، ويكون لها معاملتين معاملة بالعملة الأجنبية إضافة إلى معاملتها المحلية ، وبهذا تكون ملزمة بالتعبير عن المعاملة بعملة تقرير ألمنشأة ويجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة.

إن المواضيع الرئيسية في محاسبة المعاملات بالعملات الاجنبية والعمليات الأجنبية هي تقرير أ سعر صرف سيتم استعماله وكيفية الاعتراف في البيانات المالية بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف[43].

3- المعيار الدولي رقم5 :تكاليف الاقتراض.

أن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 23 (تكاليف الإقترض) يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وهوا يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات ،على أن هذا المعيار يتيح ، كمعالجة بديلة مسموح بها ، رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أوإنشاء ، أو إنتاج أصل مؤهل[44].

4- المعيار الدولي رقم 9 : الإيراد من المعاملات التبادلية.

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 18" ألإيراد" ،هدف هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية، والموضوع الرئيسي في هذا المعيار هوا تحديد وقت الاعتراف بالإيراد [45]،

5- المعيار الدولي رقم 20 : الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم24 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة " إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما

[43] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره**،ص ،144.
[44] **نفس المرجع**،ص،167.
[45] **نفس المرجع**،ص،253

تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بالمنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة .وتطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المسائلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل[46].

6-المعيار المحاسبي رقم22 : الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، ويكمن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية [47].

7-المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 : الإيراد من المعاملات التبادلية (الضرائب والتحويلات)

تم إصداره في ديسمبر من عام 2006 يهدف هذ المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول ألإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات الغير تبادلية التي تؤدي إلى تؤدي إلى إندماج المنشأة، ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار لدى الاعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية وقياسه بما في ذالك تحديد مساهمة المالكين[48].

8-المعيار المحاسبي رقم 25 : منافع الموظفين

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم19 " منافع الموظفين "يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح لمنافع الموظفين ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة ما يلي[49]:

- التزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل حصوله عليها.
- بالمصروف المترتب على المنشأة حين تستهلك المنافع الاقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل المنافع.

9-المعيار المحاسبي رقم 27: الزراعة

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 ألزراعة هدف هذا المعيار هوا بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية نباتية وحيوانية[50].

---

[46] **نفس المرجع** ،ص،602

[47] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره**، ص665.

[48] **نفس المرجع**،ص692.ا

[49] **نفس المرجع** ، ص779.

المعيار 32: خدمة تنازل ترتيبات

يصف المعالجة المحاسبية و الإيضاحات المتعلقة ترتيب خدمة امتياز من وجهة نظر المانح؛ هذا المعيار ينطبق على الحكومات و مؤسسات القطاع العام تطبيقا لمعايير المحاسبية الدولية[51]

المعيار 33: اعتماد أساس الاستحقاق للمرة الأولى

ينطبق على الكيانات التي تعتمد الاستحقاق المستندة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأول مرة، خلال الفترة التي كانت تمر بمرحلة انتقالية لمعايير المحاسبة العمومية في القطاع العام بالنظام التراكمي على أساس.

الفترة الانتقالية هي فترة خلالها المتبني لأول مرة يطبق واحدة أو أكثر من الإعفاءات في المعايير قبل ذلك يتوافق تماما مع بالنظام التراكمي المستندة إلى المعايير، و قبل أن يكون قادرا على جعل صريحة و البيان دون تحفظ الامتثال[52] .

المعيار :37 الترتيبات المشتركة

تحدد الشروط اللازمة لتصنيف الترتيبات المشتركة و تمثل تلك الأنواع المختلفة من الترتيبات المشتركة . تصنف الترتيبات المشتركة إما العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة . في عملية مشتركة، أطراف الترتيب لها الحق في الأصول والالتزامات للالتزامات المتعلقة الترتيب. في مشروع مشترك، أطراف الترتيب لها الحق في صافي موجودات هذا الترتيب. هذه التصنيفات تختلف عن المعايير 8 ، التي تشير إلى ثلاثة أنواع من الترتيبات (الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة ، وعمليات السيطرة المشتركة ، و الموجودات تحت السيطرة المشتركة).

يتطلب معايير المحاسبية الدولية 37 التي حساب كيان ل مصلحتها في عملية مشتركة من خلال الاعتراف حصته من الموجودات والمطلوبات والإيرادات و المصروفات للترتيب مشترك. كما يتطلب أن يتم احتساب المشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية . الكيانات سابقا ، المعايير 8 سمحت سيطرة مشتركة ليتم احتساب باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التجميع النسبي.[53]

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي

تحدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية لوحدات القطاع العام التي تتبنى الأساس النقدي حيث تنقسم هذه المعايير إلى جزئيين معايير إلزامية وأخرى اختيارية ، حيث يرى الإتحاد الدولي للمحاسبين أن الامتثال لهما يعزز من الشفافية في عرض التقارير المالية الحكومية والإفصاح الشامل عن نتائج تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات والأرصدة النقدية المتاحة لمختلف وحدات القطاع العام .

---

[50] **نفس المرجع** ،ص917.

[51] الامم المتحدة ،**اطار السياسة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام** النسخة النهائية الطبعة، 2 ص 21.متاح على الخط www.fao.org/docrep/meeting/026/me829A.pdf تاريخ الإطلاع 2016/04/20 .

[52] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**مرجع سبق ذكره** ، ص 20.

[53] https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-37-consolidated-financial-statements تاريخ الاطلاع 2016/02/22

أولا: الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي. يهدف هذا المعيار إلى تقديم وصف للطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام لوحدات القطاع العام ، عن طريق تقديم إرشادات تهدف إلى تحسين اتساق وقابلية مقارنة التقارير المالية الحكومية ، ولبيان الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي سيتم عرضها وفق النقاط التالية:

1- متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية

وفق متطلب هذا المعيار، يجب أن تتضمن البيانات المالية ذات الغرض العام المعلومات التالية:[54]

- بيان المدفوعات النقدية والذي ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن إجمالي النفقات المدفوعة فعليا خلال فترة إعداد التقرير المالي .
- بيان المقبوضات النقدية والذي يعرض إجمالي الإيرادات المحصلة نقدا خلال فترة إعداد التقرير.
- الأرصدة النقدية المتاحة للمنشأة في بداية ونهاية الفترة .
- الإفصاح عن المدفوعات التي تؤدي بالنيابة عن المنشأة .
- إعداد تقارير عن المقبوضات والمدفوعات للمعاملات التي تمت على أساس القيمة الصافية .
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وتقديم الملاحظات التفسيرية المرفقة بالبيانات المالية والتي تعد ضرورية لفهم التقارير المالية.
- الإفصاح في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية عن القيود المفروضة على الأرصدة النقدية والحصول على القروض ، بما فيها الأرصدة النقدية الهامة التي تخضع لقيود خارجية .
- الإفصاح عن طبيعة الأخطاء وطريقة تصحيحها .

2- معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للعمليات التي تقوم بها وحدات القطاع العام بالعملة الأجنبية، والتي يجب إدراجها داخل البيانات المالية للغرض العام بالعملة الوطنية، عن طريق تطبيق سعر الصرف على المقبوضات والمدفوعات بالعملة الأجنبية .

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب الإفصاح وإعداد التقارير عن الأرصدة النقدية المتاحة بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف الفوري عند تاريخ إعداد التقارير المالية عن الأرصدة المالية لوحدات القطاع العام كما ينبغي الاعتراف والإفصاح عن الإيرادات والنفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات حسب أسعار الصرف السارية حيث أن الأرباح والخسائر

[54] شلال زهير ، **مرجع سبق ذكره**، ص90

الناجمة عن تغير سعر الصرف لا يتم الاعتراف بها كمقبوضات أو مدفوعات نقدية، بل يتم الإفصاح عنها عند تسوية قيمة الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية في بداية ونهاية فترة التقارير المالية لوحدات القطاع العام[1].

3-عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية

يهدف هذا المعيار إلى توضيح متطلبات عرض الميزانية في البيانات المالية الحكومية، والتي ينبغي عرضها على أساس قابل للمقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وبين الميزانية الاصلية المصادق عليها والميزانية النهائية التي تتضمن كافة التغيرات المصادق عليها وفق الإجراءات والتشريعات المعمول بها ،عن طريق إعادة التخصيص أو التحويلات ضمن أبواب وبنود الميزانية الأصلية، حيث يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية الحكومية.

4-الإفصاح عن المساعدات الخارجية

ينبغي على وحدات القطاع العام الإفصاح في البيانات المالية عن المساعدات الخارجية التي تستفيد منها بشكل رسمي ، حيث تعرف المساعدات الخارجية وفق متطلبات هذا المعيار على أنها جميع الموارد الرسمية المستلمة من طرف الوحدات الحكومية بموجب اتفاقيات ملزمة مع الأطراف المانحة باستثناء المساعدات الخارجية المقدمة من طرف المنظمات الغير حكومية والتي لايتم الاعتراف بها كموارد رسمية في البيانات المالية الحكومية ذات الغرض العام المعدة وفق الأساس النقدي.[2]

ثانيا : الإفصاحات الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي

لا تعتبر متطلبات هذا المعيار إلزامية بالنسبة للوحدات الحكومية التي تعرض بياناتها المالية وفق معايير الأساس النقدي. إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يشجع على تطبيقها من أجل تعزيز شفافية و موثوقية البيانات المالية الحكومية، حيث يرى المجلس بأن تطبيقها سيرفع من جودة القوائم المالية الحكومية، حيث يرى المجلس بأن تطبيقها سيرفع من جودة القوائم المالية الحكومية وتوفيرها في الوقت المناسب لمستخدمي البيانات المالية .

يحدد هذا الجزء الغير إلزامي السياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن الإفصاح عنها فيما يخص العناصر التالية [3]:

:[3]

- يستحسن الإفصاح عن القدرة في الاستمرارية عند التحقق من ظروف أو أحداث من شأنها أن تؤثر في قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها، بالنسبة لوحدات القطاع وليس للحكومة ككل ؛
- الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية ؛

[1] شلال زهير ،**مرجع سبق ذكره**،ص92

[2] شلال زهير، **مرجع سبق ذكره** ، ص93

[3] **نفس المرجع** ،ص94

- الإعلان عن المساعدات المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية، والجهات المستفيدة منها؛
- الإفصاح عن المعاملات لحساب الغير والبنود غير العادية ؛
- الإبلاغ عن التدفقات النقدية التمريرية ، وهي عبارة عن تدفقات نقدية يتم إيداعها بصفة مؤقتة في حسابات وحدات القطاع العام ثم يتم تحويلها إلى المستفيد النهائي بسبب إجراءات تنظيمية تشريعية تنظم المعاملات حيث تعتبر هذه الأخيرة تدفقات نقدية تمر على حسابات المنشأة لفائدة الغير.

المبحث الثالث: الاستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية الدولية في القطاع العام.

إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية ،وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل تحقيق الشفافية والمسائلة.سنتناول في هذا المبحث ما يلي:

- التفاعل الدولي مع المعايير الدولية.
- تجربة دولتي ألمانيا وفرنسا .
- تجربة المنظمة العالمية للملكية الفكرية.

المطلب الأول: التفاعل الدولي مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

من بين الدول باشرت 40 دولة انتقالها من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية أو الحقوق المثبتة من خلال التقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهتلاكات، المخزونات، وحسابات الموردين.

أولا :مستويات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربع مستويات:[1]

1-المستوى الأول: يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام مثل كندا، نيوزيلندا، استراليا، بريطانيا، والولايات المتحدة الأميركية.

2-المستوى الثاني: يضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية للقطاع العام وهذا منذ 2006 وباشرت العمل به على مستو ى محاسباتها العمومية. ومن هذه الدول فرنسا، اليابان، إيطاليا، والعدو الصهيوني.

[1] عبد السميع روينة ،**مرجع سبق ذكره**،ص8.

3- المستوى الثالث: يتضمن الدول التي شرعت في أعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية ، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعاتهم القانونية، من هذه الدول باكستان، أفغانستان، أذربيجان، اندونيسيا، لبنان، منغوليا، هولندا، والنرويج.

4- المستوى الرابع: يتضمن الدول التي قررت إما تحت الضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال إلى المعايير المحاسبية الجديدة ،وبالتالي ضمان مراقبة شفافة للأموال المقدمة لهاته الدول. من بين هاته الدول الجزائر، ألبانيا،الهند....الخ.

كما يمكن التفصيل في وضعية الدول من خلال الجدول الأتي:

جدول رقم2 :يوضح وضعية الدول اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قائمة الدول	الوضعية اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
استراليا،بريطانيا،نيوزيلنا كندا،الولايات المتحدة الأمريكية	تبني نظام محاسبة حكومية على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
أفغانستان	تبني برنامج إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير.
ألبانيا	الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و ذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي و دعم منا لبنك الدولي.
الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام
الأرجنتين	في إطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق .
أرمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي،ثم الانتقال نحو اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق.
أذربيجان	التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
بنغلادش	في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية ،تكييفا لتشريعات.
بربادوس	ب مشروع في إطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتأكيد مع

	صندوق النقد الدولي.
كمبوديا	في إطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية.
جزركايمان	الحكومة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.
الصين	مشروع في إطار التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك.
قبرص	تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي.
شرق و جنوب إفريقيا	أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية.
تيمور الشرقية	اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
السلفادور	مشروع البنك الدولي أهدافه تبني المعايير الدولية(جانفي2005) .
فيجي	مخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
فرنسا	التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق و تكيف القواعد و التنظيم المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
غامبيا	في إطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقد يتم التحول إلى أساس الاستحقاق.
غانا	تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.
المجر	بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الاروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية.
الهند	البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، تمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة.
اندونيسيا	معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية المتوقعة بحلول2009
جمايكا	الالتزام باعتمادمعاييرالمحاسبةالدوليةوفقأساسالاستحقاق،والتغييرفيطورالإنجاز.
كازاخستان	قدم وزير المالية طلبا لدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال
لاوس	البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

لاتفيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.
ليتوانيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.
لبنان	تبني مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
مقدونيا	في إطار تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق لأساس النقدي.
جزر المالديف	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبية في القطاع العام.
ماليزيا	أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، وتم إعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفقا لأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون أي تحفظ.
موريتانيا	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام،قيد التنفيذ.
منغوليا	الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق (2003)مشروع بدعم البنك الدولي و البنك الآسيوي للتنمية
المغرب	إصلاح مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
نيبال	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
هولندا	الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة.
نيجيريا	إجراءات قيد التنفيذ للاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
النرويج	الحكومة المركزية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل.
باكستان	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي

المصدر : International Federation of Accountants, IPSAS adoption by governments, IFAC New York, 2007, p: 14

نلاحظ أن مستويات الإستجابة للمعاير الدولية متفاوتة بشكل كبير بين الدول والجزائر كغيرها لديها مشروع لإصلاح نظامها المحاسبي العمومي وفق أساي الإستحقاق المحاسبي .

المطلب الثاني : تجربة دولتي ألمانيا وفرنسا

مذكرة التفاهم اتفق عليها في نوفمبر 2011 بين مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين تنص على تعزيز التعاون بين المجلسين في تطوير معايير المحاسبة في القطاع العام والخاص، حيث يتم إعداد العديد من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية ، وتأتي هذه الخطوة لتجسيد القناعة المشتركة بين المجلسين حول الشفافية التي تقدمها هذه المعايير ذات الجودة العالية من جهة ،وتوفير الوقت والموارد في إعداد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من جهة أخرى.

ورغم أن لدولتي ألمانيا وفرنسا اختلافات مبدئية في تطبيق الأسس المحاسبية التي ستبنى عليها عملية توحيد محاسبة القطاع العام من خلال معايير ipsas، حيث نجد فرنسا تستعمل أساس النقدي باستثناء بعض المعملات على أساس الاستحقاق،بينما ألمانيا تستعمل الأساس النقدي بصفة كلية[1] .

أولا : اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas في الدولتين.

بعد التحفيزات التي قامت بمنحها هيئة الأمم المتحد من أجل الإسهام في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

كانت بعض الدول لها فضل السبق في الإستجابة ومن هذه الدول ألمانيا وفرنسا حيث كان إعتمادهما للمعايير كالتالي:

1-اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas في ألمانيا.

إن ضرورة إصلاح الميزانية العامة والمحاسبة في ألمانيا، هي التطورات التي حدثت منذ تسعينيات القرن الماضي، تحت ما يسمى بالإدارة المالية العامة الجديدة ، فلتنفيذ الوصول إلى الشفافية وكفاءة وفعالية الموارد العامة، فإن وضع الميزانية والمحاسبة الجديدة شرط أساسي، فقد كان وضع ميزانية البلدية ونظام المحاسبة في ألمانيا يواجه وقتا من الاضطرابات الأساسية، فالغالبية العظمى حوالي 12500 بلدية في ألمانيا تعمل على تحديث النظام التقليدي للميزانية ونظام المحاسبة عن طريق التحول إلى وضع الميزانية والمحاسبة على أساس الاستحقاق .

اعتمدت ألمانيا إصلاح محاسبة القطاع العام بالتحول إلى أساس الاستحقاق من خلال قانون الإدارة المالية البلدية الجديدة المقترح سنة 2000، والمعتمد في سنة 2003 ،حيث وضعت وزراء الداخلية إطار يسمح للولايات بتحويل محاسبة البلدية من النظام القديم إلى نظام القيد المزدوج في مسك الدفاتر المحاسبية ، وقد طبقت أول ولاية شمال الراين وستفاليا الأسس القانونية لميزانية البلديات في نوفمبر 2004، حيث يشترط قانون الإدارة المالية الجديدة NKF على جميع السلطات المحلية تغيير حساباتها بحلول عام 2009 على طريقة القيد المزدوج المحددة في القانون. وفي ولايات أخرى كانت العملية التشريعية في تقدم مستمر، حيث

[1] مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ias،ifrs،ipsas) ، **إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري ،(المالي ،العمومي) على ضوء التجارب الدولية** ، جامعة ورقلة ،24-25نوفمبر2014 ، الجزء الأول ،ص39.

يستند NKF أساسا على القانون التجاري الألماني HGB ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما GAAP، مع مراعاة الخصوصيات المحلية.

في مقارنة بين NKF و**ipsas**، يوفر NKF الميزانية العمومية، بيان الدخل ، بيان التدفقات النقدية، إيضاحات حول البيانات المالية، ويجب أن تتضمن البيانات المالية السنوية تقرير الإدارة، هذه المكونات تتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام .

بعد فترة انتقالية مدتها أربع سنوات، جميع البلديات تغيرت تغيرت حساباتها في شمال الراين وستفاليا إلى الإدارة المالية البلدية الجديدة وهكذا طبق NKF بشكل كامل في شمال الراين وستفاليا، ويظهر استطلاع للرأي جديد سنة 2014 تحسن في البيانات المالية عامة وإن كان ذالك على نطاق ضيق . وهذا ما يستلزم جهود إضافية من المحليين للحصول على المزيد من البيانات في الوقت المناسب، أما فيما يخص عملية دمج الحسابات فهي تتوافق مع المعايير الدولية في القطاع العام[1].

2-اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas في فرنسا.

استندت المحاسبة العامة الفرنسية على النصوص التشريعية والتنظيمية من أوائل ستينيات القرن العشرين، وفي الماضي كثيرا ما كان ينظر إليها على أنها نتاج قانون الموازنة، ولكنها بقيت غامضة نسبيا ، ومع مرور السنوات، أصبحت أخيرا مسؤولية المتخصصين في المحاسبة، ولم تكن هناك مناقشة عامة لمحاسبة القطاع العام الفرنسي حتى وقت قريب .

في فرنسا، يجري تحديث نظام المعلومات المالية للحكومة مع الهدف الأساسي لإجراء المعاملات الحكومية بشفافية أكثر، وفي قلب هذا الجهد ثلاثة اهتمامات رئيسية :

- التمثيل الصادق للمعاملات والأحداث وتقديم حسابات الحكومة الحقيقية والعادلة ؛
- تنفيذ الميزانية وفقا لسلطة البرلمان ؛
- الإنفاق الحكومي الفعال .

حيث يعد تحديث المحاسبة الحكومية والانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق تطورات لا رجعة فيها، وقد كانت هناك عدة أسباب لبدء عملية التحديث :

- حكومات الدول الصناعية الكبرى ملتزمون بتقديم المحاسبة على أساس الاستحقاق ،
- وضع لجنة القطاع العام للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي لا يمكن لفرنسا تجاهلها .
- النظام الأوروبي للحسابات ESA95 حدد معايير محاسبية جديدة على أساس الاستحقاق،

تميزت سنة2011على المستوى الدولي من خلال تطوير الافكار عن خصائص وخصوصيات القطاع العام، عززت هذه الأفكار منطقيا تحليل خصوصيات القطاع العام والأهداف والمبادئ والأساليب المحاسبية لمؤسسات القطاع العام،

[1] مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ias،ifrs،ipsas) ،**مرجع سبق ذكره** ،،ص42

وأيظا العلاقة بين العناصر التي تدخل في مجال المحاسبة وتلك التي تدخل في مجال المعلومات وتحليل التوقعات المالية ، أما من حيث المعايير المحاسبية الفر نسية وبشكل عام فإنها تسعى للامتثال لتلك المعايير المطبقة على المؤسسات، على النحو المحدد في المعايير الوطنية والاوربية ، ومشاركة هيئة معايير المحاسبة ANC في أعمال ومداولات مجلس توحيد حسابات القطاع العام، سيضمن هذا الإمتثال مجلس توحيد حسابات القطاع العام يعمل بنشاط في عملية توحيد المحاسبة الدولية من خلال الاستجابة لمختلف المشاورات من مجلس IPSAS، بما فيها تلك المتعلقة بالإطار المفاهيمي لكيانات القطاع العام .[1]

ثانيا : تقييم التجربتين.

