وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم:مالية ومحاسبة

السنة الثانية ماستر محاسبة

دور المعايير المحاسبية المالية الدولية في القطاع العام في تفعيل حوكمة نظام المحاسبة العمومية

دراسة حالة – خزينة ولاية المدية–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

اعداد الطالبتين: تحت اشراف الاستاذ :

* معروف جهاد يوسف السعيدي أحمد

* نابي سلمى

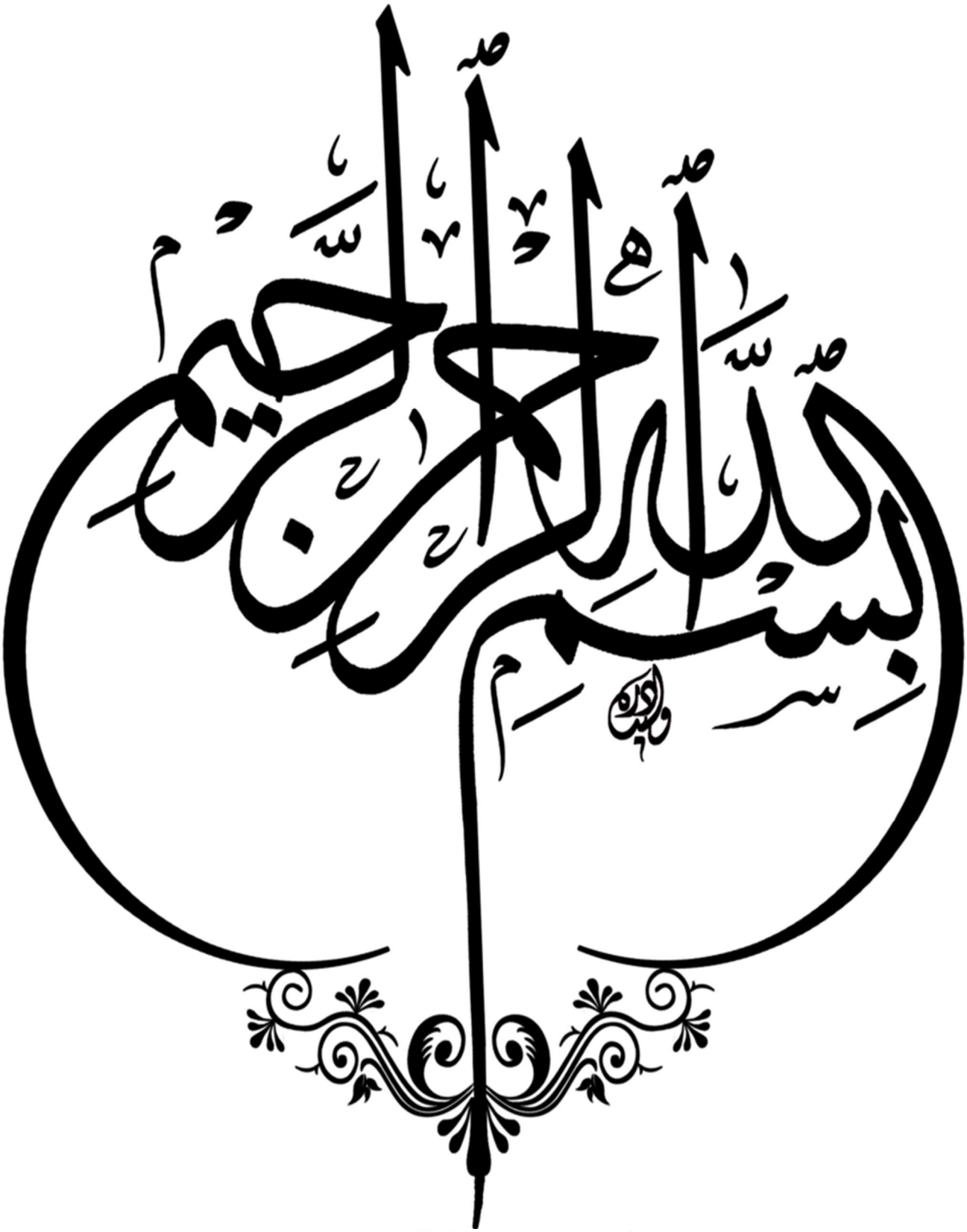
أعضاء اللجنة المناقشة

الاسم والقب	الرتبة العلمية	الصفة
بوعرار شمس الدين	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
يوسف السعيدي أحمد	أستاذ التعليم العالي	مشرفا ومقررا
مامي علي علي	أستاذ التعليم العالي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية

1446 /1445

2025/2024



بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

بداية الشكر لله عز وجل الذي أعاننا وشد من عزمنا لإكمال هذه المذكرة ونشكره راكعين الذي وهبنا الصبر والمطاولة والتحدي والحب لنجعل من هذه المذكرة علما ينتفع به.

قال صلى الله عليه وسلم {من لم يشكر الناس لم يشكر الله}

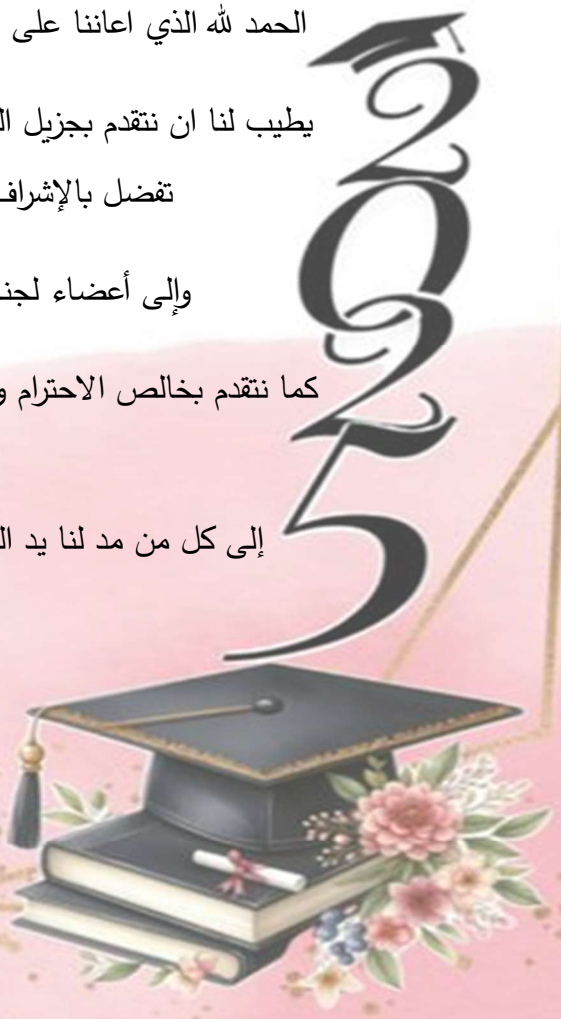
الحمد لله الذي اعاننا على انجاز هذا العمل المتواضع حمدا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه،

يطيب لنا ان نتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى استاذنا الفاضل الدكتور احمد يوسف سعيدي الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة ولم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه،

وإلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هذه المذكرة،

كما نتقدم بخالص الاحترام والتقدير لجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة يحي فارس المدية

إلى كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد، إلى كل من دعا لنا بالتوفيق والسداد في ظهر الغيب.



Class of 2025

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم "واخر دعواهم ان الحمد لله رب العالمين"

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات الحمد لله الذي وفقني وأعانني حتى بلغت هذا اليوم الذي طالما انتظرته وسعيت لأجله

إلى من قال فيهما ربي "وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"،

إلى رفيق دربي الذي تحمل معي عناء ومشقة البحث، زوجي العزيز،

إلى كل أفراد عائلتي دونما استثناء، إلى كل من اطلع على هذا البحث، واستفاد منه أو أفاد به، إلى كل طالب علم، إلى أهل العلم جميعا.

معروف جهاد



سلمى نابي

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله

ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا

الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى.