من خلال الدراسة التي قمنا بها يتضح لنا أن التجربتين تعتبران نموذجا لتطبيق لتطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام ويمكن تقييم التجربتين على المستويات التالية :

1- تقييم التجربتين على المستوى المحلي.

إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الدولتين تميز بالطواعية الناتجة عن الحاجة في الحفاظ على موارد الدولتين ، فكل دولة حافظت على التوجه العام لنظامها المحاسبي، مع تحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بما يضمن الحد الأدنى من متطلبات القياس والعرض والافصاح الدولية .

2- تقييم التجربتين عى المستوى الأوروبي.

التجربتين رائدتين على المستوى الأوروبي ساعد في إنجاحهما الاتحاد كقوة ضغط دولية ذات وزن اقتصادي عالمي كما شكل في بعض الأحيان جانب ضغط سلبي على الدولتين في إجبارها على تطبيق معايير لا تتناسب مع بيئتهما المحلية، إن الدولتين رغم توحيد ممارستها المحا سبية على مستوى الإتحاد الأوروبي، لم تطبقا المعايير بالكيفية نفسها، وكانتا مؤثرتين بشكل متفاوت وبشكل إيجابي في اعتماد باقي دول الاتحاد الأوروبي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام[2] .

انطلاقا من مقارنتي بين تجربتي ألمانيا وفرنسا في اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نستنتج:

- التكتل الاقتصادي الأوروبي ساعد الدولتين على اعتماد المعايير وأمدها هما بالدعم السياسي والتقني والمادي.
- رغم اختلاف بجداول العمل الخاصة بعملية تنميط المحاسبة ، إلى أن الدولتين تتجهان في نفس الاتجاه وبنفس الوتيرة .

المطلب الثالث: تجربة المنظمة العالمية للملكية الفكرية.

طبقت جل المنظمات التابعة للأمم المتحدة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بناءا على توصيات هذه الأخير في هذه الدراسة اخترنا تجربة المنظمة العالمية للملكية الفكرية كنموذج نظرا لتوفر المعلومات الخاصة بها .

[1] مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ias،ifrs،ipsas) ،**مرجع سبق ذكره** ،ص45

[2] **نفس المرجع** ،ص50.

أولا :الانتقال إلى العمل بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

في 30 نوفمبر 2005، أوصت اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى بأن تطبق كل المنظمات التابعة لمنظومة الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمعيار محاسبي لإعداد بياناتها المالية في موعد نهائي أقصاه 2010. وكان الباعث على هذه التوصية هو الحاجة المحددة الواضحة إلى أن تتحول منظومة الأمم المتحدة إلى معايير محاسبية محسَّنة ومستقلة ومقبولة قبولا عاما، بغية زيادة جودة التقارير المالية ومصداقيتها. وقد وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام، وهو جزء من الاتحاد الدولي للمحاسبين.

واتفقت الدول الأعضاء في الدورة الثالثة والأربعين للجمعيات (من 24 سبتمبر إلى 3 أكتوبر 2007) من حيث المبدأ على أن تطبق الويبو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بحلول عام 2010. وكان مشروع تنفيذ هذه المعايير في الويبو ينطوي على الكثير من التطوير والتعديل في تكنولوجيا المعلومات، وتمت الموافقة على اقتراح هذا العمل في الدورة السادسة والأربعين للجمعيات في ديسمبر 2008. ورغم أن الكثير من منظمات الأمم المتحدة أخرت الموعد النهائي الأصلي لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإن الويبو حافظت على التاريخ المحدد بعام 2010. ومع تلقي الويبو لآراء غير مشفوعة بتحفظات من مراجعي الحسابات عن بياناتها المالية لعام 2010، أصبحت واحدة من تسع منظمات فقط تابعة للأمم المتحدة تطبق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التاريخ الأصلي المحدد، وهو 1 يناير 2010.

وقد تطلب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تطبيق نظام الاستحقاق الكامل في المحاسبة. وينطوي نظام الاستحقاق في المحاسبة على الاعتراف بالعمليات والأحداث عند وقوعها، أي أنها يتم تدوينها في سجلات المحاسبة وفي البيانات المالية للفترات المالية التي تقع فيها، وليس عند تلقي النقدية أو ما يعادلها أو عند دفعها[1].

ثانيا: عرض البيانات المالية.

تتألف البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مما يلي[2]:

1- بيان الوضع المالي – وهو يعرض تفاصيل صافي الأصول (الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم) في المنظمة. ويوفر هذا البيان معلومات عن القوة المالية للمنظمة، والموارد المتاحة لدعم أهدافها في المستقبل؛

2- وبيان الأداء المالي – وهو يقيس صافي الفائض أو العجز (الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع المصروفات) في كل سنة. ويوفر هذا البيان معلومات عن مصادر إيرادات المنظمة وتكلفة أنشطتها. ويتم عرض الفائض أو العجز السنوي على

[1] جمعيات الدول الأعضاء فالويبو ،**التقريرالمالي السنوي و البيانات المالية السنوية** ،2013،ص2 ،متاح على http://www.wipo.int/edocs/mdocs/govbody/ar/a_54/a_54_10.docx ، تاريخ الإطلاع ،2016/02/20

[2] جمعيات الدول الأعضاء فالويبو ، **مرجع سابق** ،ص3

أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة، أي أنه يتم الاعتراف بالإيراد في الفترة التي يكتسب فيها وبالمصروفات في الفترة التي يتم فيها تحملها، بصرف النظر عن وقت تلقي مبالغها النقدية أو دفعها؛

3- وبيان التغييرات في صافي الأصول – وهو يحدد التغير في وضع صافي الأصول خلال العام. ويوضح هذا البيان مصادر التغيرات في الوضع المالي العام للمنظمة، بما في ذلك التغيرات الراجعة إلى الفائض أو العجز المتحقق خلال الفترة؛

4- وبيان التدفق النقدي – وهو يعرض التحركات النقدية التي حدثت خلال العام والناجمة عن أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل. ويوفر هذا البيان معلومات عن كيفية توليد النقدية واستخدامها أثناء العام، بما في ذلك الاقتراض والقروض المستردة وشراء أصول ثابتة والتخلص منها. وعلى وجه النقيض مع بيان الأداء المالي، يقيس التدفق النقدي الصافي للمنظمة الفرق بين النقدية الداخلة إلى المنظمة والنقدية الخارجة منها؛

5- وبيان مقارنة المبالغ المدرجة في الميزانية والمبالغ الفعلية – وهو يعرض مقارنة بين المبالغ المدرجة في وثيقة البرنامج والميزانية، والمبالغ الفعلية للسنة. ويتم إعداد هذا البيان بناء على الأساس المستخدم في الميزانية، وهو أساس الاستحقاق المعدل. وهو يوفر معلومات عن مدى مطابقة الموارد من حيث الحصول عليها واستخدامها للميزانية المعتمدة؛

6- وملاحظات على البيانات المالية – وهي تساعد في فهم البيانات المالية الرئيسية. وتتضمن ملخصا لأهم السياسات المحاسبية ومعلومات تفسيرية أخرى. كما تكشف عن معلومات تتطلبها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولا تظهر على صفحات البيانات المالية الرئيسية.

ثالثا: أبرز معالم البيانات المالية.

توضح بيانات الويبو المالية لعام 2013 والتي أعدت وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أن هناك فائضا قدره 15,1 مليون فرنك سويسري تحقق ذلك العام، وأن صافي أصول المنظمة بلغت 208,8 مليون فرنك سويسري في 31 ديسمبر 2012.

وقد أدخلت على السياسة المحاسبية المتعلقة بقيد الإيرادات من طلبات البراءات الدولية تغييرات من أجل إعداد البيانات المالية لعام 2013، وأدى ذلك إلى المعلومات الواردة في البيانات المالية موثوقية ووجاهة. ونظراً لإعمال هذا التغيير بأثر رجعي، مما اقتضى إعادة تحديد أرقام المقارنة لعام 2012 المعروضة مع هذه البيانات المالية. ونتيجةً لذلك، ارتفع فائض عام 2012 من 15,7 مليون فرنك سويسري إلى 19,5 مليون فرنك سويسري. وبعد إعادة التحديد، تبين أن صافي الأصول في 31 ديسمبر 2012 بلغ 193,7 مليون فرنك سويسري، مقارنةً بقيمة 178,2 مليون فرنك سويسري التي عرضت من قبل.

وقد زادت الإيرادات في 2013 بمبلغ 10,6 مليون فرنك سويسري عن الرقم المناظر لعام 2012 بعد إعادة التحديد، ويرجع ذلك بصورة رئيسية إلى زيادة قدرها 5,5 مليون فرنك سويسري في الدخل من رسوم نظام البراءات الدولي وزيادة قدرها 3,8 مليون فرنك سويسري في رسوم نظام مدريد. وانخفض مجموع المصروفات بمبلغ 15,0 مليون فرنك سويسري مقارنة بعام 2012، وكانت أكبر زيادة في ذلك ما تعلق بالخدمات التعاقدية، التي ارتفعت بمقدار 10,0 مليون فرنك سويسري.

وظل تركيب الأصول والخصوم لدى الويبو مماثلا إلى حد بعيد لبيان الوضع المالي لعام 2012 بعد إعادة التحديد. حيث بلغ مجموع النقدية وما يعادلها 409,9 مليون فرنك سويسري في 31 ديسمبر 2013، وهي تمثل 45,5 بالمائة من مجموع الأصول. وما زالت المنظمة تحتفظ بقدر كبير من الاستثمارات في الأصول الثابتة، ولا سيما الأراضي والمباني والملكية الاستثمارية والأصول غير المادية التي بلغ مجموع قيمتها الدفترية الصافية 396,4 مليون فرنك سويسري، تعادل 44,0 بالمائة من مجموع الأصول.

وتتمثل الخصوم الرئيسية للمنظمة في 31 ديسمبر 2013 في المبالغ مستحقة الدفع والمبالغ المتسلمة قبل استحقاقها والبالغة قيمتها 340,8 مليون فرنك سويسري (وهي تمثل 49,3 بالمائة من مجموع الخصوم)، واستحقاقات الموظفين البالغة قيمتها 150,5 مليون فرنك سويسري (21,8 بالمائة) والقروض البالغة قيمتها 144,5 مليون فرنك سويسري (20,9 بالمائة).[1]

رابعا : الأداء المالي يظهر لنا فيما يلي[2]:

- أظهرت نتائج المنظمة لعام 2013 تحقق فائض ذلك العام يبلغ 15,1 مليون فرنك سويسري، حيث بلغ مجموع الإيرادات 351,6 مليون فرنك سويسري ومجموع المصروفات 336,5 مليون فرنك سويسري. ويمكن مقارنة ذلك بالفائض الذي تبين بعد إعادة التحديد والذي بلغ 19,5 مليون فرنك سويسري في 2012، في حين بلغ مجموع الإيرادات 341,0 مليون فرنك سويسري ومجموع المصروفات 321,5 مليون فرنك سويسري.
- كانت نتيجة البرنامج والميزانية لعام 2013 والتي أعدت على أساس الاستحقاق المعدل (أي قبل تسويات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) فائضا قدره 17,9 مليون فرنك سويسري. وتشمل نتيجة المنظمة في 2013 وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسابات خاصة، ومشروعات ممولة من الأموال الاحتياطية، وأثر التسويات المتصلة بنظام الاستحقاق الكامل في المحاسبة بما يتفق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

[1] جمعيات الدول الأعضاء فالويبو ،**مرجع سابق** ،ص4

[2] **نفس المرجع**،ص4 ،5

ملخص الأداء المالي حسب مصدر التمويل

	البرنامج والميزانية	الحسابات الخاصة	المشروعات الممولة من الأموال الاحتياطية	التسويات بناء على المعايير الدولية	المجموع	
	(بملايين الفرنكات السويسرية)					
	2013	2013	2013	2013	2013	2012 صيغة جديدة
مجموع الإيرادات	339.7	8.9	-	3.0	351.6	341.0
مجموع المصروفات	321.8	7.6	34.3	-27.2	336.5	321.5
صافي الفائض/(العجز)	**17.9**	**1.3**	**-34.3**	**30.2**	**15.1**	**19.5**

- تشمل بيانات الويبو المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كل مجالات وأنشطة المنظمة بأكملها. ويمثل إدراج النتائج قبل تسويات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فيما يتعلق بالحسابات الخاصة (فائض 1,3 مليون فرنك سويسري) والمشروعات الممولة من الأموال الاحتياطية (عجز 34,3 مليون فرنك سويسري) 'فوارق بحسب الجهة المعنية' بين نتيجة ميزانية وفائض البيانات المالية.

- يؤدي تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى عدد من 'الفوارق الأساسية المحاسبية' التي تؤثر على نتيجة السنة. وكما هو موضح في الجدول أعلاه، فإن الأثر الصافي لهذه التسويات للفترة الثنائية هو فائض قدره 30,2 مليون فرنك سويسري.

خلاصة

يمكن الاستنتاج أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقدم لمستخدميها إرشادات و توضيحات حول طريقة عرض البيانات المالية الحكومية.و هذا من اجل توحيد إعداد القوائم المالية للقطاع العام لزيادة قابلية المقارنة و الرفع من مستوى جودة و موثوقية البيانات المالية الحكومية .و توفيرها في الوقت المناسب لمختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية و ذلك لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام .حيث يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحقيق قدر الإمكان التقارب مع المعايير المحاسبية في القطاع الخاص .و تكييفها لتتلاءم مع القطاع العام.وهذا ما أثبتته التجارب الدولية السابقة وتجارب مختلف المنظمات الدولية .

يمكننا أن نستخلص أيضا أنالمعايير المحابية في القطاع العام تخضع إلى تجديد وتنقيح دوري وسنوي من أجل تحقيق أكبر قدر من الملائمة مع الدول والمنظمات الدولية حيث بلغ عدد المعايير 38 بعد أن كان عددهم لايتجاوز 25 في سنة 2007 و32 في سنة 2012 .

التجارب الدولية التي درسناها في هاذا الفصل وتجربة المنظمة العالمية لحماية الملكية الفكرية أثبتت أن التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يحقق مكاسب هامة على صعيد تحسين البيانات المالية وتحقيق الشفافية و محاربة الفساد وحماية المالي العام على صعيد أخر .



الفصل الثالث:

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تمهيد

تعتبر سنوات التسعينيات منعرجا حاسما في تاريخ الاقتصاد المعاصر للبلاد، فالجزائر على غرار دول عديدة ذات نظام اقتصادي مماثل وجدت نفسها مجبرة على الانتقال من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق. وهذا نتيجة لدخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، مثل المنظمة العالمية للتجارة، البنك العالمي وصندوق النقد الدولي.

إن حتمية التغيير فرضت على البلاد القيام بمجموعة من الإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العمومية حيث تبنت السلطات العمومية وسائل وتقنيات جديدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها والتي أصبحت تخضع لفكرة ترشيد استعمال الأموال العمومية، هذه الأخيرة تتطلب وجود نظام إعلامي فعال نزيه وشفاف يضمن الإحاطة بكل المصادر وتدفقات المال العام وهو ما توفره المحاسبة العمومية التي تسهر على تسجيل ومتابعة كل العمليات المالية للدولة.

وسنحاول في هذا الفصل بإعطاء نضرة عامة حول الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية والمفاهيم التي تميزه، وهذا يعطينا بوضوح حقيقة ضرورة تبني إصلاح نظام المحاسبية العمومية. والإصلاحات التي قامت بها الجزائر.

- الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر بالتطرق إلى التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية، الإطار التنظيمي والتقني، أشخاص نظام المحاسبة العمومية.
- أعمال الإصلاح لنظام المحاسبة العمومية2001-2007 بالتطرق إلى متطلبات الإصلاح، مراحل الإصلاح، إجراءات تكييف الإعلام الآلي لنظام المحاسبة العمومية، وحسابات التسيير الانتقال من مدونة الحسابات إلى المخطط المحاسبي للدولة.
- مشروع الإصلاح 2007-2012، التعريف بالمشروع وأهدافه، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ،استراتيجة تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام .

المبحث الأول: الأطر القانونية و التنظيمية للمحاسبة العمومية في الجزائر.

تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة .والتعرف على مدى فعالية دور الدولة في تقديم الخدمات، ودرجة تدخلها من خلال السياسة المالية المتبعة، وتطبق الجزائر المحاسبة من خلال نظامها المحاسبي الذي مع مرور الوقت تغير وتطور تبعا للمتطلبات التي يفرضها العالم الخارجي سنتعرف هذا المبحث على:

- التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- . الإطار القانونية و التنظيمية للمحاسبة العمومية.
- الأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية.

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية وشملت هذه المراحل ما يلي:[1]

أولا: مرحلة الاحتلال

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي ، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، بصفة عامة لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية .

بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

ثانيا : مرحلة بعد الاستقلال

قامت الجزائر في هذه المرحلة بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية ، التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هوا المرسوم رقم 65-259 المؤرخ 14 أكتوبر 1965 والمحدد لالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية .

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي، ومن أهمها التعليمة العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها ، التعليمة رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 بمجموعة حسابات الخزينة.

ثالثا:مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية

تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975، تطبيقا لأحكام رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973 ، وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ،

[1] يوسف سعيدي أحمد ، **مرجع سبق ذكره** ،ص66 ،67.

ولاسيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 ، كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها.

رابعا: مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية

تعد هذه المرحلة بداية ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومي وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1991.

بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثلة فيما يلي.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين ، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات ، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسئولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرون بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، بصدور التعليمة رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن ومدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسئوليتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

المطلب الثاني :الإطار القانونية والتنظيمية للمحاسبة العمومية

يتولى نظام المحاسبة العمومية مهمة متابعة وإثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس وقواعد قانونية تضبط إجراءات تداول المال العام وتحدد آليات الرقابة والمساءلة القانونية للموظفين المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية للدولة، حيث يمكن التمييز بين الإطار التنظيمي المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والمتعلق بضبط إجراءات مسك القيود والسجلات المحاسبية ، وبين الإطار القانوني المتعلق بتحديد إجراءات إعداد وتنفيذ و مراقبة الميزانية العامة للدولة وتحديد الصلاحيات ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية .

وفي هذا الإطار،" يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية ليبين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد والتشريعية والمالية المطبقة "، ولقد خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني خاص بها يضبط ويقنن مراحل و إجراءات تسيير وتداول المال العام من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية.

أولا: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية.

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ و مراقبة المال العام فلأنها إنتاج و مزيج لقواعد قانونية و أخرى تقنية.

1- القواعد القانونية :

ففي الجزائر، تحكم المحاسبة العمومية نصوص تشريعية وتنظيمية تضمّ هذه القواعد، بداية بالقانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 و المتعلق بالقوانين المالية و كذا القانون 90-21 المؤرخ في 15اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية اللّذان يشكّلان المصدر الأساسيّ للقواعد التي تسيّر الأموال العموميّة، إذ حدّدت مبادئ الموازنة ومواردها وتخصيصاتها وكذا المتدخّلين في إعدادها، تنفيذها و مراقبتها[2]، وفي المقابل تستمد القواعد التّقنية من التعليمة العامة لسنة 1967 الصادرة عن وزارة المالية والمتعلقة بمحاسبة الدولة، حيث حدّدت مدوّنة حسابات الخزينة الحالية المستوحاة من المدوّنة الفرنسية لسنة ، 1934 إذ يعتبر القانون رقم 90 -21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه ,هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر و يسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية بحيث يحدد هذا القانون ما يلي[3]:

- الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
- كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف و كذا المحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم
- كذلك تحديد تنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الخزينة و كذا نظام محاسبتها
- يحدد هذا القانون الميزانية و العمليات المالية و أعوان تنفيذ الميزانية و الرقابة على تنفيذها

و إذا كان التشريع و التنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في:[4]

أ- الدستور:

و هي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 و المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة، و هناك مجموعة من مواد الدستور (دستور 1996) تعطي الحق للبرلمان في الرقابة، من بينها المادة 84 من الدستور":تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل و أداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.

ب-الاجتهاد القضائي:

الذي يمكنه إعطاء تفسيرا لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق، و كذا سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات

إضافة إلى التشريعات التي تدرج في قانون المالية لكل سنة والتي لها أثر مباشر على المحاسبة العمومية والتي تعتبر من أهم مصادر التشريع لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، تختص وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بسلطة إصدار اللوائح التطبيقية ذات الطابع التقني المتعلقة بالقيود المحاسبية للعمليات المالية للدولة، مع احترام متطلبات القوانين و المراسيم التنفيذية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

---

[2] حسين الصغير ، **دروس في المالية العامة**، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2001 متاح على www.ufc-adrar.net/ar/wp-content/uploads/2015/03/**محاسبة**-عمومية**pdf** ، **تاريخ الإطلاع** 2016/03/12.

[3] ا منصوري الزين ، **مرجع سابق**.ص12.

[4] حسين الصغير ، دروس في المالية العامة ، **مرجع سابق**

2- القواعد التقنية:

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية ,بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، و تحديد كيفيات تسجيلها و عرض الحسابات المتعلقة بها، و تكون هذه القواعد في اغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

ثانيا :الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية

يؤثر تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر على تنظيم الإدارة المالية لوحدات القطاع العام لتتكيف مع متطلبات الإطار القانوني للمحاسبة العمومية .أما من الجانب التقني، فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي يؤثر مباشرة على طريقة إدارة وتسيير المال العام من طرف الوحدات الحكومية،حيث يتطلب تطبيق هذا المبدأ أن ينتمي المحاسب العمومي إلى وزارة المالية في حين يكون الآمر بالصرف تابعا لمختلف الوزارات إضافة إلى عدم إمكانية الجمع بين الوظيفتين.

ولبيان ذلك، سيتم دراسة العناصر الآتية[5]:

1-النظام المركزي للمحاسبة العمومية

يعتمد التنظيم المحاسبي للمحاسبين العموميين في الجزائر على الدمج والتركيز المرحلي للمحاسبة، والتي يتم من خلالها دمج محاسبة المحاسب العمومي الثانوي في محاسبة المحاسب العمومي الرئيسي من أجل تجميعها لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة، ولعرض متطلبات التنظيم المركزي للمحاسبة العمومية في الجزائر سيتم دراسة النقاط الآتية :

- مفهوم النظام المركزي للمحاسبة الخزينة العمومية.
- تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية.

أ- مفهوم النظام المركزي للمحاسبة الخزينة العمومية

يقصد بالنظام المركزي للمحاسبة" وجود إدارة مركزية واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة للدولة وإجراءات التدقيق والرقابة على تلك التصرفات وإعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية للدولة ."

عند تطبيق النظام المركزي تعتبر" الوحدات الإدارية الحكومية كافة ملزمة بتوريد ما قامت بتحصيله من الإيرادات إلى الخزينة التي ترتبط بها تلك الوحدات وفي المقابل فإن الخزينة ملزمة بتسديد نفقات الوحدات الحكومية ضمن التخصصات المعتمدة في الموازنة العامة ."

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على المركزية في تسجيل العمليات المحاسبية تحت إشراف المركزي للخزينة العمومية ، ويقصد به عملية ربط وتركيز محاسبة الخزينة بين مختلف المحاسبين العموميين ، حيث يقوم المحاسب الثانوي بتنفيذ العمليات المالية لصالح المحاسب الرئيسي، فتتم عملية تركيز المحاسبة على مرحلتين أساسيتين:

في المرحلة الأولى: يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له والذي يقوم بعملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات

[5] شلال زهير ، **مرجع سبق ذكره** ، ص101.

المحاسبة الخاصة بمصلحته وذلك بعد تدقيق و مراقبة صحة ومشروعية القيد المحاسبي للعمليات المالية التي قام بها المحاسب الثانوي.

أما في المرحلة الثانية: يقوم المحاسب الرئيسي للدولة بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة، الذي يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني من أجل إعداد ميزان الحسابات العام للدولة.

ب- تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية:

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على إجراءات تركيز ودمج المحاسبة عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية، تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، عن طريق شبكة الخزينة العمومية المتكونة من ما يلي:[6]

- **العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية:**

وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب من دون صندوق، بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين الرئيسيين ، لكونه يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات وجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضعية المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى البنك المركزي.

إضافة إلى ذلك، يختص هذا الأخير بمراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص للخزينة المتعلق التسبيقات ، القروض، وكذلك مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية من الجانب المحاسبي .

- **أمين الخزينة المركزية:**

وهو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة بما فيها تنفيذ ميزانية مصالح رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة، إضافة إلى مختلف الوزارات و الهيآت الإدارية ذات الطابع الوطني، ومراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات المفتوحة لديها .

- **أمين الخزينة الرئيسية:**

يختص المحاسب الرئيسي بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة، إضافة لكونه مكلف بمتابعة تسديد معاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش، و التقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة.

- **أمين الخزينة الولائية:**

وهو المحاسب العمومي المعين على رأس خزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ العمليات المالية ميزانية الدولة على مستوى الولاية، إضافة إلى تنفيذ ميزانية الولاية والهيآت العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية ،

ويقوم كذلك بمراقبة ودمج محاسبة المحاسبين الثانويين والوكالات المالية وصناديق التسبيقات و الإيرادات المرخصة في إقليم الولاية.

---

[6] شلال زهير ، **مرجع سبق ذكره** ، ص102.

- **أمين خزينة مابين البلديات:**

والذي يعتبر بمثابة محاسب عمومي ثانوي يخضع للسلطة المحاسبية لأمين الخزينة الولائية، مكلف بتنفيذ ميزانية البلديات والهيآت العمومية المحلية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى الدائرة .أما بالنسبة لقابضي الضرائب والجمارك وأملاك الدولة ومحافظو الرهون فيخضعون لسلطة الإدارة الوصية عليهم ولا يخضعون لسلطة الخزينة العمومية إلا من الجانب المحاسبي فقط، لكونها المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق العمليات المالية التي يقومون بتنفيذها .

في نهاية كل شهر يقوم أمين الخزينة الولائية بدمج وتركيز محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليم الولاية بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبتهم، بهدف إرسال الخلاصة المحاسبية الشهرية للعمليات المالية التي تمّ تنفيذها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة والذي يقوم بدمج محاسبة أمناء الخزينة الولائية على مستوى التراب الوطني، إضافة إلى الخلاصة الشهرية لكل من أمين الخزينة الرئيسية أمين الخزينة الرئيسية من أجل دمجها و إعداد الخلاصة المحاسبية الشهرية للخزينة العمومية.

بواسطة هذه العملية، يستطيع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية مراقبة وتدقيق توازن الحسابات التي يستلمها بصفة دورية من المحاسبين الرئيسيين، وفي حالة التحقق من وجود أخطاء محاسبية يعلم هذا الأخير المحاسب الرئيسي المعني بالأمر من أجل تصحيحها في أقرب الآجال.

2- إجراءات غلق السنة المحاسبية:

تطبيقا لقاعدة السنوية في إعداد الميزانية ، والتي يقصد بها أن" يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة فإن ذلك يؤدي لموازنة مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن موازنة السنة السابقة وعن موازنة السنة اللاحقة "، وعلى هذا الأساس فإنه من الطبيعي أن توافق السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية مبدأ سنوية الميزانية.

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة ، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة في 31 ديسمبر من أجل إعداد حساب التسيير من طرف المحاسب العمومي، والذي يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة .

وفي هذا الإطار، يستلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الآمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية، الذي يقوم عند نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة.

يتم تطبيق إجراءات غلق السنة المحاسبية بهدف إعداد الحساب الختامي السنوي للدولة وفق الأساس النقدي، والذي يتضمن إجمالي النفقات المدفوعة وإجمالي الإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه الأخيرة تخص السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة.

وعليه، فإن الاعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة المالية تلغى ولا تضاف إلى رصيد اعتمادات السنة القادمة، بل يتم تسجيلها كإيرادات للميزانية لأن الدفع سيتم في السنة اللاحقة ضمن ميزانية جديدة .في حين أن هذا الإجراء لا يتم تطبيقه على أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة و الاعتمادات المخصصة لدفع النفقات المبرمجة في برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات، أما بالنسبة للإيرادات التي لم تقبض

خلال سنة إثباتها، فإنها تبقى مستحقة حتّى يتم تحصيلها وتسجيلها في الحساب الختامي للسنة المالية التي قبضت فيها [7].

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.

سوف نتناول في هذا المطلب دراسة أعوان التنفيذ وخاصة الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ،باعتبارهم يشتركان في تحريك سيولة الأموال العامة سواء بالاتّفاق أو بالتحصيل ،إضافة إلى كل من المراقب المالي ووكيل الصرف ،حيث أنّ عمليتي الإنفاق والتحصيل تمران بمرحلة إدارية يتولاها الآمرين بالصرف ،أي الإداريين ،ومرحلة محاسبية يقوم بها المحاسبون العموميون ،ولقد حدّد التشريع المالي في الجزائر دور كلّ منها في تنفيذ العمليات المالية للميزانية .

أولا: الآمرون بالصرف

1- تعريف الأمرين بالصرف:

الآمر بالصرف هو كل ومسؤول إداري مخول له من طرف القانون إمكانية تنفيذ عمليات مالية مشار إليها في ميزانية عمومية، ولكن فيما يتعلق بالشطر الإداري فقط.

بحكم المادة23 من قانون 21/90 يعد آمرا بالصرف كل شخص طبيعي يؤهل لتنفيذ عمليات مالية مشار إليها فالمادة 16،17،21.

المادة 16 خاصة بإثبات عمليات الإنفاق، أي له إمكانية التعرف ماإذا كانت النفقة مستحقة أو غير مستحقة.

المادة 17 تخص تصفية الإيرادات وهي تحديد المبلغ النهائي الذي يجب تقبله من طرف الخزينة.

المادة21 تنص على تحرير وثيقة تمكن المحاسب العمومي من تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات، وتعرف بالحوالة في حالة النفقات وتعرف بوثيقة الأمر بالدفع في حالة الإيرادات[8].

كما يعتبر آمر بالصرف كل شخص له صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو محلية أو هيئة عمومية، في إبرام بصرف وتثبيت وتصفية ديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده .

2- :أنواع الآمرين بالصرف:هناك عدّة تقسيمات للآمرين بالصرف:

أ- **الآمر بالصرف الرئيسي**: الآمرون بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون، هم الذين تخصص لهم مباشرة الاعتمادات المرخص بها في الميزانية وهم :[9]

- المسؤولون المكلّفون بالتّسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة ،وعلى إثر إحداث الغرفة الثانية للبرلمان ثم إضافة مسؤولي التسيير بالنسبة لمجلس الأمّة، مجلس الدولة مع الدولة مع صدور دستور 1996.

---

[7] شلال زهير ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 105.

[8] المادة 23 من قانون21/90 المؤرخ 15أوت 1990، **المتعلق بالمحاسبة العمومية**.

[9] المادة (26)من القانون رقم 90-21،**مرجع سبق ذكره** .

- الوزراء
- الولاة عندما يتصرّفون لحساب الولاية .
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة
- المعنيون أو المنتخبون لوظائف لها من بين الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام التصفية والأمر بالصرف في إطار إنجاز الايرادات والنفقات .

ب- الآمر بالصرف الثانوي: هو الذي تفوض له هذه الاعتمادات من قبل الآمر بالصرف الرئيسي (مثل رئيس مصلحة غير ممركزة لوزارة ،رئيس بعثة دبلوماسية، أو قنصلية في الخارج أو عميد كلية)[10]،ويتواجد الآمر بالصرف الثانوي على مستوى الدولة والإيرادات المحليّة ومن حيث المبدأ فإنّ كل آمر بالصرف ثانوي.

كما يعرف الآمر بالصرف الثانوي حسب درجة المسؤولية، ومفادها أنّه الشخص المسؤول على تنفيذ العمليات المالية بالنسبة لميزانية التسيير، بصفته رئيس مصلحة إدارية غير ممركزة .[11]

ت- الآمر بالصرف الوحيد: هناك عمليات ذات طابع وطني، ولكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفء لتسييرها، وعادة ما يكون الوالي هو الذي يعتبر في هذه الحالة الآمر بالصرف الوحيد.

بالنسبة لعمليات التجهيز اللّامركزية والمسجلة باسم الوالي في نطاق عمليات تجهيز القطاعات اللّاممركزة، وهو الآمر بالصرف الوحيد لأنّه يمثل جميع السلطات المركزية والقطاعات الوزارية .

ث- الآمر بالصرف بالتّفويض: :يمكن للآمرين بالصرف تفويض التّوقيع للموظّفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم .

ومن الشروط الخاصّة بتفويض الصلاحيات [12]:

- أن يكون التّفويض في حدود اختصاص الآمر بالصرف.
- أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظّف مرسّم، وهذا التّفويض شخصي يزول بمجرّد انتهاء مهام أحد طرفيه.
- أن يكون الموظّف موضوعا تحت السّلطة الإدارية المباشرة للآمر بالصرف ،الآمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ،ولكن تبقى المسؤولية تابعة للآمر بالصرف الأصلي ،ويستطيع الآمرون بالصرف الرئيسيون

[10] محمد مسعي ، **المحاسبة العمومية** ، شركة دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2003 ،ص29.
[11] المادة (73)من قانون المالية التكميلي رقم 92-04لسنة 1992.
[12] المادة (29)من القانون 90-21،**مرجع سبق ذكره**

تفويض سلطاتهم أو استخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع ،وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المعني .

وتنتهي مهام الآمر بالصرف بالتّفويض بنهاية وظيفة الآمر بالصرف الأصلي أو الموظّف.

ثانيا: المحاسبون العموميون:

يقوم المحاسب العمومي بدور هام في سبيل تنفيذ الميزانية، وتداول الأموال والقيم المعنوية ومن أجل الإلمام بجميع مسؤولياته يجب عرض ما يلي:

1- **تعريف المحاسب العمومي**:حسب المادة 23 من القانون 21/90 يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات، وضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وكذالك تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد مع القيام بمسك الحسابات وحركة الموجودات[13]

2- أصناف المحاسبون العموميون:

يمكن تصنيف المحاسبون العموميون حسب:

- طبيعة المهام.
- المرافق العمومية التي يتولى مسك محاسبتها.

أ- حسب طبيعة المهام:

تكون كالتالي : [14]

- **المحاسب الرئيسي**: وهو المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية القيد المحاسبي النّهائي للعمليات المالية للدولة المتعلّقة بعمليات النفقات والإيرادات المكلّف بها وفقا لبنود الميزانية العامّة للدولة.
- **المحاسب الثانوي**: وهو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي، وعليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلّف المؤهل قانونا للقيام بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات.
- **شبه المحاسب**:وهو كل شخص أو موظف يحوز أو يتداول الأموال والقيم العمومية دون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي.
- **محاسب دون صندوق**: وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب دون صندوق ،بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة.بمعنى أنّه موظّف يحوز أو يتداول الأموال والقيم المعنوية دون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي ولا يقوم بكل المهام المذكورة سلفا

[13] منصوري الزين، دروس في المحاسبة العمومية، **مرجع سبق ذكره**.

[14] شلال زهير،**نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه**،مذكرة مجستير غير منشورة،2002/2001 ، جامعة الجزائر، ص7.

ب- التصنيف من حيث المرافق العمومية:

يمكن تصنيفهم كما يلي:[15]

- **المحاسبون الرئيسيون للدولة:** وفق المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم فإنه صنف المحاسبين كما يلي:
- **أمين الخزينة المركزي:** وهو مكلّف بتسيير المصالح الخارجية للخزينة وتنظيمها وبذلك تنفيذ العمليات المالية للدولة والمأمور بتنفيذها من قبل الوزراء و المفوضين وكذلك المتعلّقة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومؤهلة وطنيا .
- **أمين الخزينة الرئيسي:** مكلف ب:
  - مسك محاسبة المنح العسكرية والمنح الخاصة بالمعطوبين ومنح التقاعد ومنح المجاهدين .
  - تنفيذ العمليات المتعلّقة بالحسابات الخاصة والقروض .
  - مسك المحاسبة العامة للدولة .
- **الوكيل المحاسبي المركزي:** مكلف بتجميع جميع حسابات محاسبي الدولة وذلك من خلال تجميع أرقام الوضعيات المالية المقدمة من قبل أمناء الخزينة لمراجعة الوثائق المحاسبية والتسجيلات إذا اقتضت الضرورة لذلك كما له مهمة تنفيذ العمليات المالية ب:
  - الحسابات الجارية للخزينة والمفتوحة لدى مركز الصكوك البريدية.
  - حسابات سنوية مع أمناء الخزينة الأجنبية .
  - الحسابات الخاصة بالبنوك والتسبيقات والسلفيات المفتوحة في حساباته.

هذا المحاسب لا يملك الصندوق لدى معروف بمحاسب دون صندوق.

- **أمين الخزينة الولائي:**

هو محاسب رئيسي منصب من طريق وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإرادي الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات، الأعوان المحاسبين للعمليات الإدارية على مستوى الولاية إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية، إلى جانب الإرسال الشهري للوضعية المالية لخزينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

- **المحاسبون الثانويين للدولة:** يكتسي صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من [16]:
  - قابضي الضرائب.
  - قابضي أملاك الدولة.
  - قابضي الضرائب.
  - قابضي المحافظة العقارية.
  - قابضي البريد والمواصلات.

---

[15] بوشنطر سليمة،المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة،**مرجع سبق ذكره** ،ص ص (84.85)

[16] المادتين 32و33 من المرسوم التنفيذي رقم313 -91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 **المتعلق بتنصيب وتعيين المحاسبين العموميين**.

المبحث الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر2001-2007

يتناول هذا المبحث عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي بدأت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، يهدف إلى عصرنه وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية وتوفير المعلومات لاتخاذ القرار، سنتعرف في هذا المبحث على :

- دواعي إصلاح محاسبة الدولة؛
- التحول إلى المخطط المحاسبي للدولة؛
- عناصر النظام المحاسبي بعد الإصلاح؛
- نقاط الضعف في المخطط المحاسبي للدولة ودواعي التخلي عنه .

المطلب الأول: دواعي إصلاح محاسبة الدّولة

لقد حدثت في السنوات الأخيرة عدة تحولات في اقتصاديات الدول، ذلك نتيجة التطور في شتى المجالات مما يحتم على الدولة أن تغير في أنظمتها و تطور فيها حتى تساير التغيرات التي تحدث في العالم، و من بين هذه المجالات التي قامت الدولة بإصلاحها نجد إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

أولا: محدودية الإطار المحاسبي الحالي – مدونة حسابات الخزينة

بقي الإطار المحاسبي للدّولة مجسدا في" مدوّنة حسابات الخزينة عاجز عن تأدية الدور المنوط به رغم التعديلات التي مسته نظرا لعدة نقائص منها أساسا [17]:

1- **المدونة لا تعطي نظرة شاملة حول ذمّة الدّولة :** حيث تقتصر عملية التّقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحاليّة للدّولة على تسجيل عمليات الصّندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النّفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون الماليّة، فمدوّنة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصّندوق أي ما تمّ تحصيله و ما تمّ إنفاقه لا غير، مهملة بذلك أهم عناصر الذّمة الماليّة للدّولة من أملاك عقارية ومنقولة، مستحقّات الدّولة وديونها، والّتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنيّة، الأمر الّذي يترتّب عنه سوء التّسيير(extra-comptable) هذه العناصر من ذمة الدّولة نظرا لصعوبة التّحكم في المعطيات الخاصّة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها.
2- **جمود ترقيم حسابات المدونة:** إنّ ترقيم حسابات المدوّنة غير مرن نظرا للاعتماد على التّرقيم الخطّي ممّا أثّر سلبا على تجانس ووحدة المدوّنة وصعّب من عملية التكيّف مع التعديلات المتكرّرة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التّغيّر في نشاطات الدّولة.
3- **صعوبة تجميع المعلومات المحاسبيّة:** فمدونة الحسابات هذا الأخير لا يتماشى مع التّقنيات المحاسبيّة الجديدة لمعالجة المعلومات ، الّتي تتطلّب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تجميع مختلف

[17] حاج جاب الله أمال ، **إصلاح محاسبة الدولة** ، دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة ، مذكرة تخرج، المدرسة الوطنية للإدارة ، 2004 ، ص(6 -7)

المعطيات المحاسبيّة المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي .بل إنّ عملية التجميع – في غالب الأحيان –لا تتمّ في الآجال المحددة، ممّا يسبّب تأخر في الحصول على كل المعلومات وبالتّالي اتخاذ القرارات الملائمة، وهو ما يقف حاجز أمام تجسيد سياسة عقلنة وترشيد النفقات العموميّة وكذا التّسيير الفعال للمالية العمومية.

ثانيا: حتمية الاستجابة للمعايير الدّولية المحاسبية:

يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائص عديدة لا تتماشى و شروط دخول الجزائر في اتّفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمّات دوليّة .فهي مجبرة على الاستجابة إلى المعايير الدّولية في مجال المحاسبة العموميّة، هاته المعايير من شأنها توحيد لغة التّخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدّول وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعدّ أحد أهم وسائل المقارنة الدّوليّة .

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 للبلاد.

وفعلا جنّدت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إطارات المديرية، حيث اعتمد أعضاء هذا الفوج بالخبرة الفرنسية من خلال زيارته لمديرية المحاسبة العمومية الفرنسية، وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي للسهر على الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية ، خلال وضع بديل للإطار المحاسبي الحالي ، و انتهى عمل الفوج بتقديم مشروع المخطط المحاسبي للدولة والذي شرع في اختباره منذ سنة 2003 [18]

ثالثا: 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 " .فالدّولة التي يتمتع قضاؤها بالاستقلالية في قراراته عن السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تنصّه القوانين، وعليه فالشّرعية مرتبطة بالعدل.