أهدي ثمرة بحث تخرجي إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

وأدامهما نورا لدربي

إلى عائلتي الصغيرة والكبيرة

الملخص:

تهدف الدراسة إلى إظهار دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في رفع درجة التوافق بين الممارسات المحاسبية الدولية مما يسمح بتحقيق الشفافية والفعالية في التسيير وتحسين جودة التقارير والقوائم الصادرة عن الدول، لذلك تناولنا في الجانب النظري بعض المفاهيم المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتحديد أهمية تحقيق مبادئ الحوكمة واضفاء الشفافية في نظام المحاسبة العمومية، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وتحليل البيانات المتحصل عليها من نظام المعلومات الخاص بخزينة ولاية المدية التي أجريت بها الدراسة الميدانية، وخلصت الدراسة الى ان التوجه نحو أساس الاستحقاق وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) توجهاً سليماً ومعاصراً يسمح للجزائر بالتجسيد الفعال لتطبيق مشروع الإصلاح المحاسبي الجديد، بالإضافة الى إحداث تغيرات جوهرية في المحاسبة العامة خاصة تلك المتعلقة بمحاسبة الممتلكات و إعداد القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حوكمة القطاع العمومي؛ إصلاح نظام المحاسبة العمومية،

Abstract :

The study aims to highlight the role of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in the public sector by enhancing transparency and effectivency,thereby allowing for greater harmonization between international accounting practices and improving the quality of reportingg and financial statements issued by countries. We addressed ,in the theoretical aspects related to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) , identifying the importance of governance pricipales and adding transparencyto the public accounting system , the study reieid on the descriptive approach and the analysis of data obtained from financial information system of the province of Médéa, where the study concluded that the trend towards the accrual based approach in according to the requirements of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) constitutes a sound and contemporary direction that allows Algeria to effectively implement the IPSAS reform project, in addition to significant changes in public accounting, especially regarding asset accounting and the preparation of financial statements.

Keywords :

International Accounting Standards in the, Public Sector, Public Sector Governance ; Public Accounting reform

قائمة الفهرس

الموضوع	الصفحة
شكر وتقدير	I
الاهداء 1	II
الاهداء 2	III
الملخص	IV
فهرس المحتويات	VI
قائمة الاشكال والجداول	IX
قائمة المختصرات	X
قائمة الملاحق	XI
مقدمة	أ-خ
تمهيد	2
الفصل الأول: مدخل لدراسة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	2
المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	3
المطلب الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مفهومها	3
المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	6
المطلب الثالث: أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS	9
المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	11
المطلب الأول: نطاق إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	11
المطلب الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية	18
المطلب الثالث: مزايا وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	19
المبحث الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	26
المطلب الأول: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية	26
المطلب الثاني: معايير الادوات المالية	30
المطلب الثالث: معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة	31

المطلب الرابع: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام وفق الأساس النقدي	38
خلاصة الفصل	43
الفصل الثاني: مساهمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تفعيل حوكمة نظام المحاسبة العمومية	45
تمهيد	45
المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية	46
المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة العمومية	46
المطلب الثاني: مبادئ وأسس المحاسبة العمومية	49
المطلب الثالث: عناصر النظام المحاسبي العمومي	59
المبحث الثاني: حوكمة نظام المحاسبة العمومية	62
المطلب الأول: تعريف الحوكمة في القطاع العام	62
المطلب الثاني: أهداف الحوكمة في القطاع العام	63
المطلب الثالث: مبادئ الحوكمة في القطاع العام	64
المبحث الثالث: دور المعايير المحاسبية في القطاع العام في تفعيل نظام المحاسبة العمومية	68
المطلب الأول: دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تحقيق الشفافية والمساءلة	68
المطلب الثاني: الافصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية كمدخل لترشيد تسيير المال العام	70
المطلب الثالث: مساهمة المعايير في تفعيل حوكمة الموازنة العامة والرقابة في القطاع العام	72
خلاصة الفصل	77
الفصل الثالث: دراسة حالة	79
تمهيد	79
المبحث الأول: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	80
المطلب الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	80
المطلب الثاني: القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية	87
المطلب الثالث: تطبيق معايير المحاسبة العمومية في الجزائر	91
المبحث الثاني: التعريف بالمؤسسة	94

المطلب الأول: مفهوم الخزينة العمومية	94
المطلب الثاني: الدفاتر المعتمدة في الخزينة في ظل الإصلاح المحاسبي الجديد	97
المطلب الثالث: القوائم المالية على ضوء القانون 23-07	109
المبحث الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الأداء في الخزينة	109
المطلب الأول: دور الإصلاح المحاسبي في حوكمة نظام المحاسبة العمومية في خزينة الولاية	109
المطلب الثاني: مخرجات نظام المحاسبة العمومية في ظل القانون 23-07 في خزينة الولاية	111
خلاصة الفصل	112
خاتمة عامة	114
قائمة المراجع	121
الملاحق	127

- **قائمة الجداول:**

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
1	قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	15
2	مقارنة قانون 84-17 والقانون العضوي-18 15	88
3	أهم معايير المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام التي اعتمد عليها القانون 23-07 الخاص بالمحاسبة العمومية	92

- **قائمة الأشكال:**

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
1	يوضح متطلبات المعيار IPSAS24	74
2	مكونات نظام المحاسبة في الجزائر	86
3	المبدأ المشترك بين القانون 15-18 وIPSAS	89
4	الهدف المشترك بين القانون 15-18 وIPSAS	90
5	الهيكل التنظيمي لخزينة الولاية	96

قائمة المختصرات:

الرمز	الدلالة باللغة الاجنبية	الدلالة باللغة العربية
IFAC	Fédération International Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IPSAS	Sector Public International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IFRS	Accounting Financial International Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
NCT	Nomenclature des Comptes du Trésor	مدونة حسابات الخزينة

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	بيان الملحق
01	دفتر اليومية
02	الدفتر المساعد
03	الدفتر الكبير
04	الميزان العام للحسابات
05	**الحصيلة أو الوضعية المالية**
06	النجاعة المالية أو حساب النتائج
07	جدول تدفقات الخزينة
08	**جدول تباين الوضعية المالية الصافية**
09	وثيقة برمجة اعتمادات النشاط
10	بطاقة الإيرادات
11	بطاقة النفقات

مقدمة

مقدمة

يعتبر تطور النشاط الحكومي وتنوعه وازدياد حجمه لبنة الاساس في تطور مفهوم المحاسبة العمومية التي تهتم بتقديم تقارير وقوائم مالية تفصح عن مستوى كفاءة إنجاز البرامج والأنشطة الحكومية، ونظرا لأهمية المحاسبة العمومية في تسيير أعمال الأجهزة الحكومية كان لزاما تطوير وتنظيم العمل المحاسبي والافصاح عن المعلومات بتوفير نظام محاسبى فعال يلبي هذه المتطلبات.

فنظام المحاسبة العمومية يعتبر عنصرا أساسيا في التنظيم الإداري للدولة، وتحت الاهتمام الدولي نحو اعتماد وتبني أساليب وطرق حديثة لتطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية انطلقت بعض الجهود الى وضع معايير محاسبة دولية للقطاع العام IPSAS من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB التابعة لمنظمة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مستمدة ومتقاربة مع المعاير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وملائمة مع خصوصيات القطاع العام، والجزائر كغيرها من دول العالم تسعى إلى مواكبة ركب التقدم والنهوض باقتصادها، كما تطمح الحكومة إلى إرساء مبادئ الحوكمة وذلك من خلال جملة من الإصلاحات المحاسبية اهمها إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في سبتمبر 2018 الهادف لإصلاح أنظمة الميزانية وهو خطوة هامة ستفتح المجال للعديد من التغيرات في منطق التسيير وفي دور المحاسبة، والاستخدام الأمثل للموارد وتحسين كفاءة الأداء الإداري والمالي، مما يدعم النزاهة والموثوقية في إدارة الموارد المالية العامة.

ومن خلال ما سبق يمكن تحديد السؤال الرئيسي لإشكالية التي نود معالجتها كالتالي:

- **الى أي مدى تساهم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟**

وعلى ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟ وما هي أهم المزايا المستفادة من تطبيقها؟

- على أي أسس تعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟ وكيف تساهم الحوكمة في نظام المحاسبة العمومية؟
- ما هو واقع المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالجزائر؟
- ما هو واقع تطبيق المحاسبة العمومية على مستوى خزينة ولاية المدية؟

وللإجابة على الأسئلة المطروحة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- تعتمد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على متطلبات قابلة للتطبيق على القطاع العام، وتسمح بالقراءة الصحيحة للمالية العمومية والتقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الدول.
- تعتمد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على مجموعة من المبادئ المقبولة عموما تعطي للمعلومة المالية ميزات من شأنها أن تعزز الثقة بين الجمهور والحكومة من خلال المساءلة والشفافية.
- تساهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تفعيل حوكمة نظام المحاسبة العمومية من خلال تعزيز الشفافية وزيادة فعالية الإفصاح وحماية المال العام.
- تواجه محاسبة عمليات الخزينة لولاية المدية صعوبات في تطبيق نظام المحاسبة العمومية الجديد.