كما أنه أيضا في الدّولة التي يعرف مواطنوها القانون جيدا بإمكانهم توقّع قرارات القاضي قبل النطق بها، فإذا ما كثرت الشكاوي المرفوعة أمام القاضي معناه أن الحقوق في هاته الدّولة مهضومة وأنّ الشّرعية فيها مهزوزة وضعيفة .أما في بلد لا يتمتع جهازه القضائي بالاستقلالية فإنه لا مجال للحديث البتّة لا عن الشّرعية و لا عن العدالة ".

"ومن جهة أخرى أصبح الآن غير كافيا أن تكون عموميا حتى تكون شرعيّا، بل هل أنت فعّال أم لا ؟ هل تهتم وتستمع للمواطن بتوفير حاجياته وضرورياته أم لا؟ هل يتم إشراكه في القرارات الّتي تحدّد مستقبله، مع التّأكيد أنّه ليس بسبب وجود عدم رضا فان هناك أزمة، وإنما العكس ".

فالمواطنة ليست مجرّد تسمية عابرة تعطى للسّكّان الّذين تجمعهم نفس المساحة الجغرافية ونفس الحدود ويخضعون أيضا لنفس النّظام السّياسي إنّما هي مشتقّة من كلمة الوطن الّذي يعني الشعور بالانتماء إلى ثقافة وحضارة متجذّرة في

[18] عبد السميع روينة، **مرجع سبق ذكره**،ص06.

هؤلاء السّكّان، شعورهم بالأمن و الاستقرار يدفعهم لحبّ وطنهم والتّفاعل مع حكّامهم المتمتّعين بالشّرعية ومن ثمّ المشاركة في السّياسة العمومية تشريعا وتنفيذا

.وفي هذا الشأن يضيف Mansbridge أن الرّوح العمومية" المجسدة في الجمع بين الحب و الواجب من شأنها التّأثير إيجابيا في تسيير الإدارات العموميّة ، ذلك أن المواطن لا يكترث لاهتماماته الشّخصية في المجتمع بالقدر الذي ينشغل فيه باهتمامات و مصالح غيره من المواطنين، الشّيء الذي يزيد في تماسك النّظام السياسي [19]".

إنّ هذا التّماسك من شأنه أيضا تسهيل انسياب القرارات والأوامر من السّلطة التّشريعية إلى السّلطة التّنفيذية، فإذا ما علمنا أنّ قطاع الوظيفة العمومية يتميّز بقدر كبير من التّعليمات والمناشير الّتي تشكّل إطاره القانوني فإنّ أيّ تصدّع في العلاقة بين السّلطة التشريعية والسّلطة التّنفيذية سيحوّل أي برنامج إصلاح في الوظيفة العمومية باعتبارها أحد الأجهزة التّنفيذية إلى مجرّد عناوين بارزة على صفحات الجرائد تستخدم لمجرّد المزايدة السّياسية.

المطلب الثاني: التحول إلى المخطط المحاسبي للدولة

أولا:تقديم الإطار المحاسبي للدولة (PCE)

شكّلت المديرية العامة للمحاسبة في الجزائر بداية من شهر سبتمبر 1995 فوج عمل مكوّن من إطارات المديرية، أجرى هذا الفوج زيارات متكرّرة لمديرية المحاسبة العمومية الفرنسية، وكذا الخبراء من البنك العالمي وصندوق النّقد الدولي لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالإنتقال من نظام محاسبة الصّندوق– الّذي يعتمد فقط على التّسجيل المحاسبي لما تمّ إنفاقه – إلى محاسبة الذّمة والّتي تهتم أيضا بالتّقييد المحاسبي لموارد الدّولة العقّاريّة والمنقولة، وهذا من خلال إعداد إطار محاسبي يسمح بهذا التّقييد المزدوج يعدّ على مرحلتين هي:

- التّفكير أو تصوّر مشروع الإصلاح.
- الصّياغة التّقنية لقواعد مشروع المخطّط المحاسبي.

وتمّ فعلا جمع و إحصاء كل النّصوص القانونيّة والوثائق التّقنية المتعلّقة بالمحاسبة العموميّة بهدف الدراسة والاستشارة والتّحليل، وأعدّت تقارير تشخيصيّة للأنظمة المحاسبيّة المعمول بها حاليّا من طرف مختلف المصالح الخاضعة لقواعد المحاسبة العموميّة في الجزائر وبناءا على هذه التّقارير تمّ إعداد وثيقة ملخّصة لنظام المحاسبة العموميّة حسب القطاعات، وتمّ أيضا في هذه المرحلة الاتّصال بالمديريّة العامّة للمحاسبة العمومية التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية منذ 1995 من أجل الاستفادة من التّجربة الفرنسية في هذا المجال، حيث عقد فوج العمل التّقني عدّة ورشات عمل مع الخبراء الفرنسيّين سمحت له بجمع مختلف الوثائق المتعلّقة بإصلاح المحاسبة العموميّة الفرنسيّة، خاصّة إصلاحات سنتي 1970، 1995 بهدف تحديد محاور مشروع الإصلاح .وإعتمادا على الوثائق والتّقارير التّشخيصيّة، لاسيما الدراسة المقارنة لمدوّنة حسابات الخزينة الحاليّة مع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الجزائري ، وكذا مع المخطّط المحاسبي للدّولة الفرنسيّة PCE تم من خلالها تحديد الخطوط الكبرى لإصلاح محاسبة الدّولة الّتي كانت موضوع تقرير رفع لمجلس الحكومة من أجل المناقشة و الإثراء[20].

وبعد وضع الإطار العام لمشروع الإصلاح شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع الإطار المحاسبي الجديد من خلال المبادئ المحاسبيّة و الاختيارات التّقنية المتعلّقة به، تمّ تحويل هذا الملف مؤسّسا على

[19] محمد مسعي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

[20] هند حمامي ،**مرجع سبق ذكره**،ص17 .

التّوصيات المعدّة من طرف الخبراء الفرنسيين لمجلس الحكومة الجزائرية، الّتي أرسلت هذا الملف إلى مختلف مصالح و هياكل وزارة الماليّة لإبداء الرأي و الملاحظات، والّتي على أساسها تمّ إعداد التّقرير النّهائي الّذي قدّم لمجلس الحكومة . هذا الأخير صادق على محتوى المشروع في 23 أفريل 1997 وأوصى بالشّروع في إنجازه ضمن مداولات تجمع مختلف الأطراف المعنيّة على المستوى الوطني .فهو ضمنيا مصادقة على توصيّات الخبراء الفرنسيين وإضفاء شرعية على مقترحاتهم.

وما جرى بعدها هو إسترسال في تنفيذ مراحل هذا المشروع من خلال عقد مداولات موسّعة و مفتوحة على مختلف الوزارات والهيآت المعنيّة، شملت هذه اللّقاءات دراسة مشروع المخطّط المحاسبي للدّولة من خلال الجوانب التالية [21]:

- التّقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهتلاكات، المخزونات، حقوق الدّولة وديونها.
- العلاقات المحاسبيّة الدّاخلية الخاصة بالدّولة.

أسفر توجه السّلطات المختصّة إلى تغيير الوضعية الحالية للتعامل مع الإيرادات والنفقات في المحاسبة العمومية إلى وضع مشروع لإطار محاسبي جديد للدولة، تدور فكرته الأساسيّة حول الإنتقال من محاسبة الصّندوق إلى محاسبة الذّمة .وقد تجسّد هذا المخطط في هيكلة تضمّنت مجموعة من الحسابات الجديدة المكرّسة لهذه الفكرة.

ثانيا: إجراءات التّكوين وتكييف أنظمة الإعلام الآلي: تمّ اتّخاذ مجموعة من التّدابير لدعم مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وهذا بالموازاة مع عمليّة الإصلاح ،بإعادة تنظيم شبكة المحاسبين العموميين بما يضمن عصرنة الوثائق وآليات معالجة المعلومات المحاسبية والمالية ،حيث تمحور العمل حول :تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة للإطار المحاسبي،تكوين المحاسبين العموميين وإعلامهم بطرق تطبيق المخطّط المحاسبي للدولة وقد تم ذالك على النحو التالي:[22].

1– تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي

وفي هذا المجال تم :

أ- **في سنة 2001**:تمت برمجة قواعد المخطّط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة ،وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد،نظام خاص (NCT) وآخر خاص بالمخطّط (PCE)،حيث تم وضع :

-برامج المحاسبة على مستوى أمناء الخزينة ؛

-برامج خاصة للمحاسبة وعمليّة التّركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة .

ب- **في سنة 2002**:تمّ وضع

- تكييف البرامج الأخرى الخاصّة بمصالح الخزينة ؛

-وضع برامج خاصة بعمليات نهاية السنة على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة ؛

[21]عبد السميع الروينة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 12.

[22]هند حماني ، ، **مرجع سبق ذكره** ، ص17.

– إعداد الوثائق الخاصة بالمخطط المحاسبي للدولة المبرمجة في أنظمة الإعلام الآلي ؛

–تقييم أنظمة وعتاد الإعلام الآلي ؛

–وضع برنامج مشترك بين المديرية العامة للمحاسبة والوكالات المالية من أجل الإشراف على مطابقة العمليات المحاسبية لPCE.

2– **تكوين المحاسبين العموميين وإعلامهم بطرق تطبيق PCE**: اتّخاذ عدّة إجراءات لتوعية –وإعلام المسؤولين في إطار تكوين الإطارات من خلال برنامج يتضمّن ما يلي [23]:

أ– يومان دراسيان في 30 و01 ديسمبر لسنة 1999 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد

ب– دورة تكوينية يوم 25 أفريل 2000 خاصة بأمناء خزينة الولاية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة .

ت– دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب امناء خزينة الولاية ورؤساء مكاتب آليات التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة وذلك يوم :

- 09جويلية 2000،موجهة لأمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب ؛
- 13جويلية 2000،موجهة لقابضي الجمارك والأملاك الوطنية؛
- برنامج تكوين خاص بإطارات الوكالات المالية ،الخزائن الولائية والوكالة المركزية المحاسبية للخزينة؛
- تنظيم يوم دراسي لفائدة أعوان المديريات الجهوية للمحاسبة خلال شهر مارس من سنة 2003.

ثالثا :الانتقال من مدوّنة الحسابات إلى المخطط المحاسبي للدولة

إنّه تطبيق نظام المحاسبة العمومية ابتداء من 2003/01/01قد تطلّب تحديد طريقة الانتقال من المحاسبة التي تعتمد على المدوّنة المتعلّقة بحسابات الخزينة إلى محاسبة من نوع مالي خاص بالدولة الذي يعتمد على حسابات المخطط المحاسبي للدولة.

العمليات المحاسبية الجديدة المدرجة لعملية الانتقال: للانتقال من مدوّنة الحسابات إلى المخطط المحاسبي للدولة يستوجب الأخذ بعين الاعتبار العمليات المحاسبية التي تعتمد على إدراج الخطوات التالية [24]:

1– **عمليات التّقييد المحاسبي للحقوق المثبتة**: يخضع التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة إلى عدّة مستويات ترتبط باختصاصات المحاسبين العموميين، حيث تسجّل هذه الحقوق على مستوى الوكالات المالية ليتم نقلها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة وتشمل هذه العمليات ما يلي :

–تسجيل الحقوق المثبتة على مستوى الوكالات المالية ؛

---

[23]Minister de finance, en line ; disponible sur : http://www.mfdgc.gov.dz/fichiers/communicatiion.html; p05.

[24]هند حمايي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص19.

-عمليات النقل إلى المحاسب المركز ؛

-عمليات التّركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة .

2-تحديد نتائج نهاية السنة: تتحدّد نتيجة نهاية السنة بالنسبة للنّظام المحاسبي للدولة في العمليات المتعلّقة بالميزانية العامة للدولة ،عمليات الخزينة ،ونتيجة ذمة الدولة من خلال ما يلي:

- النتيجة المالية؛
- نتيجة الخزينة؛
-نتيجة الذمة .

3-كيفية انتقال الحسابات بالنسبة لأشخاص المحاسبة العمومية: هذه الطريقة تهدف إلى تحديد كيفية انتقال الحسابات الجديدة بين مختلف أشخاص المحاسبة العمومية والمتعلّقة بمحاسبي المصالح المالية، والمحاسبين الرئيسيين للدولة .

أ- بالنسبة لمحاسبي المصالح المالية: طريقة الانتقال تخص المحاسبة الخاصة بقابضي الضرائب، قابضي الجمارك، وقابضي الأملاك العمومية، وتحدد طريقة الانتقال بالتقييد المحاسبي لعمليات نهاية التسيير الخاصة بمراجعة العمليات غير المستحقّة بعد مرور 04سنوات عليها، وتنظيم عمليات الخصم المؤقّت وهذا بغرض إقفال السنة المحاسبية في 2002/12/31بصفة نهائية ،هذه القيود تؤكد أو تثبت التحوّل في محاسبة الخزينة وربط إيرادات ميزانية الدولة المحققة خلال التسيير والمنسوبة إلى الحساب العام رقم 20.

ب- بالنسبة للمحاسبين الرئيسيين للدولة: طريقة الإدخال المحاسبي الجديد وفقا للمخطّط المحاسبي للدولة بالنسبة للمحاسبين الرئيسيين للدولة، تشمل كل من :

-أمناء الخزائن الولائية.

-أمين الخزينة المركزي.

المطلب الثالث: عناصر النظام المحاسبي بعد الإصلاح

تضم هيكلة النظام المحاسبي للدولة مجموعة حسابات مقسمة إلى 10 أصناف بدلا من 8 الموجودة في حسابات الخزينة توزع كالأتي [25]:

أولا: حسابات النتائج والديون: يقتصر استعمال حسابات هذا الصنف على العون المحاسبي المركزي للخزينة، فلا تظهر إلا في كتاباته المحاسبية. وتعمل هذه الحسابات على:

1-تحديد ذمة الدولة: تتحدد حساب ذمة الدولة في نتائج السنة التي تمثل الفرق بين إيرادات وتكاليف السنة، بالإضافة إلى تسجيل التراكمات الخاصة في ذمة الدولة للسنوات السابقة.

2-تسجيل الديون العمومية: تشمل الديون العمومية مجموع الإقتراضات والالتزامات الموقعة من طرق الخزينة العمومية، والتي يتم إصدارها بناء على تراخيص من قانون المالية .

[25] أسيا قمو ، **الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ،مرجع سبق ذكره** ،ص، 185.

ثانيا: حساب الاستثمارات.

يشمل على الحسابات المتعلقة بـ :

1- الاستثمارات المعنوية للدولة: هي الحقوق التي تمتلكها الدولة ولا تشكل استثمارات مادية ملموسة مثل: براءة الاختراع، المحل التجاري، الماركات، التراخيص...

2- الاستثمارات المادية: تعمل على تسجيل الحقوق والأملاك الحقيقية –المتمثلة في غالب الأحيان في حق الملكية– التي توجه للاستعمال الدائم مثل الأراضي، الهياكل القاعدية، التجهيزات التقنية والصناعية إلى جانب استثمارات أخرى كوسائل النقل، الإعلام الآلي، تجهيزات المكاتب...

تتم متابعة هذه العمليات من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة منى خلال عمليات الاستثمارات وكذا بعض العمليات المسجلة في ميزانية التسيير المنفذة في قانون المالية.

3- القروض: و تشمل القروض المقدمة من الدولة ممثلة في الخزينة العمومية، نقدا أو عينا لمدة تزيد عن سنتين وذلك لصالح الأفراد، المنظمات أو الدول الأجنبية. حيث تمنح في إطار الإعتمادات المخصصة قانون المالية. تشمل هذه القروض: قطاع السكن، الفلاحة الميزانية الملحقة للبريد والمواصلات، الجماعات المحلية و قروض أخرى.

4- مساهمات الدولة: تتم متابعة هذه العمليات من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة منى خلال عمليات الاستثمارات وكذا بعض العمليات المسجلة في ميزانية التسيير المنفذة ضمن قانون المالية. وتشمل عمليات توظيف الأموال، وكذا حصص الدولة في المؤسسات العمومية.

5- التسبيقات: منها تسبيقات الهيئات العمومية، الجماعات المحلية...

6- اهتلاكات الاستثمارات (المادية والمعنوية): التي سيفصل فيها من خلال تعليمة خاصة من المديرية العامة للمحاسبة لوزارة المالية.

ثالثا: حسابات الربط والمخزونات: يشمل هذا الصنف على الحسابات المتعلقة ب:

1- العلاقات بين مصالح الدولة التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية وكذا مختلف المحاسبين العموميين:

والتي نذكر منه :

أ- وكلاء الدولة، في مجال التسبيقات ودفع الأموال.

ب- قابضي الوكالات المالية وأمناء الخزينة الولائية .

ت- المحاسبين العموميين الرئيسسن للدولة أمناء الخزائن الولائية، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي، والعون المركزي للخزينة، وذالك من أجل التحويلات الخاصة بالإيرادات والنفقات .

ث- العون المحاسبي المركزي للخزينة ومصالح البريد والمواصلات وكذا الخزائن الأجنبية.

2- حسابات الغير: تتمثل الوظيفة الأساسية لحسابات هذا الصنف في وصف علاقات الدولة مع الغير، هذه العلاقات التي تظهر من خلال بواقي مختلف الحسابات الدائنة والمدينة، فهي تسجل حقوق الدولة وديونها المالية والغير المالية على المدى القصير.

تغطي حسابات هذا الصنف العمليات المحاسبية لتنفيذ قانون المالية في مجال:

أ- الحقوق المثبتة للدولة ح (40)؛

ب- مختلف دائني ومديني الدولة ح (43)، (44)؛

ت- إصدار الشيكات وأوامر الدفع في إطار تسوية النفقات العمومية؛

ث- عمليات التقييد المحاسبي المؤقت (47)؛

ج- ودائع الأموال الإجبارية المدفوعة من طرف : الجماعات المحلية، الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري ن الهيئات الأخرى؛

ح- الودائع الاختيارية المودعة من طرف الأفراد.

3- الحسابات المالية:

تسجل حسابات هذا الصنف حركة المتاحات النقدية للدولة والعمليات المنجزة مع البنوك أو مؤسسات مالية مماثلة وتتمثل هذه المتاحات في[26]:

- سيولة الصندوق: تشتمل على النقود الورقية و المعدنية المتداولة من طرف المحاسبين العموميين.

- نقود البنك المركزي أو حسابات الخزينة لدى بنك الجزائر الذي يشرف على تسييره دون أي مقابل أو عمولات ويسجل صنف هذا الحساب مجموع عمليات التحصيل والدفع المحققة من طرف المحاسبين العموميين في إطار تنفيذ العمليات المالية إلى جانب الوضعية المالية للخزينة عبر مجمل التراب الوطني.

- الحساب البريدي الجاري للمحاسبين العموميين.

إلى جانب المتاحات التي تتميز بسيولة عالية تمتلك الخزينة أوراق تجارية و سندات مضمونة ذات تاريخ استحقاق 2,3,4 أشهر المكتوبة على عاتق بعض دائنو الدولة في إطار دفع الحقوق المتبقية للدولة(الضرائب غير المباشرة، الرسوم الجمركية). إذ تستعمل هذه المتاحات في حال وجود نقص في سيولة الخزينة عن طريق عملية الخصم.

رابعا: حسابات النتيجة: تشمل هذه الأصناف:

تشمل هذه الأصناف[27]:

[26] أمال حاج جاب الله ،مرجع سبق ذكره،ص،27 .

[27] Ministere de finance, **Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat Tome 2 – règles de fonctionnement de PCE (classe 5 à 0)** , DGC, décembre 2004, disponibles sur : http://www.mf-dgc.gov.dz/fichiers/pce.htm, consulter le 03/01/2009 , P 24-26 .

1- حسابات التكاليف:

تظهر حسابات هذا الصنف في كتابات العون المحاسبي المركزي للخزينة فقط، وذلك في نهاية السنة. حيث يتم التقييد المحاسبي في هذه الحسابات بإعادة ترتيب العمليات الخاصة بنفقات الميزانية والحسابات الخاصة بالخزينة المسجلة خلال السنة ضمن عمليات تنفيذ قانون المالية في الصنف التاسع.

تتميز هذه الحسابات بكونها مشابهة لتلك الموجودة ضمن الصنف من المخطط المحاسبي الوطني، فهي ترتيب حسب الطبيعة لمختلف عمليات التسيير المنفذة ضمن الحسابات الرئيسية التالية:

91/نفقات الميزانية، الحسابات الخاصة بالخزينة (المتمثلة في 25/حساب الإقراض، 26/سندات المساهمة والتوظيف، 27/حساب التسبيقات، 93/حسابات التخصيص الخاص، 94/ الحسابات التجارية. هذا الترتيب الذي تظهر فيه :

- تكاليف نفقات السير العادي للمرافق العمومية: التي تشمل الحساب 60 /61 / 62 /63 /64.
- التكاليف المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة: وتسجل في الحساب 65.
- التكاليف المالية: تسجل ضمن الحساب 66.
- التكاليف الاستثنائية: تقيد في الحساب 67.

تسجل حسابات التكاليف ح/60 إلى ح/67 كمقابل مدين للحساب 99 " تصور نتائج العمليات الميزانية إلى جانب ذلك، يظهر الحساب 68 " مؤونات اهتلاكات الاستثمارات "، الذي يسجل مختلف تكاليف الإهتلاكات المخصصة:

- الاستثمارات؛

- التكاليف القابلة للتوزيع المتعلقة بالنفقات الاستثنائية والتي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم؛

- علاوات الإصدار والتعويض.

2- حسابات النواتج:

تظهر حسابات هذا الصنف في كتابات العون المحاسبي المركزي للخزينة فقط، وذلك في نهاية السنة. حيث يتم التقييد المحاسبي في هذه الحسابات بإعادة ترتيب العمليات الخاصة بإيرادات الميزانية المسجلة خلال السنة ضمن عمليات

تنفيذ قانون المالية في الصنف التاسع. ويتم الحصول على هذه النواتج من خلال المعطيات المحاسبية المتعلقة بـ[28]:

- المبالغ المحصلة من الحقوق المثبتة و كذا الحقوق المدفوعة نقدا.

- المبالغ المتبقية للتحصيل والتي تظهر ضمن بواقي الحساب 38.

[28] أمال حاج جاب الله، **مرجع سبق ذكره**،ص28.

تتميز هذه الحسابات–مثلها مثل حسابات التكاليف– ترتيب حسب الطبيعة لمختلف عمليات التثبيت والتحصيل المسجلتين في الحسابين الرئيسيين ح/38 " النواتج القابلة للتحصيل" و ح/90 ايرادات الميزانية ". هذا الترتيب الذي تظهر فيه:

- نواتج التسيير العادي: المسجلة في الحسابات 73/72/71/70.
- نواتج الحسابات الخاصة بالخزينة: المسجلة ضمن الحساب 75.
- النواتج المالية: تسجل ضمن الحساب 76.
- النواتج الاستثنائية: تقيد في الحساب 77.
- نواتج استرجاع الإهتلاكات و تحويلات التكاليف: المسجلة في الحساب 78

خامسا: متاحات ومكشوفات الخزينة: يعمل هذا الحساب على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة من أجل تحديد مكشوف الخزينة في نهاية السنة المحاسبية ، وذالك بالاعتماد على الحسابات الرئيسية التالية[29]:

1–متاحات ومكشوف الخزينة: الذي يسمح بالانتقال من نتيجة تنفيذ قانون المالية بعد إدماج التغييرات الصافية لبواقي الحسابات الخاصة بالخزينة وكذل الخسائر والأرباح المسجلة من طرف الدولة.

2– ح/89: تصور متاحات ومكشوف الخزينة: يمثل الحساب الذي تنقل إليه مختلف النتائج والتعديلات لتحديد مكشوف الخزينة

3–تنفيذ قانون الماليـة:

تسجل ضمن حسابات هذا الصنف مجموع العمليات المرخص بها في قانون المالية وذلك غما بصفة إجمالية في المحاسبة العامة للدولة أو بصفة مفصلة في المحاسبة الثانوية. تشمل هذه العمليات تلك المتعلقة بـ:

أ– إيرادات الميزانية: التي تظهر في الحساب الرئيسي 90 الذي يضم كل الإيرادات المحققة خلال السنة المالية.ينقسم هذا الحساب.إلى عدة حسابات فرعية تتضمن تسجيل كل نوع من الإيرادات على حدة مما يسمح من إجراء تحليل ومقارنة لكل الموارد المالية للدولة وبالتالي اتخاذ القرارات المالية للدولة والاقتصادية.

ب–نفقات الميزانية: التي تسجل في الحساب الرئيسي 91 يبرز هذا الحساب النفقات النهائية المنفذة ضمن الاعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة للدولة هذه النفقات تسجل في حسابين:

*ح/910 – نفقات التسيير: ترد هذه الاعتمادات بصفة إجمالية في ميزانية التسيير ليتم توزيعها حسب الدوائر الوزارية (الملحق ب) بواسطة مراسيم التوزيع، تسجل هذه النفقات في المحاسبة العامة للدولة ضمن أربع عناوين:

- نفقات الدين العمومي؛

[29] يوسف سعيدي أحمد ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ،96،97.

- نفقات السلطات العمومية؛

- نفقات الوسائل والمصالح؛

- نفقات التدخلات العمومية.

*ح/911 – نفقات التجهيز العمومي: الذي تسجل فيه كل العمليات الاستثمارية، التي تقوم بها الدولة سواء من خلال المشاريع الجديدة أو المنجزة سابقا.

ت–الحسابات الخاصة بالخزينة: تتضمن حسابات الصنف التاسع حسابين من الحسابات الخاصة بالخزينة:

* حسابات التخصيص الخاص: التي تسجل فيها العمليات الممولة من إيرادات خاصة تحدد في قانون المالية مثل: صندوق التضامن للجماعات المحلية، الصندوق الخاص ببرنامج الإنعاش الاقتصادي...

* الحسابات التجارية: تسجل فيها العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري الممارسة بصفة ثانوية من طرف مصالح الدولة تتميز اعتماداتها بالطابع التقييمي وفقا لما هو محدد في قانون المالية.

تسجل هذه العمليات بصفة يومية من طرف المحاسبين العموميين المكلفين بذلك. ضمن الحسابات المختصة مقابل حسابات الميزانية ليتم في نهاية السنة المالية استخراج بواقي مختلف الحسابات للانتقال إلى تحديد مختلف نتائج نهاية السنة على مستوى العون المحاسبي للخزينة.

4– التزامات خارج الميزانية:

هذا الصنف يستعمل علي مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة فقط بهدف متابعة التزامات الدولة خارج الميزانية بخصوص الاقتراضات. هذا الصنف يتضمن حسابين رئيسيين هما:

- الحساب(01): التزامات الدولة؛

- الحساب(02): ديون مضمونة من طرف الدولة.

المطلب الرابع : نقاط الضعف في المخطط المحاسبي للدولة ودوافع التخلي عنه

أولا : نقاط الضعف في المخطط المحاسبي للدولة

بناء على تحليل الإجراءات المحاسبية وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة يمكن ملاحظة النقائص التالية:[30]

- عدم إصدار تعليمات لتحديد الإجراءات المحاسبية لقيد العمليات المتعلقة بحسابات المخزون وتصنيفاتها.
- لم يتم الاستعانة بالمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام عند إعداد المخطط المحاسبي للدولة ولم يتم الإشارة إليها في مشروع التعليمة العامة للمخطط المحاسبي للدولة.

[30] شلال زهير ، مرجع سابق ، ص236.

- عدم إمكانية تطبيق محاسبة الاستثمارات في شكلها الحالي، لأن مشروع التعليمة العامة للمخطط المحاسبي للدولة لم يتعرض بالتفصيل لتحديد طرق ونسب الامتلاك الواجب تطبيقها على الاستثمارات العمومية المسجلة.
- لم يتناول مشروع المخطط المحاسبي للدولة تحديد آليات التقييم و إعادة التقييم للاستثمارات العمومية سواء من جانب عرض القيود المحاسبية أو من جانب شرح آليات تطبيقها.
- ينتج عن تطبيق إجراء إعادة التوزيع قيد نفس العمليات مرتين، حيث يتم تسجيل الإيرادات والنفقات في حسابات تنفيذ الميزانية ثم يتم إعادة توزيعها في حسابات الأعباء و الموارد مما يشكل عبئا إضافيا على المحاسب العمومي.
- لم يتكفل مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بقيد مرحلة الالتزام بدفع النفقات العمومية بحيث حافظ على طريقة القيد المحاسبي المطبقة في النظام القديم والمبنية على الأساس النقدي، وبالتالي، لا يستطيع النظام المقترح تقديم بيانات مالية حول حجم النفقات الملتزم بها والتي لم يتم تسديدها خلال السنة المالية.
- إدراج حسابات القروض و التسبيقات وسندات المساهمة مع قسم حسابات الاستثمارات رغم أنها تمثل عمليات ذات طبيعة مختلفة وغير متجانسة.
- يعاب على مشروع المخطط المحاسبي للدولة اللجوء إلى استعمال الإشارة السالبة بهدف طرح المبالغ المالية لتصحيح الخطأ، عوض اللجوء إلى عكس القيود المحاسبية رغم أنها تؤدي إلى نفس النتائج.
- لا أثر لمحاسبة الاعتمادات المالية في مشروع المخطط المحاسبي للدولة وبالتالي، لا يسمح النظام الجديد بتحقيق الإفصاح المحاسبي عن حجم الاعتمادات المالية المستهلكة أو الباقية خلال السنة المالية والتي يتم متابعتها وفق القيد المحاسبي الوحيد في مستندات وجداول ذات طابع إحصائي خارج المحاسبة كما هو معمول به في النظام القديم.

ثانيا : دوافع التخلي عن تطبيق المخطط المحاسبي للدولة

يندرج مشروع إعداد المخطط المحاسبي الجديد للدولة ضمن إستراتيجية إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية الذي تبنته وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية، التي قامت باستحداث مديرية مكلفة بتطوير وعصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، إلا أن وتيرة تفعيل هذه الإصلاحات عرفت ركودا كبيرا أدى إلى عدم إمكانية تطبيق النظام الجديد وذلك للأسباب الموالية[31]:

- عدم وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية مختلف مراحل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، إضافة إلى عدم تحديد إجراءات الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد.
- يركز مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية على إعداد مخطط محاسبي جديد للدولة يهتم بعصرنة الإطار التقني للمحاسبة العمومية، من دون أن يتعرض إلى تطوير و إصلاح الإجراءات والتنظيمات الداخلية للممارسات المحاسبية.

[31]شلال زهير ،مرجع سبق ذكره،ص237.

- عدم إتمام وضبط شكل ونوع الوثائق والمستندات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي لقيد العمليات المحاسبية وفق النظام الجديد، حيث تم استعمال المستندات المحاسبية لنظام محاسبة الخزينة عند تجربة تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة.
- عدم تحديد شكل القوائم المالية النهائية المتعلقة بعرض موازنة الدولة وتحديد نتائج تنفيذ قانون المالية.
- عدم الانتهاء من إعداد النظام الآلي لتسجيل العمليات المالية وفق النظام الجديد لاسيما في مجال المعالجة الآلية لدمج العمليات على المستوى المركزي لدى العون المركزي المحاسبي للخزينة العمومية.

يتطلب نجاح تطبيق المخطط المحاسبي للدولة ربط مختلف شبكة المحاسبين العموميين مع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية والتي تعتبر ضرورية لتطبيق عملية الدمج المركزي لعمليات الخزينة العمومية، والتي لا يمكن من دونها تطبيق النظام المحاسبي الجديد الذي يهدف إلى إعداد الوضعية المالية اليومية للخزينة العمومية بصفة آلية.

وعلى هذا الأساس، فإن إقامة نظام محاسبي متطور يتطلب جهودا مركزة ودائمة من كل المتخصصين، ومن أهم العناصر التي يجب العناية بها هو" قيام الجهاز المركزي بتخطيط برنامج التطوير، والتفسير الكافي لمفاهيمه ومبادئه مع الربط بينها ومع حاجيات تنفيذه، ثم مراقبة تنفيذ هذه الخطة وتوفير التدريب اللازم للتأكد من التطبيق الفعال لها، غير أنه يجب أن يكون معلوما أن التحقيق الكامل للفوائد المتوقعة يعتمد على التعاون التام بين موظفي الشؤون المالية و البرامج في الوحدات التنفيذية وتقبلهم لجهود التطوير ."

المبحث الثالث: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية 2007-2012

يتناول هذا المبحث عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي بدأت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، يهدف إلى عصرنة وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية وتوفير المعلومات لاتخاذ القرار .

سيتم تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الموالية:

- التعريف بمشروع تحديث نظام الموازنة العامة ؛
- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ؛
- متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر ؛
- استراتيجية تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام ؛

المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة

أعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث وتطوير أساليبها في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، وذالك بالتعاقد مع هيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار تحديث نظم الميزانية.[32]

[32] مفتاح فاطمة ، **تحديث النظام الميزاني** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2011 ،ص95.

يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية أساسا في التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشمل المحاور التالية :

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛
- ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء ؛
- تحديد تقديم الميزانية القائمة ووثائقها؛
- تحديد دورة الميزانية؛
- اعتماد قانون عضوي جديد؛
- تحديد الإطار المحاسبي للميزانية ؛ تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين؛

أولا: هيكل مشروع تحديث نظام الموازنة وأهدافه.

يتكون هذا الهيكل من عنصرين أساسيين هما:[33]

1- إطار الميزانية: وتندرج تحته المحاور التالية:

- **تبني إطار ميزانية متعدد السنوات:** يكون هذا الإطار متكامل إذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية ، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي، فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مستوى السنوات الثلاثة الموالية تتكامل بذالك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة
- **تحسين تقديم وعرض الميزانية:** بدافع الحصول على نقاشات أكثر انفتاحا واستشارة للاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة
- **تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية:** يتعلق الأمر بقدرتها على التقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات والسياسات المدرجة في طلبات الاعتمادات المدرجة

2- الإطار التكنولوجي: يرتكز هذا العنصر أساسا على اقتناء وتركيب أنظمة مواد وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع.

أن استعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيا الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والأمرين بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية ،ولائية ، جهوية)

[33] مفتاح فاطمة، **مرجع سبق ذكره**، ص،96.

ثانيا :عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محللين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية ، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي، تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قانت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن أنشاء مخطط محاسبي لقيد العمليات المالية للدولة والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة.

يسعى مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي ،والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة[34]..

وعلى هذا الأساس يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث نستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة .

ثالثا: الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع.

1-التعاقد مع الهيئات الدولية: كأي دولة ترغب في تحديث نظامها المحاسبي العمومي استعانت الجزائر بهيآت دولية متخصصة في هذا المجال ، سيتم عرضها كما يلي :[35]

أ- اتفاقية البنك الدولي: انطلق الحديث عن تحديث نظام الميزانية في الجزائر من الناحية القانونية ابتداء من 17 جويلية 2001 ذالك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي تحت حساب ح/ 7047 المتوقعة في18/ أفريل 2001 والمتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزاني، ولكن تنفيذ الاتفاقية عرق تأخر دام 3 سنوات وفي هذا الإطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين

[34]شلال زهير ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص (182-183).

[35]مفتاح فاطمة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص (98-99).

مكوناته بالإضافة إلى تكلفة الإجمالية للمشروع وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين أطار الميزانية المتعدد السنوات بمبلغ 1586000 أورو، وتحسين تقديم الميزانية ب435000 أورو، ليتم في أفريل 2005 توقيع عقد لتجديد دورة النفقة العمومية بمبلغ قدره 2.2 مليون أورو .

ب- التعاقد مع مؤسسة CRC SOGEMA :تأسست هذه المؤسسة سنة 1984 ن وتعتبر واحدة من أكبر المؤسسات الكندية التي تقد خدمات الاستشارة في مجال التسيير والإدارة وتنفيذ مشاريع كبيرة في مجال التعاون الدولي في مجال التنمية الاقتصادية والبيئية .

تعاقدت الجزائر في المؤسسة في مشروعين:

- **المشروع الأول:** تم عقد المشروع الأول في الفترة 2004-2007 تحت اسم تحديث نظام الميزانية ، بتمويل من البنك الدولي، حيث أسست الجزائر مجموعة من الإصلاحات الرامية إلى تحويل بيئتها المؤسساتية، من بين المحاور الأساسية الثلاث لإصلاح قطاع المالية نجد إصلاح نظام تسيير النفقات العمومية والمسجلة ضمن مشروع إصلاح نظام الميزانية .

يحتوي المشروع على ثلاث أجزاء :

- اطار الميزانية المتعدد السنوات؛
- تحسين عرض ونشر الميزانية ؛
- تعزيز وظيفة الاستشارة لوزارة المالية ؛

- **المشروع الثاني:**

تم عقد المشروع الثاني للفترة مابين 2008 -2012 بهدف تحسين إدارة الأنفاق العام وتحسين تقديم الخدمات للشعب يواصل المشروع الثاني مسار المشروع الأول ويوجه أساسا ل:

- الدعم المؤسسي وتدريب الاعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية في مجال الميزانية القائمة على أساس النتائج ؛
- العمل على تطبيق النظام الجديد وتاهيل القدرات لتحضير ميزانية سنة 2012 على اساس البرامج .

2- الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع.

يعتمد مسار مشروع الإصلاح على ثلاث هياكل تنظيمية مكملة لبعضها البعض وتتمثل في[36] :

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

[36]مفتاح فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص،100.

- هيكل تنضيمي وضيفي وعملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية ؛
- هيكل مؤسساتي على المستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الاستراتيجية وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح ألميزاني .

المطلب الثاني: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

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

وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعليمة العامة لمخطط المحاسبي للدولة أهداف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية:[37]

- 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 القرار؛

إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلفالعمليات المالية للدولة ، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق مايلي :

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها ؛
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية ؛
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة .

ولتحقيق هذه الأهداف، اعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها لتتلائم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية:[38]

أولا : تطبيق محاسبة الممتلكات في محاسبة العمومية:

من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة والغير المنقولة للدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات لمتابعة تسجيل عمليات حيازة او إهتلاك أو التنازل عن التجهيزات

[37] شلال زهير ،**مرجع سبق ذكره**،ص ص (184-185)

[38] شلال زهير ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص ،(185،186).

والاستثمارات العمومية، حيث أن هذه العمليات لم تكن تاخذ بعين الإعتبار في محاسبة الخزينة التي تعتمد على تسجيل الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات، مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة .

ولمواجهة هذه الوضعية، يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الاصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية للدولة، عن طريق فتح حسابات جديدة من أجل قيد قيمة مختلف ممتلكات الدولة المنقولة والغير منقولة، وذالك باعتماد تقنيات معالجة التثبيتات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تم تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية .

وبسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدول على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد الاستثمارات الجديدة فقط .

أما المرحلة الثانية، سيتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم إنجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها

ثانيا : تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية

من أهمّ عيوب محاسبة الخزينة العمومية هو عدم استطاعة النّظام تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية عن حجم الحقوق مستحقّة الدفع من طرف الدولة والتي لم يتم تحصيلها ،وذلك لعدم توفّر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي لا ينتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدولة، لأن المحاسبة على الأساس النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية ،ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها او إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة، والتي يتم متابعتها في سجلّات إحصائية خارج المحاسبة .

لمعالجة هذه النقائص، تمّ إدراج محاسبة الحقوق المستحقّة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها، من أجل تحقيق المتابعة المحاسبية لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج ،وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيد الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها مما سوف يسمح بتحديدباقي الإيرادات التي يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداة الإدارة المختصة بتحصيلها .

والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام محاسبي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس حساب الربح أو الخسارة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، إضافة عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طر الهيأت المختصة

المطلب الثالث : متطلبات تطبيق معايير ipsas في المؤسسات اللاربحية الجزائرية والأثار المتوقعة من التطبيق

أولا : متطلبات تطوير النظام العمومي الجزائري: تطوير النظام المحاسبي العمومي بما يواكب التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة العمومية، والتنسيق في ذالك مع الهيئات المتخصصة لتمكين أجهزة الدولة من الحصول على البيانات المالية الدقيقة والمعلومات الموثوقة عن قيام أصول المرافق العامة وممتلكاتها ، وبخاصة المستهدفة منها، بهدف تمكينها من اتخاذ القرارات الملائمة لتطوير أساليب إدارة هذا المرافق وتشغيلها على أسس اقتصادية سليمة ومجدية ولتحقيق هذا الهدف يجب الرضوخ للنقاط الموالية:[39]

- دراسة المعايير الدولية في القطاع العام وهذا للتوصل إلى فهمها ومعرفة إطارها الفكري التي تم إعداد هذه المعايير على أساسه؛
- الاستفادة من التجارب الدولية السابقة ؛
- التحول من الأساليب التقليدية في الإدارة والمحاسبة إلى الوسائل الإلكترونية المتطورة لتحقيق مزيد من الكفاءة والفعالية في الأداء الحكومي؛
- إعداد معايير المحاسبة الجزائرية وفقا للأسس والمبادئ الدولية المعتبرة ووضع المعايير الأخرى التي يمكن الاستفادة منها عن طريق التعديل في بيئة العمل الحكومي وتحديد بدائل للمعايير التي لا يمكن الاستفادة منها؛
- دراسة النظام المحاسبي الحالي بهدف تشخيصه وتحديد مزاياه وعيوبه وسبل تطويره؛

ثانيا : الآثار المتوقعة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر: يتوقع أن تكون هناك عدة تغييرات إيجابية على المؤسسات العمومية عند تحولها إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نذكر منها:[40]

- يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات العمومية، مما يساهم في اتخاذ القرارات الصحيحة من الأطراف المتعاملة بها؛
- يشكل فرصة للمؤسسات العمومية اللاربحية من أجل تحسين نوعية علاقاتها وإتصلاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية ؛

[39] المملكة العربية السعودية ، **ديوان الرقابة العامة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية** ،متاح على الخط ، : http://www.gab.gov.sa/news.php?id=92، تاريخ الإطلاع 2016/04/20

[40] قمو أسيا ، **مرجع سبق ذكره** ، ص230

- نظام المحاسبة العمومي المعتمد على معايير ipsas سيحقق الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستوى الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة، على إعتبار أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها وفق مبادئ ومعايير محاسبية معترف بها عالميا؛
- يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا أو دوليا، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها؛
- سيتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الإستافادة من تجاربها ؛
- سيأتي نظام المحاسبة الجديد لسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد في المال العام؛

المطلب الرابع: إستراتيجية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

تعمل الجزائر على تبني إستراتيجية تطبيق المعايير، تبعا لدرجة التطبيق المبينة كما يلي:[41]

- المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة؛
- المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط؛
- المعايير التي لا بد من تأجيل التنفيذ؛
- المعايير التي يتعين استبعادها.