أهمية الدراسة:

تلعب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في رفع درجة التوافق بين الممارسات المحاسبية الدولية مما يسمح بتحقيق الشفافية والفعالية في التسيير ورفع جودة التقارير والقوائم الصادرة عن الدول، وعليه فالدراسة تستمد أهميها من أهمية تبني هذه المعايير وكذا من أهمية الإصلاحات التي باشرتها الجزائر لعصرنة نظام محاسبتها العمومية.

أهداف الدراسة:

سنحاول من خلال هذه الدراسة الوصول إلى الأهداف الآتية:

- التعرف على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي؛
- أهمية تحقيق مبادئ الحوكمة واضفاء الشفافية في نظام المحاسبة العمومية؛
- إبراز مدى مساهمة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تطوير وإصلاح المحاسبة في القطاع العام؛
- عرض الإصلاحات القانونية والمحاسبية التي جاء بها القانون رقم 23-07.

أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيار الموضوع لأسباب موضوعية وأسباب ذاتية

الأسباب الموضوعية:

تزايد أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ودورها في إرساء الشفافية والمساءلة العامة وما صاحبه من توجه دولي لتبنيها؛

توجه الجزائر نحو تطوير نظام المحاسبة العمومية وقيامها بالعديد من مشاريع الاصلاح؛

الأسباب الذاتية:

تم اختيار هذا الموضوع لكونه يدخل ضمن الاهتمامات البحثية للطالبتين والرغبة في تناول هذه المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص (مالية ومحاسبة).

منهج الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال عرض المفاهيم النظرية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي اعتمدنا على دراسة حالة في خزينة ولاية المدية.

الدراسات السابقة:

– **دراسة مغني نادية 2017** وهي عبارة عن اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير من جامعة الجزائر بعنوان" **دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر علي ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"**، هدفت الدراسة الي البحث عن إمكانية بناء تصور متكامل الإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تمليه الاتجاهات المعاصرة لنظام المحاسبة العمومية، ومن خلال تشخيص نظام المحاسبة العمومية الحالي وبيان مظاهر الخلل فيه سواء فيما تعلق بمدونة حسابات الخزينة او نظام الرقابة علي المال العام وكذلك نظام الموازنة العامة بالإضافة الي تحليل مشاريع الإصلاح.

أفضت نتائج الدراسة لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومستوى نضج مشاريع إصلاح هذا النظام التي تم اعتمادها من طرف الدولة منذ عام 1995 ومدى استجابتها لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام، إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال، بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا ويستجيب لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية الدولية.

– **دراسة قمو اسيا 2018** وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير من جامعة ورقلة بالجزائر بعنوان " **دور ميكانزمات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية_ حالة الجزائر**، هدفت الدراسة الي محاولة التعرف اذا كان بإمكان المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مكافحة الفساد الحاصل في المال العام، وإبراز اهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه مكافحة الفساد في الجزائر، وفيما اذا كانت تتوفر IPSAS على المقومات التي تساعد علي مكافحة

الفساد، وقد خلصت الدراسة الي مجموعة من النتائج كانت أهمها ان الفساد ظاهرة منتشرة عبر العالم من الواجب التصدي لها، وتعتبر الحوكمة من الادوات الحديثة التي اثبت الدراسات جدواها في محاربة الفساد، كما توصلت الدراسة الي ان الحكومة دخلت ميادين عديدة حتى انها وصلت الي القطاع العام من خلال حوكمة المالية العامة، وهذه الاخيرة لها مجموعة من الدعائم الاساسية من بينها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي لاقت قبول دولي لكونها اداة تحقق الشفافية وقابلية القوائم المالية للمقارنة التي يمنحها لها اساس الاستحقاق،

- **دارسة جابي أمينة هناء 2019**، الدراسة تحت عنوان " **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**"، أطروحة دكتوراة، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر، لما لهذه المعايير من أهمية كبرى في تحقيق أكبر قدر من المساءلة والشفافية وتسهيل المقارنة بين مختلف التقارير المالية لمختلف الدول. حيث تم إبراز نقائص نظام المحاسبة العمومية الجزائري وأهمية إصلاحه وفقا لهذه المعايير، بالإضافة إلى دراسة مشاريع الإصلاح التي أطلقتها وزارة المالية في سبيل إصلاح المنظومة المحاسبية والمالية للدولة على غرار مشروع عصرنة أنظمة الميزانية والمخطط المحاسبي للدولة المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وخلصت هذه الدراسة إلى تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات، أهمها ضرورة مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي، وتبني معايير IPSAS ولو تدريجيا، حيث يتطلب كل هذا توفير جميع مستلزمات النجاح، ولاسيما توفر إرادة سياسية قوية ومقاومة التغيير، بالإضافة إلى توفير الوسائل المادية والبشرية اللازمة، والاستفادة من تجارب الغير.

- **دراسة عشة فطيمة 2022:** الدراسة تحت عنوان" **محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات السليمة**"، وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه، تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك بغية تشخيص مواطن القوة ومكامن القصور التي يعاني منها ، وإبراز أهمية تبني الممارسات الدولية السليمة في تحقيق الشفافية، المساءلة والرشادة في استعمال الأموال العمومية، وكذلك دراسة مدى توافق مشاريع إصلاحه مع هذه الممارسات، حيث تم الاستعانة بالمنهج الاستنباطي لدراسة توافق نظام المحاسبة العمومية ومشاريع إصلاحه مع الممارسات الدولية السليمة كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي عند دراسة التجارب الدولية لإصلاح أنظمة المحاسبة العمومية في كل من نيوزلندا

،المغرب وفرنسا، وقد أظهرت نتائج تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر اعتماده على أسس تقليدية تتمثل في موازنة البنود واستعمال الأساس النقدي في التسجيلات المحاسبية، كما خلصت الدراسة إلى توافق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الممارسات الدولية السليمة ، المتمثلة في موازنة البرامج القائمة على النتائج واعتماد أساس الاستحقاق، بالإضافة الى رقابة الأداء التي تنص عليها الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وقد أظهرت الدراسة أن تنفيذ هذا المشروع عرف تأخرا كبيرا بسبب الصعوبات العديدة التي تعيق تنفيذ مشاريع اصلاح المالية العمومية في الجزائر، وقد أوصت الدراسة بضرورة توفر الإرادة السياسية لتنفيذ مشروع الاصلاح والاستفادة من التجارب الناجحة في هذا المجال.

مميزات الدراسة الحالية عن باقي الدراسات:

ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة أننا تطرقنا الى علاقة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ودورها في تفعيل حوكمة نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة الى اننا تطرقنا الى واقع تطبيق المحاسبة العمومية في ظل القانون 23-07، وعلاقة القانون العضوي 18-15 بتطبيق مبادئ الحوكمة.

حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتسليط الضوء على تطبيق مبادئ حوكمة في القطاع العام واصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي تقوم به الجزائر محاولة منها التوافق مع مستجدات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية.

الحدود الزمنية: الفترة الزمنية التي تمت فيها دراسة هذا الموضوع هي ثلاثة (3) أشهر، وذلك ابتداء من 18 فيفري2025 وإلى غاية 30ماي 2025.

الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة على مستوى خزينة ولاية المدية.

هيكل الدراسة:

بهدف الالمام بجميع جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات المطروحة تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتتبعهم خاتمة تتضمن نتائج الدراسة واهم التوصيات والاقتراحات، وهذه الفصول كالتالي:

الفصل الاول: مدخل لدراسة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تمت معالجتها من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الاول: ماهية المعايير المحاسبية في القطاع العام من خلال تقديم تعريف لها وأهميتها ودور وأهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، المبحث الثاني: خصصت فيه الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وأهم إجراءات إصدارها ومتطلبات تطبيق المعايير، وتحديد المزايا والانتقادات في معايير المحاسبة الدولية، المبحث الثالث: تناولنا فيه تصنيف المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الفصل الثاني: مساهمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تفعيل نظام المحاسبة العمومية تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث، المبحث الاول: ماهية المحاسبة العمومية من خلال تقديم تعريف لها وأهدافها وأهم المبادئ والاسس، المبحث الثاني: ويتمثل في حوكمة نظام المحاسبة العمومية تناولنا فيه الحوكمة في القطاع العام وأهدافها ومبادئها، المبحث الثالث: دور المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تفعيل نظام المحاسبة العمومية من خلال تحقيق الشفافية والمساءلة وحوكمة الموازنة العامة والرقابة في القطاع العام.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية في خزينة ولاية المدية حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق الى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والعمليات المحاسبية في خزينة الولاية، ودور المعايير المحاسبية في تحقيق الشفافية والمساءلة.