في إطار سياسة الدولة الإستراتيجية لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام تحاول كخطوة أولى بالتركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة وتستطيع تطبيقها حاليا، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى.

واهتمت الجزائر بالمعايير العامة التي تحدد التزامات الإبلاغ أو التعامل مع العمليات السيادية في الحسابات الرئيسة و نوعية الاستحقاق. وتشمل هذه المعايير:

[41] يوسف سعيدي أحمد ، **مرجع سبق ذكره** ، ص127

أولا– المعيار الأول: القوائم المالية

يحدد هذا المعيار المفاهيم التي يستند إليها نظام المحاسبة والإبلاغ وفق أربعة قوائم مالية والملحق الذي يخصص لشرح القواعد المحاسبية والطرق الجديدة المستعملة خلال الدورة، تغيير طريقة حساب الاهتلاك... وتتمثل القوائم المالية من أجل إعطاء الصورة الصادقة لحسابات الدولة كالآتي:[42]

1– جدول الأصول والخصوم :

تظهر على بيان المركز المالي:

أ – الأصول: وتشمل على الاستثمارات المادية والغير المادية، الأصول المالية، المخزونات والحقوق المثبة.

ب– الخصوم: وتشمل على الديون المتعلقة بالرسوم والتحويلات، الديون الناتجة عن العمليات المباشرة، المئونات، الخصوم الغير الجارية.

ج– الأصول الصافية أو النتيجة الصافية: تمثل الفرق بين الأصول وخصوم الدولة.

2– جدول التدفقات النقدية:

يهدف إلى تقديم معلومات عن القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية و كيفية استخدامها، وكيف أنها استخدمت التدفقات النقدية أنها متاحة في جميع أنحاء السنة.

3– جدول النفقات الصافية:

يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، ويعمل على تقسيمها إلى تكاليف الوظيفية، وتكاليف التدخل الصافية، والتكاليف المتعلقة بالتمويل من أجل تقييم الأداء في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقا للاعتمادات المخصصة وفقا لموازنة البرامج.

4- جدول رصيد عمليات الخزينة:

يتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب البرامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة تحقيقها في إطار سياستها التدخلية، و إجراء تحليل لطبيعة النفقات أو وظيفة الاختيار التي تعتمد على تحليل العوامل التاريخية وأنظمة كل إدارة عمومية.

[42] قمو أسيا ، **مرجع سبق ذكره** ،ص222 .

5- الملحق:

يسجل في هذا الملحق الإجراءات الجديدة التي قامت بها الدولة خلال دورة السنة وتبيينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية مثل تغيير في طرق الاهتلاك، تغيير في المعالجة المحاسبية في تقييم أصول الدولة من طريقة التقييم على أساس القيمة التاريخية إلى الانتقال طريقة القيمة العادلة. بالإضافة إلى الاتفاقيات والمعاهدات الجديدة التي تعقدها الدولة مع الأطراف المتعاملة معها.

ثانيا- المعيار 2: التدفقات النقدية:

التدفق النقدي هو التمييز بين التدفقات النقدية من هذه العمليات والأنشطة الاستثمارية والتمويل. الأحكام التي تتناول طبيعة المتكاملة وغيرها من العمليات بالعملات الأجنبية.

تعمل الجزائر في إطار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تطبيق المعيار الثاني المتعلق بالتدفقات النقدية من أجل:

- توفير المعلومات المالية وسهولة انتقالها بين مختلف الإدارات العمومية؛
- اعتماد النموذج وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية رقم (2)؛

تكامل الاحتياجات للمعيار رقم 2 مع المعيار رقم 1؛

وهو يبين الطرق التي يمكن استخدامها
الطريقة المباشرة التي تحدد التدفقات النقدية عند وقوعها مسبقا وفقا للمعايير التي حددها الجدول.
الطريقة غير المباشرة لحسابات التدفق النقدي.

يطبق هذا معيار ابتدءا من سنة 2009 للبيانات المالية التي تغطي فترات التدفق النقدي، وفقا لمعايير المحاسبة على أساس الاستحقاق.[43]

ثالثا- المعيار 23: الإيراد الناتج عن عمليات غير التبادل :

تعمل الجزائر على تعيين الهدف لتطبيق مصطلح هذا المعيار من خلال:[44]

- تتبع الحقوق المثبتة لجميع الحقوق الجبائية في تنظيم استحقاقات جميع المطالبات الضريبية التي تخضع لإصدار العائدات؛

- الاستفادة من التجارب الأجنبية المتبنية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لهذا المعيار
في كيفية المعالجة المحاسبية في الجزائر.

[43] قمو أسيا ، **مرجع سبق ذكره** ، ص226 .

[44] يوسف سعيدي، أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص، 133.

ويعتمد هذا المعيار على:

- الرقابة على مختلف التحويلات؛
- التنبؤ بمختلف التحويلات المحققة؛
- الشفافية في تقييم التحويلات المحققة.

يسري تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي فترات الإبلاغ أو مفتوحة حتى 30 ماي 2008. عند تاريخ بداية اعتماد الإدارات العمومية نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق.

رابعا– المعيار رقم 24 : عرض المعلومات المتعلقة بالميزانية في الإبلاغ

تعمل الجزائر على تعيين الهدف لتطبيق مصطلح هذا المعيار من خلال:[45]

- نشر موجز لنتائج لتنفيذ الميزانية وعرضها في القوائم المالية وتقديم كل الملاحظات المتعلقة بالحسابات المالية في الملحق؛

- الإفصاح بين المحاسبة للحسابات العامة للدولة والمحاسبة المتعلقة بالميزانية وتحليل الانحرافات يطبق هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 فيفري 2009 بهدف التشجيع على تطبيق هذا المعيار.

وفي حالة تطبيقه قبل 1فيفري 2009، فإن المعلومات الناتجة عن هذا التطبيق الجديد يجب أن تبين في شكل ملاحظات حول البيانات المالية المستخرجة.

[45] قمو أسيا ، **مرجع سبق ذكره**، ص227

خلاصة

إن كل هذه الجهود المبذولة من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية، ومن أجل تجسيد فكرة المخطط المحاسبي الجديد للدولة، لم تكتمل بعد نظرا لوجود عدة نقائص في الآليات والوسائل التنظيمية لتطبيقه. ومن أجل ذلك برمجت عدة نشاطات على المدى القصير والمتوسط، لوضع إستراتيجية إصلاح المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام مشروع تعليمة حول الوثائق الدورية للمشروع، تحضير الكتابات العامة، كتابات نهاية السنة، حسابات التسيير للمحاسبين الرئيسيين للدولة.

تطوير المعالجة المحاسبية للعناصر الجديدة لنظام المحاسبة العمومية بوضع وتوفير كل الوثائق اللازمة لتحديد كيفية تنظيمها وتسييرها داخل هذا النظام الجديد. إصلاح النصوص التنظيمية والقانونية التي تنظم وتحدد المعالجة الآلية للوثائق الدورية للمحاسبة العمومية بمفهومها الحديث.

من أهم مميزات مشروع المخطط المحاسبي للدولة هو تحسين جودة الإبلاغ الحكومي عن طريق عرض قوائم مالية مفيدة لمتخذي القرار في تحليل الأداء والمساءلة عن تسيير المال العام، عن طريق عرض موازنة متكاملة للدولة تحتوي على مجمل أصول وخصوم الدولة، إضافة إلى استخراج نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية مباشرة من النظام المحاسبي .

الجانب التطبيقي



تمهيد:

يتضح من خلال ما سبق أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإصلاح نظام المحاسبة العمومية أصبح ضرورة لعدة عوامل وطنية ودولية، وذلك بهدف إعطاء مصداقية وثقة عالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية لذا يتناول هذا القسم الجانب العملي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية وذلك بغرض جمع الدليل وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها حيث سنتطرق في هذا القسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول نعرض فيه طريقة وأدوات الدراسة المستخدمة في الدراسة ، أما الثاني فيه التحليل الوصفي لنتائج الاستبيان وفي المبحث الثالث تفسير نتائج الدراسة ومناقشتها واختبار فروضها وفي الختام ذكر النتائج والتوصيات اللازمة التي خلصت إليها هذه الدراسةوسيتم عرض المباحث كما يلي :

- طريقة وأدوات الدراسة
- التحليل الوصفي لنتائج الاستبيان
- نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة

إن لكل بحث طرق وأدوات يستعملها الباحث من أجل التوصل إلى أغراض البحث، والنتائج المسطرة وتختلف الطريقة والأدوات من بحث إلى آخر ففي هذا البحث تم استخدام التحليل الإحصائي

المطلب الأول :طريقة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعتين تشمل فئة من عمال مصلحة المحاسبة التابعة لوزارة المالية وفئة المديرين و المسؤولين بمجلس المحاسبة بناءا على علاقتهم بالمجال المحاسبي.

أولا مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار عينة مدروسة مكونة من حوالي (62) مفردة من مجتمع الدراسة تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع 52 استبانة واستبعاد 14 منها، والجدول الموالي يبين عينة الدراسة.

جدول رقم (01) : يبين العينات المدروسة الموزعة على المؤسسات المستقبلة

المؤسسات المستقبلة	البيان	التكرار	النسبة
• مصلحة المحاسبة في وزارة المالية • مجلس المحاسبة	الإستمارات الموزعة	62	100
	الإستمارات المسترجعة	52	83.87
	الإستمارات المفقودة	10	16.12
	الاستمارات الملغاة	4	6.45
	الإستمارات المقبولة	**48**	**77.41**

المصدر : من :من إعداد الطالب بناءا على فرز إستمارات الإستبيان

ثانيا : أهمية الدراسة

تتجسد أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- الحصول على معلومات محاسبية تمنحنا القدرة على التنبؤ بإمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
- معرفة مزايا وعيوب نظام المحاسبة الحالي لتقديم أفضل المقترحات لتطويره.
- الحصول على معلومات عن مزايا ومساوء تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام لتطبيق هذه المعايير بأفضل طريقة ممكنة.
- التعرف على نظام المحاسبة العمومية بعد الإصلاح .

المطلب الثاني : أدوات الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية إعداد الاستبيان والأدوات والبرامج الإحصائية (الفرع الأول) وكذا صدق وثبات الاستبانة (الفرع الثاني)

أولا: إعداد الاستبيان والأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات

تم إعداد استمارة الاستبيان باللغة العربية وقد حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة من أجل تسهيل عملية التجاوب معها من قبل المستجوبين بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث المطروحة، والإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة من جهة ورفع نسبة الإجابة والتعامل مع الأسئلة بشكل جدي دون ملل من جهة أخرى.

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، قام الباحث ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدة من الاستبيانات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في هذا المجال.

فاشتمل الاستبيان على جزئين : **الجزء الأول** في جمع البيانات الشخصية عن المبحوثين والمؤهل العلمي، والوظيفة، العملية وهي بيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة، أما **الجزء الثاني** من الاستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في والخبرة تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والجدول الموالي يبين المحاور وعدد فقراتها

الجدول رقم (02) مجالات الدراسة وعدد محاورها

الرقم	المحور	عدد الفقرات
1	نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	6
2	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	7
3	نظام المحاسبة العمومية الجديد	5

المصدر : من :من إعداد الطالب

البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات : لمعالجة أداة الدراسة وتحليل نتائجها قمنا باستخدام برنامج SPSS الإصدار 20.0 للحصول على الجداول والتكرارات وبعض المؤشرات الإحصائية، علما أنه تم ترميز المعطيات بالإعتماد على أسلوب الترميز العددي حيث:

- يرمز للأجوبة الأولى المتعلقة بالبيانات الشخصية: الخيار الأول بالعدد1، الخيار الثاني العدد.....2 إلخ.
- يرمز لأجوبة محاور الإستبانة الثلاثة التي إعتمدنا فيها على مقياس ليكارت الخماسي المبين في الجدول التالي ب:

جدول رقم (03) : يبين درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

كما انه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي، والجدول التالي رقم (04) يوضح ذلك:

جدول رقم :(04) مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي		الوزن النسبي %		درجات المقياس المستخدمة في الدراسات	الأهمية النسبية لدرجات المقياس
من	إلى	من	إلى		
4.20	5.00	84	100	موافق بشدة	درجة كبيرة جدا
3.40	4.19	65	83.8	موافق	درجة كبيرة
2.60	3.39	52	67.8	محايد	درجة متوسطة
1.80	2.59	36	51.8	غير موافق	درجة صغيرة
1.00	1.79	20	35.8	غير موافق بشدة	درجة صغيرة جدا

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

المدى = 5 – 1 = 4 (أعلى قيمة – أدنى قيمة)

عدد الفئات= 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة)

طول الفئة = 4/5 = 0.8 (المدى / أكبر قيمة في المقياس)

–إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

وهذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها، كما ظهر في الجدول السابق.

وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

1. تحديد المجالات الرئيسية للاستبيان والفقرات الخاصة بكل مجال، ومن ثم إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جميع البيانات والمعلومات.
2. مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذا الاستبيان من موضوعية وشمول.
3. عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملائمته لجمع البيانات.
4. تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
5. تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، واللذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة.
6. إجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الأداة.
7. إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ثم جمعه وإجراء التحليل الإحصائي. (انظر الملحق الخاص بالاستبيان)

ثانيا : صدق وثبات الإستبانة

قبل الخوض في عمليتي التحليل الإحصائي للبيانات وإختبار الفرضيات لابد من التعرف على معاملي الصدق والثبات .ويقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقامت الباحث بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

1- **صدق المحكمين:** قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالجامعة ،وكذا متخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء، وذلك للاسترشاد بآرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبيان للهدف منها، وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بملاحظات والتوصيات الواردة من المحكمين، وقد تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي

2- **صدق المقياس:**

يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة ولإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان نستخدم أحد معاملات الثبات مثل معامل" ألفا كرونباخ" والاتساق الداخلي الذي يقصد به قوة الارتباط بين الدرجات كل فقرة من فقرات الاستبيان، والدرجة الكلية للمحور الرئيسي الذي تنتمي إليه، أي يقيس مدى صدق فقرات المقياس لقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

ومن هذا المنطلق فقد تم إستخدام طريقة ألفا كرونباخ لثبات قياس الإستبانة حيث أن زيادة قيمة كرونباخ تعني زيادة المصداقية

المبحث الثاني : التحليل الوصفي لنتائج الاستبيان

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة وصفية للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة، وذلك كالآتي:

المطلب الأول : الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

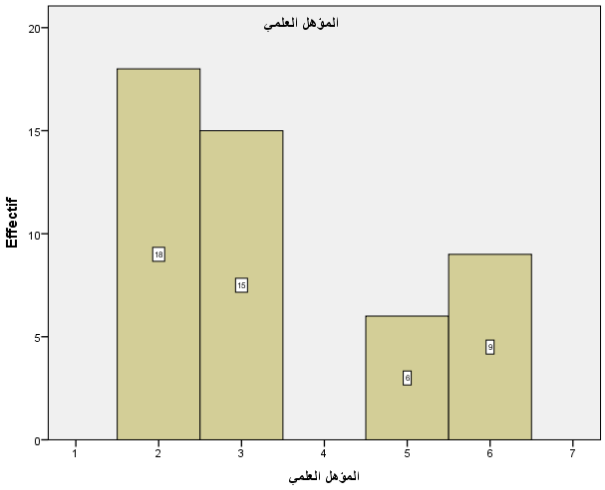
يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين ومحاسبين ومحافظي حسابات وموظفين إداريين وقد تم اختيار)العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع (62) استمارة استقصاء، وقد تم استرجاع (52) استمارة ومنها (04) ملغاة والصالحة للمعالجة تكونت من (48) استمارة. وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي:

1-توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (05) : يبين توزيع العينة المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
تقني سامي	0	% 0
ليسانس	18	% 37.5
ماجستير	15	% 31.25
مهندس	0	% 0
دكتوراه	6	% 12.5
شهادات دراسات عليا	9	% 18.75
المجموع	48	% 100

الشكل رقم (01) : يوزع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر : إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادتي الليسانس والماجستير حيث بلغ عدد حاملي شهادة الليسانس 18 فرد بنسبة مئوية 37.5 % في حين بلغت

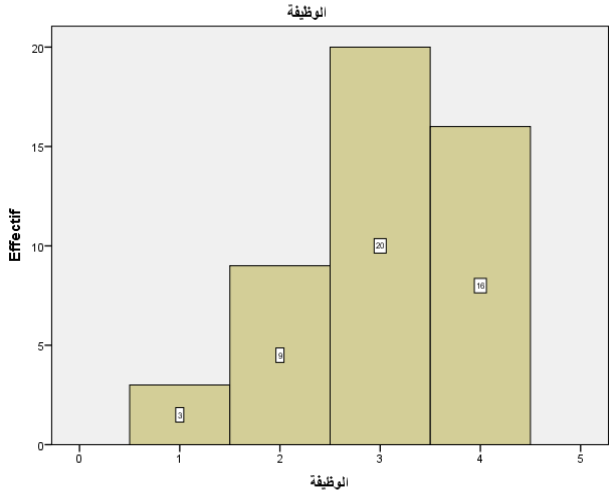
نسبة حاملي شهادة الماجستير 31.25 % ، وهما نسبتان مرتفعتان ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المختصين في المجال، ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه 12.5 % ونسبة حاملي شهادات أخرى 18.75 % أي أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليه.

2- توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:

جدول رقم (06) : يبين توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدير	3	% 6.3
رئيس مصلحة أو قسم	9	% 18.8
موظف	20	% 41.7
أستاذ جامعي	16	% 33.3
المجموع	48	% 100

الشكل رقم (02) : يوزع العينة حسب الوظيفة



المصدر : إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان

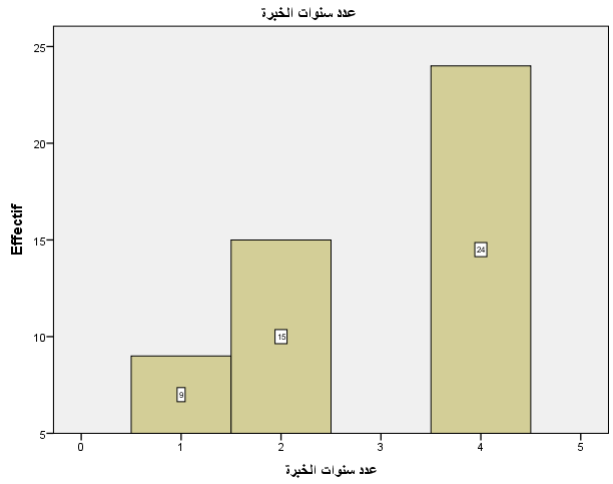
نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة أن أغلبية أفراد العينة من الموظفين والأساتذة الجامعيين حيث بلغ عدد الموظفين 20 فرد بنسبة مئوية 41.7 % في حين بلغت نسبة الأساتذة الجامعيين 33.3 % ، وهما نسبتان مرتفعتان ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المختصين في المجال، ونسبة العينة من رئيس مصلحة أو قسم سجلت 18.8 % ونسبة المدراء كانت 6.3 % هذا ما يزيد من قيمة البحث والاقتراحات المتوصل إليها.

3- توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة:

جدول رقم (07) : يبين توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
من 1 إلى 5 سنوات	9	% 18.8
من 6 إلى 10 سنوات	15	% 31.3
من 11 إلى 15 سنة	0	% 0
15 سنة فأكثر	24	% 50
المجموع	48	% 100

الشكل رقم (03) : يوزع العينة حسب الخبرة



المصدر : إعداد الباحث حسب نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة أن أغلبية أفراد العينة لديهم خبرة في العمل أكثر من 15 سنة حيث بلغ عددهم 24 فرد بنسبة مئوية 50 % أي بنصف حجم العينة وهي عينة ممتازة تفضي على

الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، تليها نسبة الأفراد الذين ليدهم خبرة مابين 6 إلى 10 سنوات 31.3 % ، أما نسبة عينة الأفراد الذين يفتقرون إلى الخبرة (5 – 10) سجلت 18.8 % هذا ما يزيد من قيمة البحث والاقتراحات المتوصل إليها.