الفصل الأول

تمهيد

يشهد العالم تطورا سريعا في المفاهيم والأساليب والأنظمة المعمول بها في مجال التسيير العمومي، تماشيا مع تزايد حاجيات الأفراد وتعدد الخدمات التي تقدمها الإدارة. وأصبحت الدول مطالبة بتحمل مسؤولية اصلاح أنظمتها الإدارية، والرفع من أدائها بما يضمن تنفيذ سياساتها بفعالية، وترشيد استعمال المال العام.

أدركت العديد من الحكومات والمنظمات الدولية عبر مختلف دول العالم أهمية تحديث وتطوير أنظمتها المالية والمحاسبية لمواكبة التغيرات المتسارعة، وفي هذا السياق منح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة اصدار معايير دولية تعتمد في المجال المحاسبي، نظرا لما توفره من تقارير وقوائم مالية تعكس الوضع المالي للمؤسسات، مما يسهم في تعزيز الشفافية وتحسين الأداء المالي وضمان استمراريته.

وسيتناول هذا الفصل المفاهيم الأساسية المرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية المطبقة في القطاع العام، من خلال التطرق الى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية في القطاع العام

المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير المحاسبية في القطاع العام

المبحث الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

طرحت فكرة التوافق والتوحيد المحاسبي لعدة سنوات في كلا القطاعين العام والخاص، واعتبرت محل اهتمام كبير، غير أن المحاسبة في القطاع الخاص نالت الحظ الأكبر والنصيب الأوفر من هذا الاهتمام، أما في الآونة الأخيرة فقد تزايد الاهتمام نسبيا ليشمل المحاسبة العمومية المطبقة على وحدات القطاع العام. حيث يعتبر التوافق المحاسبي الدولي في القطاع العام من الضروريات الأساسية لتطوير الأنظمة المحاسبية، والابتعاد عن كل المشاكل التي تواجه الطرق المحاسبية المختلفة في جميع أنحاء العالم. هذا وقد اتجهت الكثير من الدول نحو تبني هذه المعايير، إيمانا منها بأهميتها ودورها في المحافظة على المال العام من الهدر والضياع والسرقة والفساد.[1]

المطلب الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مفهومها

"تبين في السنوات الأخيرة أن وحدات القطاع العمومي أصبحت هي الأخرى في حاجة ماسة إلى معلومات وبيانات مالية تستخدم كأساس لاتخاذ القرارات المالية ونتج عن ذلك محاولة استخدام مبادئ المحاسبة المالية عند تسجيل العمليات التي تتم على مستوى الوحدات العمومية وإعداد قوائمها المالية"[2]

الفرع الاول: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تعود نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) حيث أنشئ في 1984، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا في التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا

---

[1]– جابي امينة هناء، **أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSASعلى نضام المحاسبة العمومية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف،2019، ص: 23.

[2]– عشة فطيمة، **محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: ادارة مالية ومحاسبية، 2022، ص: 57.

المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقاربة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس.

أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). حيث تأسس هذا الأخير في 1977 ويشمل 167 عضو ل 127 دولة. [1]

الفرع الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

وفقا للدراسة رقم 12 للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تعرف المعايير المحاسبية بأنها "مجموعة من البيانات الرسمية التي تحدد كيفية انعكاس أنواع معينة من المعاملات والأحداث في القوائم المالية الحكومية". وبالتالي، يعد الالتزام بمعايير محاسبية موثوقة ومعترف بها أمرًا أساسيًا لضمان تقديم عرض عادل للقوائم المالية. من جهته، عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعايير المحاسبية بأنها توضح متطلبات القياس والعرض والإفصاح التي تخص العمليات والأحداث المدرجة في البيانات المالية ذات الغرض العام.[2]

والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS هي عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بغرض استخدامها في إعداد

[1] –عبود ميلود، **متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر**، أطروحة الدكتوراه (ل.م.د)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2018–2019، ص:177.

[2] – زاوي عيسى، **تحديات تبني معايير المحاسبة العمومية الدولية في الجزائر وفق متطلبات القانون العضوي 18–15**، مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد:19 العدد: 02، 2025، ص: 548.

وعرض البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي المستمد من المعايير الدولية للتقارير المالية (ifrs)[1]

ولا تطبق معايير IPSASs على المؤسسات التجارية الحكومية، والتي تتميز بالخصائص التالية: [2]

- لها الحق في إبرام عقود باسمها
- قد خصتها السلطات المالية والتشغيلية بالقيام بأنشطة تجارية؛
- تبيع السلع والخدمات أثناء سير أعمالها العادية، إلى كيانات أخرى مقابل ربح أو استرداد التكاليف بالكامل؛
- لا تعتمد على التمويل الحكومي المستمر بخلاف شراء المنتجات بشكل مستقل.
- تراقب من طرف جهة تابعة للقطاع العام.

وعليه يمكننا تقديم التعريف التالي: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي معايير ذات مصداقية وجودة عالية، تعدها جهة مستقلة وتدعمها إجراءات قانونية متينة وتؤيدها الحكومات والهيئات المهنية المحاسبية والمنظمات الدولية مثل: المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والبنك الدولي. وتشمل هذه المعايير عدة فقرات المهيكلة على النحو التالي:

- مقدمة
- الغرض من المعيار؛
- نطاق المعيار؛
- تعاريف المصطلحات المستخدمة في المعيار؛

[1]- خالد البعاشي، نصر حميداتو، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية (دراسة ميدانية لبلديات ولاية تيارت)**، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد05، العدد02، 2022، ص:160.

[2]- جابي امينة هناء، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:32-33

- محتوى المعيار؛
- تاريخ تطبيق المعيار؛
- دليل للتطبيق؛
- الملاحق التي قد تحتوي على آراء أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.

كما تعني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي صدرت عن مؤسسات القطاع العام [1]

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

تتلخص مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما هو مبين في نظامها، " في خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في صياغة وتبني وتنفيذ المعايير والإرشادات الدولية عالية الجودة، والمساهمة في تطوير منظمات المحاسبة المهنية وشركات المحاسبة القوية والممارسات عالية الجودة للمحاسبين المهنيين، بالإضافة إلى تعزيز أهمية المحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، ومناقشة قضايا المصلحة العامة التي تبرز فيها أهمية خبرة مهنة المحاسبة بشكل كبير". وفي سعيه لتحقيق هذه المهمة، أسس مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للعمل كهيئة مستقلة لوضع المعايير تحت رعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين.[2]

[1]–خيضر خبيطي، يونس مونه، **آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 02، 2016، ص:99.

[2]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2022، ص: 12.

الفرع الاول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام.

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

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، فإن المجلس يميز بين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بمواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيأت الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية.

أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات للمساءلة عن الأداء.[1]

[1] شلال زوهير، **آفاق إصلاح المحاسبة العمومية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014 ص:53

الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يلي: [1]

- ✓ يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

- ✓ يهدف هذا الأمر إلى تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرارات في القطاع العام. وفي سعيه لتحقيق هذا الهدف،

- ✓ يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية في القطاع العام وتحقيق المقاربة بين الأسس المحاسبية والاحصائية لإعداد التقارير المالية حيث يكون مناسبا، كما ويشجع على قبول معاييره ومنشوراته الاخرى.

- ✓ يعمل المجلس على صياغة وإصدار ما يلي في سبيل تحقيق أهدافه:

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمنشآت القطاع العام.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سبق ذكره**، ص:12.

إرشادات الممارسة الموصى بها، لتقديم الإرشادات التي تمثل الممارسات الجيدة التي تشجع منشآت القطاع العام على اتباعها.

- دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام. حيث أنها تستند إلى دراسة الممارسات الجيدة والطرق الأكثر فعالية للتعامل مع الأمور التي تتم معالجتها.

- بحوث وتقارير بحوث أخرى، لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام. وتهدف هذه البحوث إلى تقديم معلومات جديدة أو رؤى جديدة تنتج بشكل عام عن نشاطات البحوث كبحوث الأدب والاستبيانات والمقابلات والتجارب ودراسات الحالة والتحليلات.[1]

المطلب الثالث: أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

- ✓ سيتعين على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS "انتاج حسابات موحدة"، تصف النشاط الاقتصادي للدولة؛

- ✓ يسعى IPSASB لتطوير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية وتشجيعها، وذلك لرفع نوعية المعلومات المالية الحكومية، تحسين عملية اتخاذ القرارات، تجنب الأزمات المالية والاقتصادية، وزيادة الشفافية المالية. إن هذه الأهداف توفر مسوغا للدعم المالي من قبل صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمات الأمم المتحدة؛

[1]– الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سبق ذكره**، ص:13.