المطلب الثاني: نتائج الدراسة

قبل التطرق إلى نتائج الدراسة قام الباحث بتقنين فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقه وثباته

أولا: صدق وثبات الاستبيان

أجرى الباحث خطوات البحث من ثبات الاستبيان واستخرجها في الجداول الموالية:

الجدول رقم (08) معامل ثبات الإستبانة (طريقة ألفاكرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ثبات ألفاكرونبخ
الأول	نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	6	**0.74**
الثاني	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	7	**0.89**
الثالث	نظام المحاسبة العمومية الجديد	5	**0.92**
الكلي	الأول + الثاني + الثالث	18	**0.84**

المصدر : من :من إعداد الطالب

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر**

جدول رقم (09) : يبين الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
1	يتميز بمرونة ترقيم حسابات الأذونة	0.630	0.703	0.00
2	يسمح بعرض المركز المالي للمؤسسة العمومية	0.670	0.589	0.00
3	يقوم التسجيل المحاسبي على إستخدام محاسبة الإلتزام	0.698	0.509	0.00
4	يسمح بمعرفة الممتلكات المنقولة والغير منقولة للدولة	0.748	0.305	0.00
5	يمنح وثائق محاسبية واضحة وغير معقدة	0.694	0.516	0.00
6	تقييم الأداء الحقيقي لتسيير موارد الدولة	0.759	0.246	0.00

يتضح من الجدول السابق أن المحور الأول " **نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر**" ، مرتبطة ارتباطا طرديا مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين (0.630 – 0.759) وجميعها دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الأول بمجالها، مما يعني أنها متسقة داخليا مع المجال الذي تقسيه ، وهي في قياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

جدول رقم (10) : يبين الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
1	تحسين جودة التقارير المالية	0.887	0.560	0.00
2	دعم السياسات الإقتصادية للدولة	0.883	0.602	0.00
3	تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية	0.867	0.735	0.00
4	تقييم أداء المسؤولين	0.881	0.653	0.00
5	ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة	0.879	0.643	0.00
6	ترشيد إتخاذ القرارات	0.857	0.845	0.00
7	العمل على الحد من الفساد المالي والإداري	0.858	0.803	0.00

يتضح من الجدول السابق أن المحور الثاني " **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**" ، مرتبطة ارتباطا طرديا مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين (0.857 – 0.887) وجميعها دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الثاني بمجالها، مما يعني أنها متسقة داخليا مع المجال الذي تقسيه ، وهي في قياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث نظام المحاسبة العمومية الجديد**

جدول رقم (11) : يبين الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث نظام المحاسبة العمومية الجديد

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
1	يواكب التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة العمومية	0.890	0.869	0.00
2	يساعد على تطبيق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام	0.915	0.748	0.00
3	يسمح بمعرفة الوضعية المالية للدولة	0.908	0.780	0.00
4	يقوم بالإعتماد على الأساس المحاسبي المناسب (أساس الإستحقاق)	0.890	0.868	0.00
5	يوضح أدوار االأعوان المكلفين بنظام المحاسبة العمومية بشكل دقيق	0.918	0.744	0.00

يتضح من الجدول السابق أن المحور الثالث " **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**" ، مرتبطة ارتباطا طرديا مع جميع الفقرات التي تقيسه وتراوحت معاملات الارتباط بين (0.890 – 0.918) وجميعها دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الثالث بمجالها، مما يعني أنها متسقة داخليا مع المجال الذي تقيسه، وهي في قياسه.

ثانيا : اتجاه العينة ومناقشة نتائجها

قمنا بعرض نتائج الدراسة التي توصلنا إليها من خلال تطبيق أدوات الدراسة المتبعة حيت اعتمدنا مقياس ليكرت الخماسي ودرسنا الفرضيات وفقا لهذا المقياس كما في الجدول رقم (03)

1- نتائج المحور الأول:

الجدول رقم (12) اتجاه العينة فيما يخص نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
1يتميز بمرونة ترقيم حسابات الأذونة	6	27	-	12	3	3.44	1.183	موافق
	12.5	56.3	-	25	6.3			
3يقوم التسجيل المحاسبي على إستخدام محاسبة الإلتزام	-	30	9	6	3	3.38	0.937	محايد
	-	62.5	18.8	12.5	6.3			
5يمنح وثائق محاسبية واضحة وغير معقدة	-	21	6	15	6	2.88	1.123	محايد
	-	43.8	12.5	31.3	12.5			
2يسمح بعرض المركز المالي للمؤسسة العمومية	-	24	-	18	6	2.87	1.178	محايد
	-	50	-	37.5	12.5			
4يسمح بمعرفة الممتلكات المنقولة والغير منقولة للدولة	-	6	3	24	15	2.00	0.945	غير موافق
	-	12.5	6.3	50	31.3			
6تقييم الأداء الحقيقي لتسيير موارد الدولة	-	6	-	30	12	2.00	0.875	غير موافق
	-	12.5	-	62.5	25			
محايد						**2.76**	**0.691**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS v.20

يظهر الجدول رقم (12) آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر) مرتبة تنازليا حسب المتوسط المرجح التي تراوح المتوسط الحسابي فيها ما بين (2.00 – 3.44) والانحراف المعياري ما بين 0.875 إلى 1.123 حسب أفراد العينة في المحور الأول كما يلي :

- احتلت الفقرة 1 المرتبة الأولى بدرجة موافق التي تنص على " يتميز نظام المحاسبة العمومية بمرونة ترقيم حسابات الأذونة " بمتوسط حسابي 3.44 مما يميز نظام المحاسبة العمومية بمرونة ترقيم حسابات الأذونة
- المرتبة الثانية من نصيب الفقرة 3 التي تنص "يقوم التسجيل المحاسبي على إستخدام محاسبة الإلتزام" رجح المتوسط الحسابي بها 3.38 بدرجة محايد ومتوسط وعليه لا يلزم التسجيل المحاسبي على إستخدام محاسبة الإلتزام
- كانت المرتبة الثالثة الفقرة 5 " يمنح وثائق محاسبية واضحة وغير معقدة" المتوسط الحسابي بها 2.88 بدرجة محايد أي لا يمنح نظام المحاسبة العمومية وثائق غير واضحة

- سجلت الفقرة 2 المرتبة الرابعة "يسمح بمعرفة الممتلكات المنقولة والغير منقولة للدولة" بمتوسط حسابي 2.87 أي لا يسمح نظام المحاسبة العمومية بعرض المركز المالي للمؤسسة العمومية
- في الأخير الفقرتين 4 و 6 كان متوسطها الحسابي مساويا لـ 2.00 بدرجة غير موافق أي أن نظام المحاسبة العمومي لا يسمح بمعرفة الممتلكات المنقولة والغير منقولة للدولة و لا بتقييم الأداء الحقيقي لتسيير موارد الدولة

2- وعليه كان المتوسط الحسابي للمحور الأول 2.76 أي بمقياس إجابة محايد هذا ما يشير إلى إلزامية إعادة النظر في نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

3- نتائج المحور الثاني:

الجدول رقم (13) اتجاه العينة فيما يخص تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
6ترشيد اتخاذ القرارات	27	21	-	-	-	4.56	0.501	موافق بشدة
	56.2	43.8	-	-	-			
1تحسين جودة التقارير المالية	24	24	-	-	-	4.50	0.505	موافق بشدة
	50	50	-	-	-			
7العمل على الحد من الفساد المالي والإداري	24	21	3	-	-	4.44	0.616	موافق بشدة
	50	43.8	6.3	-	-			
2دعم السياسات الاقتصادية للدولة	21	27	-	-	-	4.44	0.501	موافق بشدة
	43.8	56.2	-	-	-			
3تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية	18	27	3	-	-	4.31	0.589	موافق
	37.5	56.2	6.3	-	-			
4تقييم أداء المسؤولين	18	27	3	-	-	4.31	0.589	موافق
	37.5	56.2	6.3	-	-			
5ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة	15	24	9	-	-	4.13	0.703	موافق
	31.3	50	18.8	-	-			
موافق بشدة						**4.38**	**0.447**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS v.20

يظهر الجدول رقم (13) تحليل الفقرات الواردة في الاستبيان لمدى مساهمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حيث تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحراف والمعيارية لإجابات أفراد العينة، ويشير الجدول أن المتوسطات الحسابية لمحور تطبيق معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام تراوحت بين 4.13 إلى 4.56 وانحرافات معيارية تتراوح ما بين (0.501 – 0.703) في المحور الثاني كما نوضحه في الأتي:

- فالفقرة 6 التي تنص "رشيد اتخاذ القرارات" احتلت المرتبة الأولى وتمت الموافقة عليها بشدة وبمتوسط مرجح بـ 4.56.
- الفقرة 1 التي تنص على "تحسين جودة التقارير المالية" احتلت المرتبة الثانية ومتوسط الحسابي فيها بـ 4.50 بمقياس موافق بشدة.
- الفقرتان 7 و 2 تنصان على التوالي "العمل على الحد من الفساد المالي والإداري" و "دعم السياسات الاقتصادية للدولة" كانت حصتهما المرتبة الثالثة من موافقة عينة الأفراد بمتوسط 4.44 بمقياس موافق بشدة.
- الفقرتان 3 و 4 تنصان على التوالي "تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية" و "تقييم أداء المسؤولين" بمرتبة رقم خامسة بمتوسط 4.31 لكل منهما بدرجة موافق.
- الفقرة 5 تنص على" ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة" احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط 4.13 بمقياس موافق.
- ومن خلال النتائج السابقة تؤكد البيانات المتحصل عليها وتتفق على موافقة غالبية عينة الدراسة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تقيس هذا البعد بـ 4.38 أي درجة موافق بشدة، ويمكن استنتاج أن هناك ضرورة في استخدام هاته المعايير في نظامنا المحاسبي.

4- نتائج المحور الثالث:

الجدول رقم (14) اتجاه العينة فيما يخص نظام المحاسبة العمومية الجديد

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
4يقوم بالاعتماد على الأساس المحاسبي المناسب (أساس الاستحقاق)	24	24	–	–	–	4.50	0.505	موافق بشدة
	50	50	–	–	–			
1يواكب التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة العمومية	21	27	–	–	–	4.44	0.501	موافق بشدة
	43.8	65.2	–	–	–			
3يسمح بمعرفة الوضعية المالية للدولة	21	27	–	–	–	4.44	0.501	موافق بشدة
	43.8	65.8	–					
5يوضح أدوار الأعوان المكلفين بنظام المحاسبة العمومية بشكل دقيق	15	30	3	–	–	4.25	0.565	موافق
	31.3	62.5	6.3	–	–			

2يساعد على تطبيق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام	12	36	-	-	-	4.25	0.438	موافق
	25.0	75.0	-	-	-			
						4.37	0.439	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS v.20

يوضح الجدول رقم (14) تحليل الفقرات الواردة في الاستبيان لمدى نظام المحاسبة العمومية الجديد في القطاع العام حيث تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحراف والمعيارية لإجابات أفراد العينة، كما يوضح أن المتوسطات الحسابية للمحور تراوحت بين 4.25 إلى 4.50 وانحرافات معيارية تتراوح ما بين (0.438 – 0.565)، كما نوضحه في فقرات المحور الثالث كالأتي:

- فالفقرة 4 التي تنص " يقوم بالاعتماد على الأساس المحاسبي المناسب (أساس الاستحقاق)" احتلت المرتبة الأولى وتمت الموافقة عليها بشدة وبمتوسط مرجح بـ 4.50.
- الفقرتان 7 و 2 تنصان على التوالي " يواكب التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة العمومية " و " يسمح بمعرفة الوضعية المالية للدولة "كانت حصتهما المرتبة الثالثة من موافقة عينة الأفراد بمتوسط 4.44 بمقياس موافق بشدة.
- الفقرتان 5 و 2 تنصان على التوالي "تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية" و "تقييم أداء المسؤولين" بمرتبة رقم خامسة بمتوسط 4.25 لكل منهما بدرجة موافق.
- ومن خلال النتائج السابقة تؤكد البيانات المتحصل عليها وتتفق على موافقة غالبية عينة الدراسة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تقيس هذا البعد بـ 4.37 أي درجة موافق بشدة ، ويمكن استنتاج ضرورة استخدام نظام المحاسبة الجديد.

المبحث الثالث :نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

سنحاول في هذا المبحث مناقشة نوع البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة من أجل تحديد نوع الاختبارات اللازمة لتحليل فقرات الاستبيان واختبار الفرضيات، ثم تعرض الباحث بعد ذلك لتحليل فقرات محور الاستبيان ومناقشة الفرضيات من أجل إثباتها أو نفيها وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولمجروف – سمرنوف (وتحليل فقرات الدراسة)

1- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف –سمرنوف)

اختبار كولمجروف – سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختيار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختيارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويوضح الجدول التالي رقم (15) نتائج الاختبار حيث تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور

جدول رقم :(15) يبين اختبار التوزيع الطبيعي(*One Sample Kolmogorov-Smirnov*)

الرقم	محتوى المحور	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
01	نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	06	0.260	0.000
02	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	07	0.242	0.000
03	نظام المحاسبة العمومية الجديد	05	0.303	0.000

المصدر :من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج SPSS

يوضح الجدول (15) نتائج الإختبار حيث أن قيمة Z صغيرة وكذلك قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 (sig> 0,05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

2- تحليل واختبار فقرات الاستبيان:

تم استخدام اختبار الجدولية والتي T المحسوبة أكبر من قيمة T الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة تساوي) 2.00 أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والمعدل النسبي أكبر من(% 60 ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها.

الجدولية والتي تساوي 2.00 أو مستوى الدلالة أقل من T 0.05 المحسوبة أصغر من قيمة T إذا كانت قيمة والمعدل النسبي أقل من % 60 ، وتكون آراء أفراد العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

جدول رقم (16) : يبين تحليل فقرات المحور الأول :نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	يتميز بمرونة ترقيم حسابات الأذونة	3,44	1.183	20,126	0,000
02	يسمح بعرض المركز المالي للمؤسسة العمومية	2,86	1.178	16,905	0,000
03	يقوم التسجيل المحاسبي على إستخدام محاسبة الإلتزام	3,38	0.937	24,959	0,000
04	يسمح بمعرفة الممتلكات المنقولة والغير منقولة للدولة	2,00	0.945	14,658	0,000
05	يمنح وثائق محاسبية واضحة وغير معقدة	2,86	1.123	17,740	0,000
06	تقييم الأداء الحقيقي لتسيير موارد الدولة	2,00	0.875	15,832	0,000
جميع الفقرات		2,76	0.6918	27,644	0,000

- يتضح من خلال الجدول رقم (16) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (نظام المحاسبة العمومية في الجزائر) مستوى الدلالة في كل الفقرات 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على صدق الفرضية الخاصة بالمحور الأول أي أن **نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر بحاجة إلى تغييرات جذرية لتطويره ليساير متطلبات تطبيق المعايير؛**

جدول رقم (17) : يبين تحليل فقرات المحور الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	تحسين جودة التقارير المالية	4,50	0,505	61,701	0,000
02	دعم السياسات الاقتصادية للدولة	4,44	0,501	61,325	0,000
03	تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية	4,31	0,589	50,715	0,000
04	تقييم أداء المسؤولين	4,13	0,703	40,633	0,000
05	ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة	4,31	0,589	50,715	0,000

06	ترشيد اتخاذ القرارات	4,56	0,501	63,052	0,000
	العمل على الحد من الفساد المالي والإداري	4,44	0,616	49,940	0,000
جميع الفقرات		4,38	0,447	67,937	0,000

يتضح من خلال الجدول رقم (17) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (نظام المحاسبة العمومية في الجزائر) مستوى الدلالة في كل الفقرات 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على صدق الفرضية الخاصة بالمحور الثاني التي تدل : **يتيح تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ الحكومي وتوفير أدوات المسائلة**

جدول رقم (18) : يبين تحليل فقرات المحور الثالث: نظام المحاسبة العمومية الجديد

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	يواكب التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة العمومية	4,44	0,504	61,325	0,000
02	يساعد على تطبيق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام	4,25	0,438	67,288	0,000
03	يسمح بمعرفة الوضعية المالية للدولة	4,44	0,501	61,325	0,000
04	يقوم بالإعتماد على الأساس المحاسبي المناسب (الأساس الإستحقاق)	4,50	0,505	61,701	0,000
05	يوضح أدوار االأعوان المكلفين بنظام المحاسبة العمومية بشكل دقيق	4,25	0,565	52,121	0,000
جميع الفقرات		4,37	0,439	68,923	0,000

يتضح من خلال الجدول رقم (18) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (نظام المحاسبة العمومية في الجزائر) مستوى الدلالة في كل الفقرات 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على صدق الفرضية الخاصة بالمحور الثالث : **يتبنى مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة تطبيق قواعد أساس الإستحقاق في ثبات تسجيل الإيرادات والنفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية ؛**

المطلب الثاني: نتائج الدراسة

سيقوم الباحث بعرض نتائج الدراسة التي توصل إليها من خلال تطبيق نتائج تحليل التباين الأحادي (Way Anova One)

الجدول رقم (19) : يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير المؤهل العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	بين المجموعات	6,228	3	2,076	5,616	0,002
	داخل المجموعات	16,267	44	0,370		
	المجموع	22,495	47			
تطبيق معايير المحاسبية في القطاع العام	بين المجموعات	0,504	3	0,160	0,832	0,483
	داخل المجموعات	8,890	44	0,202		
	المجموع	9,394	47			
نظام المحاسبة الجديد	بين المجموعات	3,166	3	1,055	7,838	0,000
	داخل المجموعات	5,924	44	0,135		
	المجموع	9,090	47			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 44" تساوي 2.84

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق بين المتوسطات الإجابة تبعا للمؤهل العلمي

الفرضية البديلة: توجد فروق بين المتوسطات الإجابة تبعا للمؤهل العلمي

- قيمة مستوى الدلالة للمحور الأول " نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر " يساوي 0.002 وهي أصغر من قيمة 0.05 مما يعني وجود فروق في آراء عينة الدراسة يتعلق بالمؤهل العلمي.
- قيمة مستوى الدلالة للمحور الثاني " تطبيق معايير المحاسبية " يساوي 0.483 وهي أكبر من قيمة 0.05 مما يعني عدم وجود فروق في آراء عينة الدراسة يتعلق بالمؤهل العلمي.
- قيمة مستوى الدلالة للمحور الثالث " نظام المحاسبة الجديد " يساوي 0.000 وهي أصغر من قيمة 0.05 مما يعني وجود فروق في آراء عينة الدراسة لا يتعلق بالمؤهل العلمي.

بصفة عامة نلاحظ أن قيمة F المحسوبة لكل محور من المحاور الثلاث هي أكبر نسبيا من قيمة F الجدولية والتي تساوي (2.84) كما أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور هي أصغر من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة أنه توجد فروق بين متوسطات الإجابات تبعا للمؤهل العلمي.

الجدول رقم (20): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير الوظيفة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	بين المجموعات	1,631	3	0,544	1,147	0,341
	داخل المجموعات	20,864	44	0,474		
	المجموع	22,495	47			
تطبيق معايير المحاسبية في القطاع العام	بين المجموعات	0,398	3	0,133	0,649	0,588
	داخل المجموعات	8,996	44	0,204		
	المجموع	9,394	47			
نظام المحاسبة الجديد	بين المجموعات	0,464	3	0,155	0,790	0,506
	داخل المجموعات	8,625	44	0,196		
	المجموع	9,090	47			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 44" تساوي 2.84

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق بين المتوسطات الإجابة تبعا للوظيفة

الفرضية البديلة: توجد فروق بين المتوسطات الإجابة تبعا للوظيفة

- قيمة مستوى الدلالة للمحور الأول " نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر " يساوي 0.341 وهي أكبر من قيمة 0.05 مما يعني عدم وجود فروق في آراء عينة الدراسة يتعلق بالوظيفة.
- قيمة مستوى الدلالة للمحور الثاني " تطبيق معايير المحاسبية " يساوي 0.588 وهي أكبر من قيمة 0.05 مما يعني عدم وجود فروق في آراء عينة الدراسة يتعلق بالوظيفة.
- قيمة مستوى الدلالة للمحور الثالث " نظام المحاسبة الجديد " يساوي 0.760 وهي أكبر من قيمة 0.05 مما يعني عدم وجود فروق في آراء عينة الدراسة لا يتعلق بالوظيفة.

بصفة عامة نلاحظ أن قيمة F المحسوبة لكل محور من المحاور الثلاث هي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي (2.84) كما أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور هي أصغر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبذلك نقبل الفرضية الصفرية القائلة لا توجد فروق بين متوسطات الإجابات تبعا للوظيفة.

الجدول رقم (21): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير الخبرة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	بين المجموعات	0,061	2	0,031	0,062	0,940
	داخل المجموعات	22,433	45	0,499		
	المجموع	22,495	47			
تطبيق معايير المحاسبية في	بين المجموعات	1,047	2	0,523	2,821	0,070

القطاع العام	داخل المجموعات	8,347	45	0,185		
	المجموع	9,394	47			
نظام المحاسبة الجديد	بين المجموعات	0,529	2	0,264	1,390	0,259
	داخل المجموعات	8,561	45	0,190		
	المجموع	9,090	47			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 45" تساوي 3.23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق بين المتوسطات الإجابة تبعا للخبرة

الفرضية البديلة: توجد فروق بين المتوسطات الإجابة تبعا للخبرة

- قيمة مستوى الدلالة للمحور الأول "نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر" يساوي 0.940 وهي أكبر من قيمة 0.05 مما يعني عدم وجود فروق في آراء عينة الدراسة يتعلق بالخبرة.
- قيمة مستوى الدلالة للمحور الثاني "تطبيق معايير المحاسبية" يساوي 0.070 وهي أكبر من قيمة 0.05 مما يعني عدم وجود فروق في آراء عينة الدراسة يتعلق بالخبرة.
- قيمة مستوى الدلالة للمحور الثالث " نظام المحاسبة الجديد " يساوي 0.259 وهي أكبر من قيمة 0.05 مما يعني عدم وجود فروق في آراء عينة الدراسة يتعلق بالخبرة.