- ✓ توفر مجموعة للقياس وسياسات الإفصاح للإبلاغ المالي وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، فضلا عن الأساس النقدي؛

- ✓ تسمح بتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية المبلغة إلى المستخدمين الخارجين والمديرين، ومن ثم يزداد الضبط المالي مما يؤدي إلى تجنب الفساد وسوء الإدارة؛

- ✓ تدعم الحكم الجيد في القطاع العام، إذ يتطلب الحكم الجيد المساءلة والشفافية المالية للحكومة ووكالاتها وإن للمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما دورا أساسيا فيها؛

- ✓ تأمين الحصول على معلومات محاسبية ملائمة وموثوق بها لمستخدمي الكشوف المالية الحكومية، لكونهم مهتمين بشكل خاص بالشفافية المالية؛

- ✓ تقود إلى تأسيس ممارسات ملائمة للإبلاغ المالي، ثبات تطبيقها بين البلدان، وفي نفس البلد من فترة إلى أخرى، وإمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية الاقتصادية؛

- ✓ توفر الكفاءة والفاعلية في تدقيق التقارير المالية الحكومية وتحليلها، باعتبارها قواعد عامة معتمدة في أنحاء العالم للإبلاغ المالي عن الأحداث والمعاملات المتشابهة.

ويتضح مما سبق أن غياب المعايير المحاسبية يمكن أن يؤدي إلى:

- ✓ تعقيد عملية اتخاذ القرار من المستفيدين بسبب إعداد القوائم المالية بطريقة معقدة إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوافرا في معظم الحالات سواء

لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة؛

- ✓ اتخاذ قرارات خاطئة من المستفيدين بسبب استخدام طرائق أو قواعد محاسبية غير سليمة أو متباينة في المعالجات المحاسبية التي تؤدي بدورها إلى إنتاج قوائم مالية لا تعبر بصدق عما قصدت إلى تحقيقه ما يصعب فهمها والاستفادة منها؛

- ✓ صعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين بسبب الاختلاف في الأسس التي تعالج بموجبها العمليات الأحداث والظروف المالية للمنظمات المختلفة، ويؤدي ذلك إلى صعوبة مقارنة المراكز المالية ونتائج أعمالها، وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل. [1]

المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير المحاسبية في القطاع العام

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية، الجماعات المحلية والوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام.[2]

[1] عبود الميلود، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 181-182

[2] - شلال زوهير، **مرجع سبق ذكره**، ص: 54.

المطلب الأول: نطاق إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بصياغة معايير مبنية على اساس الاستحقاق تتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تكييفها مع سياق القطاع العام حيث يكون مناسباً. وفي تنفيذ تلك العملية، يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحفاظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أينما أمكن، ما لم تطرأ مسألة هامة في القطاع العام تجيز الحياد عن ذلك.[1]

الفرع الأول: نطاق وصلاحيات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يشمل نطاق وصلاحيات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ما يلي:

- يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بصياغة معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير أخرى تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي.

- تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المتطلبات التي تتناول المعاملات والأحداث الأخرى في التقارير المالية ذات الغرض العام. إن التقارير المالية ذات الغرض العام هي التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات الذين يكونوا غير قادرين على طلب إعداد تقارير مالية مصاغة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 13.

- صممت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للتطبيق على منشآت القطاع العام التي تحقق المتطلبات التالية:

- تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات ٢ لصالح العامة أو إعادة توزيع الدخل والثروة؛

- تقوم بتمويل أنشطتها بشكل أساسي مباشر أو غير مباشر، من خلال الضرائب و / أو التحويلات من المستويات الأخرى من الحكومة، والمساهمات الاجتماعية، والديون أو الرسوم؛ و

- ليس لديها هدف أساسي لتحقيق أرباح.

- في حال وجود أي قيود على قابلية تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فإنه يُشار إليها في تلك المعايير. وليس المقصود تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير الهامة.

- تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام السياسة التي تنص على أن جميع الفقرات المذكورة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي أن تتمتع بقوة نفاذ متساوية، وأنه ينبغي تحديد قوة نفاذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة. ونتيجة لذلك، تتضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي وافق عليها المجلس بعد 1 يناير ٢٠٠٦ فقرات بالخط الغامق والعادي والتي لها قوة نفاذ متساوية. حيث تشير الفقرات بالخط الغامق إلى المبادئ الرئيسية.

وينبغي قراءة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات (إن وجد) المنصوص عليه في ذلك المعيار.[1]

الفرع الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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

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

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف 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 كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس.

وعلى هذا الأساس، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية 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.

[1] –الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سبق ذكره**، ص:13

يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبي من طرف الحكومات والهيآت الدولية والمهنية المهتمة بمجال المحاسبة. وفي هذا الإطار، يعرض الجدول الموالي بيانات عن الدول التي تعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.[1]

الجدول رقم (01): قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قائمة الدول	الوضعية تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
استراليا، بريطانيا، نيوزيلندا، 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 وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي.
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، تكييف التشريعات
بربدوس	مشروع في إطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتأكيد مع صندوق النقد الدولي.
كمبوديا	في إطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية

[1]– شلال زوهير، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 55–56.

جزر كايمان	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 وجنوب افريقيا	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
السلفدور	مشروع البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية جانفي 2005
فيجي	مخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي
فرنسا	التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف القواعد والتنظيم المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
غامبيا	في إطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحول إلى أساس الاستحقاق.
غانا	تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.
المجر	بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي 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 والمتوقعة بحلول 2009.
جمايكا	الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق، والتغيير في طور الإنجاز.

كزاخستان	قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال المعايير المحاسبية في القطاع العام.
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 الأساس 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 وفق الأساس 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 والبنك 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 بدعم من البنك الدولي.

المصدر: شلال زوهير، **مرجع سبق ذكره**، ص: 57.

نلاحظ من خلال الجدول أن مختلف الدول ساهمت في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق كأستراليا وبريطانيا ونيوزيلندا، كندا والواليات المتحدة الأمريكية التي تعتبره الدول الأولى المتقدمة التي أفلحت في تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق. أما فيما يخص الجزائر فهي تقوم بالتعاون مع البنك الدولي من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية.

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي: [1]

[1]–خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، **متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، العدد 31(2)، المركز الجامعي بافلو، جامعة الجلفة،2016، ص:286–287.

1- التأهيل العلمي والعملي يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والآمر بالصرف المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لابد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالمحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات، وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير، فضلا أن يفهموها ويطبقوها تطبيقا سليما، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط، بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2- الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، من بينها قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية... إلخ.

3- دور الاعلام : 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 أية معايير أو مفاهيم أخرى ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي... إلخ) من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

المطلب الثالث: مزايا وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

ان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام له العديد من المزايا، كما أن تطبيق هذه المعايير يواجه الكثير من التحديات والصعوبات وهذا ما سنتطرق اليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: مزايا معايير المحاسبة الدولية في القطاع

إن من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة، والتي نبينها فيما يلي: [1]

- ✓ **التناسق والتناغم:** ويعني ذلك قيام مؤسسات القطاع العام بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والطرق التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات العمومية بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل (Internationalisation) الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

- ✓ **قابلية المقارنة:** يعتمد على طرق المعالجة المحاسبية، وبالتالي فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القائمة المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل صاحب العلاقة الداخلي أو الخارجي، والمفاضلة على أسس واضحة بعيدًا عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل وبناء على أسس سليمة وواضحة.

- ✓ **مواكبة متطلبات العولمة:** ولدت العولمة جملة من التغيرات العالمية أصبحت بفضلها العالم قرية صغيرة كالتطورات التكنولوجية وعمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتل السياسي

[1] –عامر مريم، **شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدوليةIPSAS**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، 2021، ص ص: 61–62.

والاقتصادي، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات الصناعية المهنية العالمية (منظمة التجارة العالمية، منظمة الجمارك العالمية...إلخ)، إذ كان لا بد من أن تطال العولمة المهنية في القطاع العام وإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة في القطاع العام على مستوى عالمي، والاستفادة من قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن سلبياتها.