بصفة عامة نلاحظ أن قيمة F المحسوبة لكل محور من المحاور الثلاث هي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي (3.23) كما أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور هي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبذلك نقبل الفرضية البديلة القائلة لا توجد فروق بين متوسطات الإجابات تبعا للخبرة.

خلاصة

أوضحت هذه الدراسة الميدانية العديد من النتائج التي يجب أخذها بعين الاعتبار أهمها ما يلي:

- أشارت نتائج التحليل الإحصائي أن نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر أصبح تغييره ضرورة حتمي حيث إتفق أفراد العينة عن عجز هاذا النظام عن تقديم أفضل الممارسات المحاسبية ، كما أنه يعتمد على الأساس النقدي ولايمكن الدولة من معرفة ممتلكاتها المنقولة والغير منقولة ويعطي وتائق محاسبية غير واضحة وفي غير وقتها .
- أشارت نتائج التحليل الإحصائي أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أصبح من الأولويات حيث إتفق أفراد العينة وهذا كون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يمنح أفضل الممارسات المحاسبية ويعطي تقارير مالية ذات جودة عالية ،كما يسمح بتقييم أداء المسؤولين ويقوم بترشيد اتخاذ القرارات في الحكومة كما يسمح بترشيد الإنفاق الحكومي وتحسين المساءلة والشفافية.
- أشارت نتائج التحليل الإحصائي أن نظام المحاسبة العمومية الجديد يعتبر مكسبا في مجال تطوير نظام المحاسبة العمومية ويحتوي على مخطط محاسبي يتميز بمرونة أرقامه ، كما يسمح بتطبيق المعايير الدولية في القطاع العام كما يقوم بالإعتماد على أساس الإستحقاق المحاسبي .

الخاتمة العامة



في النهاية يجب الاعتراف بأنّ المحاسبة العمومية في الجزائر بعيدة كلّ البعد عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS،وبهذا يجدر التّأكيد بأنّ المحاسبة العمومية في الجزائر في حاجة كبيرة لتغيير جذري لوضعيتها ،وأنّ هناك ضرورة لتحديد الاستيراتيجية الملائمة لتطويرها ،وهو الإطار الذي سيلعب الإصلاح المحاسبي المرجو والمطلوب الدور الأساسي فيه ،والاعتراف بأهمية التخطيط في الاستيراتيجية الجديدة للإصلاح المحاسبي ،ووضع مخطط علمي وواقعي بهدف وضع للتلاعب بالمال العام وجعل المحاسبة العمومية في الغد أكثر تكيفا مع النظام الاقتصادي الاجتماعي وحتّى السياسي الحالي والمستقبلي للجزائر ،ذلك للتغيرات المنتظرة نحو التقدم والتطوّر والاندماج إيجابيا في الحركة العالمية لم تتم ولن تتحقق إلّا عبر أنظمة معلومات قوية وكفئة والأكثر من كل هذا أنظمة مرنة ودقيقة .

نتائج إختبار الفرضيات :

من خلال دراستنا لهذا البحث ، تبين لنا من خلال إختبار الفرضيات مايلي

- من خلال إختبار الفرضية الأولى والتي تنص((تعتبر المحاسبة العمومية آلية للرقابة وتسيير المالية العامة من خلال نظامها المحاسبي)) تبين أن الفرضية صحيحة حيث أن المحاسبة العمومية تخدم نشاطا معينا هو النشاط الحكومي ، فهي إذا نوع من النشاطات التطبيقية أي ان أصول المحاسبة العمومية وقواعدها وأساليبها مطبقة على نوع واحد من النشاط وهو النشاط الحكومي ، فمن خلال مخرجات نظام المحاسبة العمومية يمكننا تسيير المال العام والرقابة علية من خلال نظام الرقابة والنظام المحاسبي ونظام الموازنة وكلهم مكونات لنظام المحاسبة.
- أما الفرضية الثانية والتي تنص على أنه ((تبني معايير المحاسبة للقطاع العام يحقق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء))فأشارت نتائج التحليل الإحصائي أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعطي تقارير مالية عالية الجودة ، وتقوم بدعم السياسات الإقتصادية للدولة كما يقزم بتحسين المساءلة والشفافية ، كما تساعد أيضا في الحد من الفساد المالي والإداري وتعطي الصورة الجيدة عن أداء المسؤولين .
- أما الفرضية الثالثة والتي تنص((نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر بحاجة إلى تغييرات جذرية لتطويره ليساير متطلبات تطبيق المعاييروماتفرضه العولمة)) أشارت نتائج التحليل الإحصائي أن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية القائم على تطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي لايوفر معلومات وبيانات شاملة عن الذمة المالية للدولة، ولايوفر حسابات مرنة تسهل العمل المحاسبي ولايقوم بعرض المركز المالي الحقيقي .
- أما الفرضية الرابعة والتي تنص ((يتبنى مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة تطبيق قواعد أساس الإستحقاق في ثبات تسجيل الإيرادات والنفقات والإستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية)) فأشارت نتائج

التحليل الإحصائي أي أن العينة ترى بأن مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية ترى أنه نظام فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة وتحسين جودة الإبلاغ الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة ويساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كما يقوم بالإعتماد على الأساس المناسب –أساس الإستحقاق المحاسبي– .

النتائج العامة

وقد تم في خضم معالجة الموضوع من التوصل إلى النتائج التالية:

- تعد المحاسبة العمومية الوسيلة الأساسية للمساءلة المالية عن كيفية التصرف بالمال العام للدولة ، التي تعبر عن برنامج مالي يتضمن أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وقد ارتبط مفهوم المحاسبة ، بتطور دور الدولة وتوسع النشاطات الحكومية من أجل تقديم الخدمات العامة لأفراد المجتمع عبر مختلف مراحل البحث عن الشفافية والإفصاح المالي للمعاملات المالية بين مختلف الإدارات العمومية للدولة.
- في ظل عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر شملت استراتيجية الإصلاح لتشمل تصنيف حسابات الدولة بما تتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام . وقد تم تحديد بعض المعايير التي يمكن تطبيقها وفقا للظروف الممكنة ، واستراتيجية اصلاح الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية الذي يبين تغيير الدوار
- المعايير المحاسبية في القطاع العام أصبحت ضرورة حتمية للدول التي تريد أن تندمج في الحركة العالمية ، وخاصة القطاع العمومي في الجزائر لانه يعاني من العديد من الثغرات التي أدت إلى تفشي الفساد المالي والإداري بشكل كبير ؛
- البيئة الجزائرية ليست جاهزة في الوقت الحالي لتطبيق المعايير ، خاصة بعد تجميد الإطار المحاسبي للدولة .
- يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الايرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها
- قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط وسوء التخطيط، و النقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة

–اتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني (MSB)من خلال تبنيها لمشروع تحديث نظام الميزانية إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج

الإقتراحات :

بناء على الاستنتاجات السابقة ،ومن أجل تحقيق إصلاح للمحاسبة العمومية الجزائرية يواكب التطوّرات الحالية من خلال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ،فإنّ الباحثة من خلال طرح الموضوع توصي بمجموعة من التوصيات أهمّها :

- ضرورة تطوير النظام المحاسبي العمومي بما يواكب التطوّر في حقول المحاسبة والمراجعة ومعاييرها المهنية بالتّخلي عن تطبيق الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي بعد إجراء دراسة مستفيضة لكيفية تطبيق أساس الاستحقاق سواء بشكل مرحلي أو كلّي ،ويمكن البدء بتطبيق أساس الاستحقاق على إحدى الوحدات الحكومية التي تتصف بنشاط مالي كبير للتعرف على مواطن الضعف والقوة في التطبيق ،ليكون بالإمكان معالجتها ،ووضع الحلول المناسبة في حالة التطبيق الأشمل ،بغية تمكين الوحدات الحكومية من اتّخاذ القرارت المناسبة لتطوير أساليب إدارة المرافق الاقتصادية والاستثمارية وتشغيلها على أسس اقتصادية وتجارية سليمة ومجدية .
- توفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام وترشيد استخداماته والإسهام في رفع كفاية الأداء في الأجهزة الحكومية من خلال وحدات الرقابة الداخلية فيها .
- على الجهات الحكومية الإسراع في تبني استخدام أنظمة الحاسب الآلي في جميع العمليات المالية والمحاسبية والتحول من الوسائل التقليدية في مسك السجلات وإعداد الحسابات والبيانات المالية إلى الوسائل الإلكترونية وتقديم بياناتها للمراجعة على أقراص مدمجة بدلا من المستندات الورقية
- وجود نظام محاسبي عمومي متكامل وشفاف سيساعد الدولة ممثلة بالعديد من القطاعات على الكثير من الأمور وليس فقط بمنع الفساد المالي حيث سيمكن أجهزة الدولة من الحصول على البيانات المالية التي تساهم في تقديم معلومات وافية فيما يتعلّق بممتلكات الدولة المستهدفة بالتّخصيص .
- تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في المؤسسات العمومية الجزائرية للتوافق مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .
- تطوير الفكر المحاسبي للعاملين في المؤسسات العمومية الجزائرية ،من خلال تأهيلهم وتدريبهم لقبول تطبيق المعايير الدولية IPSASونظام المحاسبة على أساس الاستحقاق .
- ضرورة إصدار أو تطوير تشريعات مساندة ،لتسهيل عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ،ولسد الثغرات التي يعاني منها النظام الحالي والتي انجرّت عنها سلبيات كثيرة كالفساد المالي والإداري المفتّشي في القطاع العمومي .
- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .
- الإسراع في عملية تطبيق نظام المحاسبة العمومية الجديد PCE بعد تغييره ليتوافق مع المعايير الدولية في القطاع العام.

أفاق الدراسة

في الختام، يمكن القول أن دراستنا هذه ما هي إلا فاتحة ومقدمة لمن يهمه البحث في مجال هذا الموضوع، حيث يمكن القيام بدراسة المواضيع التالية :

- مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع البيئة الجزائرية؛
- دراسة مشروع تحديث الميزانية العمومي MSB واقع وتحديات ؛
- الرقابة المالية الحكومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ؛

قائمة المراجع



قائمة المراجع

I – قائمة المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

1– ابراهيم السيد المليجي، **المحاسبة في الوحدات الحكومية**، ط1 الاسكندية، 2002.

2– محمد احمد حجازي ، **المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة**.

3– لؤي وديان وزهير الحدوب ، **المحاسبة الحكومية** ، دار البداية ناشرون و موزعون ، عمان، الأردن، 2010.

4– محمد فضل مسعد وأخرون،**المحاسبة الحكومية** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009

5– محمد رشيد عبده الجمال،علاء الدين الدميري،**دراسات في المحاسبة الحكومية** ، دار الجامعية الإسكندرية، 2004.

6– حسام أبو علي الحجاوي ، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية** ،دار حامد للنشر ، عمان، الأردن،1999.

7– حنا رزوقي الصائغ ،**محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية)**، دار الهناء، طرابلس، ليبيا.

8– إسماعيل حسين أحمرو ، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان ،2003.

9– محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.

10–مصطفى الفار،**الإدارة المالية العامة** ،ط1،دار أسامة للنشر والتوزيع،عمان الأردن،2008.

11–غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق،عمان،1998.

12–إناس بن صالح الزمراني ، **المالية العامة والسياسة المالية** ،ط1،مكتبة البديع، مراكش المغرب،2002.

13–محمد قاسم القريوتي،**مقدمة في الإدارة العامة**،ط1،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،2006 ،ص267

14–محمد مسعي ، **المحاسبة العمومية** ، شركة دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2003.

ب– الأطروحات والرسائل الجامعية:

1- يوسف السعيدي أحمد،**أفاق إصلاح نظام المحاسبة**،مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الدكتور يحي فارس، دفعة 2009 / 2010.

2- شلال زهير ، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري** ، اطروحة دكتوراة ،جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، دفعة 2013 – 2014.

3- فريد منصور حمدان سليم ،**أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في في بلديات قطاع غزة في فلسطين**،مذكرة ماجستير غير منشورة،الجامعة الإسلامية غزة.

4- أحمد بوجلال،**مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة** ،مذكرة مجيستير غير منشورة ،جامعة عمر ثليجي بالاغواط سنة 2010/2009.

5- [1]الجوزي فتيحة،**الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر**،مذكرة مجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر3 2013،/2014.

6- ناصر يسين ،**المراقب المالي في التشريع الجزائري**،مذكرة ماستر غير منشورة في الحقوق،جامعة محمد خيضر –بسكرة 2014/2013.

7- بوشنطر سليمة ، **المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعةالجزائر3 ،السنة الجامعية 2011/2010.

8- هند حماني،**إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas**،[1]مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013.

9- قمو ، **الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر** ،مذكرة ماجيستيرغير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012.

10-جيلي أسماء، **القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام** ، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،سنة الدراسية2013/2012.

11-شلال زهير،**نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه**،مذكرة مجستير غير منشورة،2002/2001 ، جامعة الجزائر.

12-حاج جاب الله امال ، **اصلاح محاسبة الدولة** ، دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة ، المدرسة الوطنية للإدارة ، 2004.

13-مفتاح فاطمة ، **تحديث النظام الميزاني** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2011 .

ج- الدراسات الإلكترونية:

1- منصوري الزين، **دروس في المحاسبة العمومية**، متاح على الخط www.rayanaljazair.com/vb/T6044، تاريخ الاطلاع 2015/01/12.

2- مدونة صالح القرا ،**مقدمة في المحاسبة الحكومية**، متاح على الخط ، https://sqarra.wordpress.com/gevr/، تاريخ الاطلاع 2015/02/25.

3- محيي الدين رشاد طرابزوني، قواعد وأصول المحاسبة الحكومية، [على الخط]، ط2، مؤسسة مها للنشر، 2004، متاح على:

http://www.skaau.com/vb/attachment/1/9/3/7/9/6543.attach ، تاريخ الإطلاع : 2016/03/03.

4- [1] طلال الحجاوي ، عبد الناصر نور، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق** ،جامعة الإسراء ، مقال بدون سنة نشر ،متاح على http :ww.ips-dir.com/forum/1317/international standards jordan.pdf تاريخ الاطلاع2016/1/20.

5- محمد إبراهيم علي الجزراوي، **معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق**،مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية ، جامعة بغداد ،العدد3 لسنة 2012،متاح على http://www.mltaka.net/forums/multka539995/ تاريخ الإطلاع 2016/01/12.

6- مجمع الادارة .**المعايير المحاسبية الدولية** .دليل المحاسبين .متاح على http://www.ips-dir.com/forum pots.asptid=3563.تاريخ الاطلاع 2016/02/12.

7- الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مناح على https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-35-consolidated-financial-statements تاريخ الاطلاع 2016/03/14 .

8- https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-35-consolidated-financial-statements تاريخ الاطلاع 2016/02/22

9- http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_Outlook_March_2015/$FILE/EY-ipsas-outlook- mar-2015.pdf2016/02/16 تاريخ الاطلاع

10- https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-35-consolidated-financial-statements تاريخ الاطلاع 2016/02/22

11- جمعيات الدول الأعضاء فالويبو ،**التقريرالمالي السنوي و البيانات المالية السنوية** ،2013،ص2 ،متاح على http://www.wipo.int/edocs/mdocs/govbody/ar/a_54/a_54_10.docx ، تاريخ الإطلاع ،2016/02/20.

12- Minister de finance, en line ; disponible sur : http://www.mf-dgc.gov.dz/fichiers/communicatiion.html

13- Ministere de finance, **Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat Tome 2 – règles de fonctionnement de PCE (classe 5 à 0)** , DGC, décembre 2004, disponibles sur : http://www.mf-dgc.gov.dz/fichiers/pce.htm, consulter le 03/01/2009 , P 24-26 .

14- المملكة العربية السعودية ، **ديوان الرقابة العامة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية** ،متاح على الخط ، : http://www.gab.gov.sa/news.php?id=92، تاريخ الإطلاع 2016/04/20

15- الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** ، الجزء 1 ،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين ،مجموعة طلالأبوغزال،عمان،2009،ص14. متاح على www.ascajordan.org/UploadFiles/Full%20IPSAS%202008%20Book.pdf تاريخ الإطلاع 2015/12/15.

16- الامم المتحدة ،**اطار السياسة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام** النسخة النهائية الطبعة، 2، ص 21.متاح على الخط www.fao.org/docrep/meeting/026/me829A.pdf تاريخ الإطلاع 2016/04/20 .

د– تشريعات، تقارير، دوريات:

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، القانون رقم 17/84 ، قانون المالية ، الجريدة الرسمية ، رقم 43 ، 07 جويلية 1984 .

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المرسوم التنفيذي رقم 91-311 ، تعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم ، الجريدة الرسمية ، رقم 43 ، 18سبتمبر 1991 .

3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المرسوم التنفيذي رقم 91-312 ، شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات باقي الحسابات ، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسئولية المحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية ، رقم 43 ، 18سبتمبر 1991 .

4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المرسوم التنفيذي رقم 91-313 ، إجراءات المحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية ، رقم 43 ، 18سبتمبر 1991 ،المادة رقم 03 .

5- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المرسوم التنفيذي رقم 91-314 ، اجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية ، رقم 43 ، 18سبتمبر 1991 .

6- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، القانون رقم 21/90 ، قانون المحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية ، رقم 35 ، 15 أوت1990 .

7- عبد السميع رؤينة.**واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008** ،الملتقى العلمي الدولي بورقلة،واقع الإصلاح المحاسبي،، ،سنة 2011.

8- ياسر أحمد السيد محمد الجرف، **أهمية تطوير معايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية** ،ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ،كلية العلوم المالية، جامعة الملك خالد،2010.

إستبيان موجه للعاملين بمصلحة المحاسبة في وزارة المالية ومجلس المحاسبة

السلام عليكم....

ينـدرج هـذا الاسـتبيان في إطـار دراسـة ميدانيـة للحصـول علـى شـهادة الماسـتر في علـوم التجاريـة تخصـص محاسـبة ينـاقش موضـوع **دور معـايير المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام ipsas فـي تطـوير نظـام المحاسـبة العموميـة فـي الجزائـر**. ،لـذا ارجـوا التكـرم بقـراءة العبـارات بتـأني و الإجابـة بوضـع علامـة (X) أمـام الاختيـار الـذي ترونـه مناسـب ،علمـا أن إجـابتكم ستكون مفيدة جدا للباحثين ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي.

وفي الأخير لكم جزيل الشكر على تعاونكم و مساعدتكم .

القسم الأول : البيانات الشخصية والوظيفية

1. المؤهل العلمي : ☐تقني سامي ☐ليسانس ☐ماجستير

☐ مهندس ☐ دكتوراه ☐شهادات دراسات عليا

2. الوظيفة : مدير ☐ رئيس مصلحة أو قسم ☐ موظف ☐

أستاذ جامعي ☐

3. عدد سنوات الخبرة: ☐1-5 سنوات ☐ من 6- 10سنوات

☐ من11- 15سنة ☐ من 15سنة فأكثر

شرح بعض المفاهيم:

- الإستحقاق: يستخدم عملية التسوية للإعتراف بالإيرادات والمصاريف عند تحققها بغض أساس النظر عن تاريخ التحصيل أو السداد.
- الأساس النقدي: يعترف بالإيرادات عند تحصيلها ويعترف بالمصاريف عند دفعها.

القسم الثاني : محاور الدراسة

المحور الأول : نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر يحقق العناصر التالية :

الرقم	العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1-	- يتميز بمرونة ترقيم حسابات الأذونة					
2-	- يسمح بعرض المركز المالي للمؤسسة العمومية					
3-	- يقوم التسجيل المحاسبي على إستخدام محاسبة الإلتزام					
4-	- يسمح بمعرفة الممتلكات المنقولة والغير منقولة للدولة					
5-	- يمنح وثائق محاسبية واضحة وغير معقدة					
6-	- تقييم الأداء الحقيقي لتسيير موارد الدولة					

المحور الثاني : تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يقوم بتوفير العناصر التالية :

الرقم	العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1-	- تحسين جودةالتقارير المالية					
2-	- دعم السياسات الإقتصادية للدولة					
3-	- تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية					
4-	- تقييم أداء المسؤولين					
5-	- ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة					
6-	- ترشيد إتخاذ القرارات					
7-	- العمل على الحد من الفساد المالي والإداري					

المحور الثالث : نظام المحاسبة العمومية الجديد يحقق العناصر التالية

		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	موافق جدا
1-	- يواكب التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة العمومية					
2-	- يساعد على تطبيق معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام					
3-	- يسمح بمعرفة الوضعية المالية للدولة					
4-	- يقوم بالإعتماد على الأساس المحاسبي المناسب (الأساس الإستحقاق)					
5-	- يوضح أدوار االأعوان المكلفين بنظام المحاسبة العمومية بشكل دقيق					