- ✓ **تلبية المتطلبات القانونية:** حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مثل الأردن التي أقرت بموجب قانون على المؤسسات تطبيق هذه المعايير، ولا يمكن لأي حكومة وطنية أو محلية أو إقليمية تحقيق وجودها وفعاليتها وكفاءتها على المستوى الوطني إلا بالانصياع إلى القانون.

- ✓ **تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين:** حيث أن الحكومات تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية الدولية أن يمنحوا قروضا دون دراسة وافية للقوائم المالية للحكومات، ولا يكون ذلك إلا بإعداد هذه الأخيرة وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة وقابلة للفهم.

- ✓ **قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية:** إن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، مما يتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت بها هذه القوائم على غرارها، وبالتالي غموض القوائم المالية وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيس من القوائم المالية والتقارير المالية المتعلقة بتزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

- ✓ **إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:** وهذا ينطبق على كافة المواضيع التي تطرقت لها معايير (IPSASS)، حيث أن العالم يتشابك يوما بعد يوم بفضل الثورة في الاتصالات وتكاتف الدول في مواجهة الكثير من القضايا المصيرية المشتركة.

- ✓ **ممارسة المساءلة بناء على أسس دقيقة وموضوعية وواضحة:**

تبرز أهمية المحاسبة والمساءلة عن المال العام سواء عند صرفه أو تحصيله أو حفظه، إذ لا يمكن ممارسة هذه المساءلة مالم تكن هناك ممارسات محاسبية دقيقة وواضحة مستندة إلى معايير محاسبية عالية الجودة. فضلا عن المزايا المذكورة سابقا يمكن إضافة أهم المزايا التي تتميز بها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يلي: [1]

- عنصر أساسي للحكم الرشيد؛
- تمكن من خلق إدارة مالية عامة عالية الجودة؛
- تشديد الرقابة المالية؛
- توعية أفضل للحكومة وأكثر خضوعا للمساءلة؛
- تمكين صانعي القرار من قياس الأداء ومراقبته، وخلق حوافز لهم لعدم اتخاذ قرارات تؤثر سلبًا على الكفاءة أو الإنصاف بين الأجيال.

[1]- عامر مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص:63.

الفرع الثاني: معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يمكن القول إنه بالرغم من المزايا التي توفرها المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام سالفة الذكر فإن هنالك الكثير من المعوقات التي وقفت حائلا أمام انتشار تطبيقها في العديد من دول العالم خاصة الدول النامية، وفي هذا السياق قام العديد من الباحثين بانتقاد بعض الجوانب نذكر بعضها وهي كالآتي:[1]

- ✓ **عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالكامل على مستوى دول العالم**

وذلك لاختلاف البيئة التي تم أحذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث أن IPSASs في الغالب موجهة الى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة التي وصلت الى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن ادارته وتوجيهه، والامر يكون مختلفا كثيرا في الدول النامية باعتبار غياب المساءلة وكثرة أوجه هدر الموارد العامة والاستهانة بالمال العام واتساع فجوة الفساد بين الدول المتقدمة والدول النامية.

- ✓ **الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية**

حيث تنص على الكثير من القوانين على وجود بديل أو بدائل أخرى، حيث لا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، وتكون المشكلة في البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية التي تؤدي إلى نتائج مختلفة، مثل:

- أساليب تقييم المخزون وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي IPSAS 12 للمخزون؛

[1]– خالد جمال الجعارات، **معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمان، الأردن، ،2018، ص: 42.

- أساليب الإهتلاك وفقا للمعيار IPSAS 17 المتعلق بالممتلكات، المصانع والمعدات، وبدائل أخرى تتضمنها معايير أخرى.

✓ **يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا للقوانين في الدول المطبقة**

ولذلك محاذير منها الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، بالإضافة إلى عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASs لاختلاف الإجراءات السائدة.

✓ **اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير**

ففي حين لا يكون صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، في حين نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان في الدول النامية، أضف الى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة معايير IPSASs الى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية، مع ما يمكن ان يكون عدم المواءمة بين النصوص الأصلية والنصوص المترجمة.

- **الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس IPSASB في وضع المعايير وتعديلها**

لا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية، ويتضح ذلك من خلال تدخل وتعليق كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

✓ **التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASS**

✓ تتسم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالتطور المستمر واستمرارية ويعود ذلك للأسباب التالية:

– تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها، وتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق هذه المعايير؛

– الظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق معايير IPSASS؛

– نجد أن عملية وضع المعايير IPSASs عملية مستمرة دائمة التغيير، وهذا التطور نابع من التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS؛

- ✓ **المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير**

تصدر معايير (IPSASS) من طرف خبراء في المحاسبة، وليس من السهولة فهمها، وبالتالي تتطلب تأهيلا عالي المستوى وتدريبا مكثفا من قبل مؤهلين للتدريب عليها ليتسنى بداية فهمها قبل تطبيقها.

- ✓ **اختلاف البيئات الاقتصادية والأنظمة السياسية بين الدول المتقدمة والدول النامية**

نجد أن هناك كثير من العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كالديمقراطية و جدية المساءلة وأنظمة الرقابة الصارمة ودور السلطة التشريعية التي يفترض أن تتبنى هذه المعايير باعتبار دورها الرقابي على الحكومة من خلال دواوين المحاسبة والرقابة والتفتيش، إضافة إلى اختلاف ثقافة التعامل مع المال العام وغير ذلك من العوامل التي تشكل في مجموعها بيئة مناسبة وملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASS، الأمر الذي تفتقر إليه الدول النامية وتستهين بنظرتها للمال العام وتوجيهه إلى مصارف لا يوجد للسلطة التشريعية أدنى رقابة عليها.[1]

[1]- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 43-46.

المبحث الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يقوم المجلس بإصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ويشجع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها، كما يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحكومات على تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي والتنسيق بين المتطلبات الوطنية وإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي يتم إعدادها بغرض تطبيقها من قبل المنشآت التي تتبنى أساس الاستحقاق المحاسبي. وقد تجد المنشآت التي تنوي مستقبلاً تبني أساس الاستحقاق المحاسبي فائدة في الإصدارات الأخرى للمجلس، وخصوصاً الدراسة رقم 14 بعنوان "التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي: إرشادات للحكومات والمنشآت الحكومية.[1]

يتناول هذا المبحث عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والاساس النقدي على النحو الموالي:

- معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية؛
- معايير الأدوات المالية؛
- معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة؛
- المعيار الدولي على الأساس النقدي.

المطلب الأول: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية

تتمثل هذه المعايير في:

[1]– الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثالث، ص: 589.

- **المعيار رقم 01: عرض البيانات المالية**

يهدف إلى وضع طرق موحدة لعرض البيانات المالية المتعلقة بالقطاع العام ويساعد هذا المعيار على إعطاء تمثيل منظم يوضح الحالة المالية والعمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية؛ كما يهدف هذا المعيار إلى: [1]

- ✓ 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 بمنشآت أخرى؛
- ✓ يبرز هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

وتتكون البيانات المالية حسب هذا المعيار من الأجزاء المكونة التالية:

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الأداء المالي؛
- قائمة التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية؛
- قائمة التدفق النقدي؛

[1]– آسية قمو، **المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد:07، العدد: 02، 2021، ص: 26.

– عندما توفّر المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدّرة والفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود موازنة في البيانات المالية؛

- **المعيار رقم 02: قائمة التدفقات النقدية**

يتضمن كيفية إعداد هذه القائمة وينص على ضرورة عرض معلومات عن المقبوضات والمدفوعات وعن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة بحيث تصنف هذه التدفقات إلى التشغيلية، استثمارية وتمويلية، وتقدم هذه القائمة كجزء من مجموع القوائم المالية المحددة في المعيا ر الأول.[1]

- **المعيار رقم 06: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة**

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من طرف الدولة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية، باستثناء الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقت ة لكونها ممتلكة ومحتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الامتلاك، أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن مستثمر.

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

هذا المعيار صادر في 02 ماي 2002، ويطبق على البيانات المالية الرئيسية لكل من البيانات المالية الموحدة للمؤسسة والتي تقاريرها بالعملة الوظيفية والتي تعتبر عملة الاقتصاد ذات التضخم المرتفع، لأنه من غير المجدي في هذا الاقتصاد تقديم التقارير حول النتائج التشغيلية والمركز المالي بالعملة المحلية دون

[1]– عبدوس ايمان، **دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، 2022، ص: 28.

إعادة بياناتها، حيث أن النقود تخسر قوتها الشرائية بالمقارنة مع المبالغ من المعاملات التي وقعت في مختلف الأوقات.[1]

- **المعيار رقم14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير**

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير، وكذلك الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير كما يستلزم القرار أن ال تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى أن افتراض المنشأة 1 مستمر ليس أمرا مناسبا، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS10). [2]

- **المعيار رقم 18: تقديم التقارير حول القطاعات**

الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى:[3]

1- مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة؛

2-تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها للمساءلة. 2 ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS14).

---

[1]- بوعبانة فتحية، **استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر، 2020، ص: 61.

[2]- عبود الميلود، **مرجع سبق ذكره**، ص: 192.

[3]- عبود الميلود، **مرجع سبق ذكره**، ص: 193.

- **المعيار رقم 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية**

يطبق هذا المعيار على وحدات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدرة.[1]

المطلب الثاني: معايير الادوات المالية

تتمثل في:

- **المعيار رقم 15: الادوات المالية الافصاح والعرض**

يقتضي هذا المعيار لضرورة الإفصاح عن طبيعة ونطاق استخدام الأدوات المالية المدرجة ضمن بيان الأداء المالي أو خارجه، والأغراض المالية التي تستخدم من أجلها والمخاطر المرتبطة بها والسياسة المتبعة لتغطية هذه المخاطر.

- **المعيار رقم 28: الادوات المالية العرض**

يحل هذا المعيار محل المعيار رقم 15 يحدد مبادئ وشروط لتصنيف وعرض الأدوات المالية كالتزام مالي أو حق ملكية، إذ تعتبر أداة للملكية إذا لم تشتمل التزاما تعاقديا، وإذا كانت أو سيتم تسويتها في حقوق الملكية الخاصة بالوحدة المصدرة، وتصنف على أنها التزام مالي إذا كانت تشتمل على التزام تعاقدي ينتج عنه أصل مالي يعرب عن حق تعاقدي لاستلام أو تسليم نقدي في المستقبل

[1]– شلال زوهير، **مرجع سبق ذكره**، ص:72.

- **المعيار رقم 29: الأدوات المالية الاعتراف والقياس:**

يحـدد شـروط الاعتـراف، شـروط إلغـاء الاعتـراف بالأصـول الماليـة عنـد انتهـاء فتـرة الحقـوق التعاقديـة للتـدفقات النقديـة، أو فـي حالـة التنـازل أو فـي حالـة نقـل الالتزامـات الماليـة والتعاقديـة للمسـتلم النهـائي، كمـا يحـدد المعيـار كيفيـة قيـاس الأدوات الماليـة الصـادرة عـن وحـدات القطـاع العام

- **المعيار رقم 30: الأدوات المالية الافصاحات:**

يهدف إلى تقديم إفصاحات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهمية الأدوات المالية، وتقدير حجم المخاطر والناجمة عن مختلف الأدوات المالية وكيفية إدارة هذه المخاطر.

المطلب الثالث: معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة

- **المعيار رقم 07: الاستثمار في المنشآت الزميلة**

يحدد هذا المعيار كيفية محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة (أي المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأس مال الشركات، والتي تكون في شكل حصص أو أسهم، والتي لا تعتبر شركات مسيطر عنها من طرف القطاع العام)، ووفقا لمتطلبات هذا المعيار تتم المعاجلة المحاسبية للاستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية.

- **المعيار رقم 08: الحصص في المشاريع المشتركة**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح والعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة اليت تؤسسها مؤسسات القطاع العام وفقا لشروط تعاقدية، وجيب على وحدات القطاع العام تقدمي تقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة والإفصاح عن الالتزامات المحتملة ودمج أصولها في بيانتها المالية

- **المعيار رقم 11: عقود الانشاء**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعاجلة المحاسبية لتكاليف وإيراد عقود الإنشاء ويوفر إرشادات حول أتباع شروط عقود الإنشاء التي تنفذها الوحدات الحكومية، ويحدد أساس تصنيف المعاملات على أهنا عقود إنشاء، كما يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسبا، وإيرادات العقد. فنظرا لطبيعة النشاط الذي يتم القيام به في عقود الإنشاء فإن التاريخ الذي يبدأ فيه نشاط العقد وتاريخ استكمال النشاط يقعان عادة في فترات مختلفة لتقديم التقارير، وعادة لا تحدد عقود الإنشاء التي تدخل فيها وحدات القطاع العام مبلغ إيراد العقد.

- **المعيار رقم 12: المخزون**

يهدف الى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام ويوفر إرشادات لتحديد التكلفة التي جيب الاعتراف بها، وكيفية إدراجه في الميزانية، فحسب هذا المعيار فأنه يتم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، كما يوضح طريقة حساب التكلفة من خلال تحديد العناصر التي تدخل في حسابها، وكذا يوضح كيفية حساب القيمة القابلة للتحقق.

- **المعيار رقم 13: عقود الايجار**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق معاجلتها وعرضها في القوائم المالية لكل من المستأجر والمؤجر وفيما يلي بعض التعاريف الواردة في المعيار:

عقود الإيجار: هو اتفاق يتم بموجبه المؤجر للمستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة واحدة أو سلسلة من الدفعات. ويميز المعيار بين نوعين من عقود الإيجار:

- **عقود الإيجار التمويلية:** هو عقد يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم أو ال يتم تحويل الملكية في نهاية مدة العقد، ومن أهم تبعاته أن يقوم المستأجر بمعاجلة الأصل محل عقد الإيجار التمويلي كأصل خاضع لسيطرته؛

- **عقود الإيجار التشغيلية:** هو أي عقد آخر لا يلبي شروط عقد الإيجار التمويلي.

- **المعيار رقم 16: العقارات الاستثمارية**

يحدد هذا المعيار كيفية الاعتراف، تقييم، وإعادة تقييم العقارات الاستثمارية التي تمتلكها وحدات القطاع العام، ويقصد بالعقارات الاستثمارية الممتلكات (أرض أو مبنى، أو جزء من مبنى أو كليهما) المحتفظ بها لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما، باستثناء المحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو تزويد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية، أو للبيع ضمن سياق العمليات الطبيعي؛

- **المعيار رقم 17: الممتلكات والمصانع والمعدات**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع ولمعدات حيت يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق استثمار وحدات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها، والتغيرات في هذا الاستثمار. وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول، تحديد مبالغها المسجلة وكذا تكاليف الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها.

- **المعيار رقم 19: المخصصات والالتزامات والاصول المحتملة**

يهدف هذا المعيار إلى تعريف المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة وتحديد الظروف التي يجب فيه الاعتراف بهذه الاحتياطات وكيفية قياسها والافصاحات المطلوبة، ويقضي إلى أنه يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير؛

- **المعيار رقم 21: انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد**

يهدف إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد وآليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعاجلتها محاسبيا، كما تقوم الوحدة بعكس انخفاض خسارة القيمة كما توضحه الافصاحات المطلوبة.

- **المعيار رقم 26: انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد**

يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات اليت جيب تطبيقها من طرف وحدات القطاع العام لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته، وكذا ضمان أنه مت الاعتراف خسائر انخفاض القيمة، ويقصد بالأصول المولدة للنقد الأصول المحتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر لها.

- **المعيار رقم 31: الأصول غير الملموسة**

يتطرق هذا المعيار لشروط الاعتراف وقياس المعاملات المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الإعلام الآلي، براءات الاختراع، حقوق التأليف، تراخيص صيد الأسماك المشتراة، حصص الاستيراد

المشتراة والعلاقات مع مستخدمي الخدمة، كما يحدد المعيار شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس، ويحدد كيفية تقييم وإعادة تقييم الأصول غير الملموسة والإفصاحات اللازمة في التقارير المالية.

- **المعيار رقم 41: الأدوات المالية الاعتراف والقياس**

يحدد هذا المعيار متطلبات جديدة لتصنيف الأدوات المالية والاعتراف هبا وقياسها لتحل حمل تلك الواردة في المعيار رقم 29 الأدوات المالية الاعتراف والقياس، يوفر هذا المعيار لمستخدمي البيانات المالية معلومات مفيدة أكثر من المعيار رقم 29 من خلال:

– تطبيق نموذج واحد للقياس والتصنيف للأصول المالية ويأخذ بعين الاعتبار خصائص التدفقات النقدية للأصل والهدف الذي يحتفظ من أجله الأصل؛

– تطبيق نموذج واحد للخسارة الائتمانية المتوقعة والذي ينطبق على جميع الأدوات المالية الخاضعة الاختبار خسارة القيمة؛

– تطبيق نموذج أحسن للمحاسبة التحوط يوسع ترتيبات التحوط في نطاق التوجيه، وهذا يؤدي إلى تحسين استراتيجيات إدارة المخاطر في أي وحدة والمعالجة المحاسبية للأدوات المحتفظ بها كجزء من استراتيجية إدارة المخاطر.[1]

أما بالنسبة لباقي المعايير فتتمثل فيما يلي:

- **المعيار رقم 04: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية**

بيان طرقة المعالجة المحاسبية عن المعاملات بالعملة الأجنبية من خلال تحديد سعر الصرف المستخدم وكيفية الاعتراف في القوائم المالية تبعا للتغيرات في أسعار الصرف.

[1]– قاضي فاطمة الزهراء، طويلب محمد، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر، 2020، ص ص: 98–102.

- **المعيار رقم 09: الايراد من التعاملات التبادلية**

تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية، وبيان معالجته المحاسبية، حيث يكون ذلك عندما من المحتمل أن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية مع إمكانية قياسه بصورة موثوقة.

- **المعيار رقم 23: الايرادات من التعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)**

يهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية الخاصة بالإيراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية، وقياسها والإفصاح عنها.

- **المعيار رقم 32: ترتيبات امتياز تقديم الخدمات**

توضيح المعالجة المحاسبية لترتيبات امتياز تقديم الخدمات من طرف المانح، والمتمثل في مؤسسات القطاع العام.

- **المعيار رقم 33: اعتماد IPSAS لأول مرة على أساس الاستحقاق**

يهدف إلى عرض المعلومات المالية بشفافية حيث يوضح كيفية الانتقال إلى نظام المحاسبة العمومية على، أساس الاستحقاق للمرة الأولى.

- **المعيار رقم 36: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة**

توضيح المعالجة المحاسبية للاستثمارات بتحديد شروط تطبيق طريق حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في هذه الشركات.

- **المعيار رقم 37: ترتيبات مشتركة**

يتطرق للمبادئ التي أنشئت إعداد التقارير المالية من طرف الجهات المستفيدة.

- **المعيار رقم 38: الكشف عن المصالح في الهيئات الأخرى**

يهدف إلى بيان ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالحها.[1]

- **المعيار رقم 39 منافع الموظفين**

هذا المعيار جاء محل المعيار رقم 25 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي حل محله ابتداءا من 1 جانفي 2018، والتغييرات الرئيسية التي أدخلت على المعيار 25 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي:

- إزالة خيار يسمح للكيان بتأجيل الاعتراف بالتغيرات في صافي التزامات الاستحقاقات المحددة.
- إدخال نهج صافي الفائدة لخطط المنافع المحددة؛
- التعديلات المتعلقة ببعض شروط الكشف عن خطط الاستحقاقات المحددة وخطط أصحاب العمل المتعددة.
- تبسيط متطلبات المساهمات من الموظفين أو الأطراف الثالثة في خطة استحقاقات محددة عندما تطبق هذه المساهمات على خطة اشتراكية بسيطة ترتبط بالخدمة.
- إلغاء متطلبات برامج الضمان الاجتماعي المركبة.[2]

- **المعيار رقم 40 تركيبات القطاع العام**

صدر هذا المعيار في 01 جانفي 2017، ويقدم هذا المعيار أول متطلبات المحاسبة الدولية التي تعالج على وجه التحديد احتياجات القطاع العام عند حساب مجموعات الكيانات والعمليات، ويصنف المعيار

[1]– ضريفي نوال، **دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد العاشر المجلد الأول، جوان 2018، ص ص: 81–82.

[2]– بوعبانة فتحية، **مرجع سبق ذكره**، ص:75.

تركيبات القطاع العام إما في شكل عمليات اقتناء. وبالنسبة للاندماجات يتطلب المعيار استخدام طريقة تجميع المصالح المحاسبية وهي طريقة مختلفة عن طريقة تجميع المصالح (يشار إليها أيضا باسم "محاسبة الاندماج") حيث يتم الاعتراف بالاندماج.

فيما يتعلق بعمليات التجميع يتطلب هذا المعيار استخدام طريقة محاسبة التجميع بتطبيق نفس النهج الوارد في المعيار الدولي للتقارير المالية 3، "دمج الأعمال. "ويستكمل ذلك بتوجيهات إضافية للحالات الخاصة بالقطاع العام وهذا المعيار.

وفيما يتعلق بعمليات الاستحواذ، يتطلب المعيار 40 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام استخدام "دمج IFRSاطريقة المحاسبة "الاستحواذ"، بتطبيق نفس النهج الوارد في المعيار الدولي للتقارير المالية 3 الأعمال ".[1]

المطلب الرابع: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام وفق الأساس النقدي

الفرع الأول: الهدف من المعيار الدولي في القطاع العام وفق الأساس النقدي

الغرض من هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي.

أهداف إعداد التقارير المالية من قبل هيئات القطاع العام هي توفير معلومات حول المؤسسة تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية ذات الغرض العام ومستخدمي التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام وذلك الأغراض المساءلة وصنع القرار. وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمؤسسة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتملة. ويحتاج المستخدمون عند اتخاذ وتقييم القرارات حول

[1]- بوعبانة فتحية، **مرجع سبق ذكره**، ص: 76.

تخصيص الموارد النقدية واستمرارية أنشطة المؤسسة إلى فهم توقيت ودرجة التأكد حول المقبوضات والمدفوعات النقدية.

يعزز الامتثال للمتطلبات الإجبارية والتوصيات المحبذة الواردة في هذا المعيار من إعداد تقارير مالية شاملة وشفافة عن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للمنشأة. كما أنه سيعزز من قابلية المقارنة مع البيانات المالية ذات الغرض العام في نفس المنشأة في الفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى التي تتبنى الأساس النقدي المحاسبي. [1]

الفرع الثاني: هيكل المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي:

ويشمل هذا المعيار جزأين: الجزء الأول إلزامي، أما الجزء الثاني فهو غير إلزامي.

1-الجزء الإلزامي :

يحدد المتطلبات التي تنطبق على جميع الهيئات العمومية التي تعد قوائم مالية للأغراض العامة في إطار المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي؛ حيث يعرف المحاسبة وفقا للأساس النقدي، ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، والملاحظات الداعمة، ويتناول مسائل إبلاغ محددة أخرى. ويشمل القوائم التالية:

- قائمة موحدة للإيرادات والنفقات النقدية؛
- قائمة مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية؛
- إيضاحات حول القوائم المالية.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثالث،2022، ص:595.

2- الجزء غير الإلزامي :

يحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي تشجع الهيئة على تبنيها لتعزيز المساءلة المالية وشفافية قوائمها المالية. ويشمل القوائم التالية:

- قائمة الأصول النقدية وأرصدة الحسابات؛ الملاحظات ؛
- قائمة الفواتير المستحقة (الخصوم)؛
- قائمة السلف والقروض غير المبررة؛
- إيضاحات حول إفصاحات الأصول غير المالية؛
- قائمة الخصوم المحتملة؛

يجب على الهيئة العمومية التي تعد وتعرض القوائم المالية وفقا للأساس النقدي، على النحو المحدد في هذا المعيار، أن تطبق متطلبات الجزء الأول منه في عرض القوائم المالية السنوية للأغراض العامة؛ كما يجب على الهيئة التي تتوافق قوائمها المالية مع متطلبات الجزء الأول من هذا المعيار أن تفصح عن هذه الحقيقة، ولا ينبغي وصف أن القوائم المالية تمتثل لهذا المعيار ما لم تمتثل لجميع المتطلبات الواردة في الجزء الأول من المعيار.

الفرع الثالث: المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقا للأساس النقدي حسب آخر المستجدات

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سنة 2018 الإصدار المنقح من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي IPSAS Basis Cash " إعداد التقارير المالية وفقا للمحاسبة على أساس نقدي" وبذلك تم استبدال المعيار الذي كان قد صدر في 2003 وتم تعديله في 2006 و ،2007 ويبدأ العمل هذا المعيار المنقح بداية من سنة ،2019 ويشجع التطبيق المبكر. ويتمثل الهدف الرئيسي من هذه المراجعة في إزالة بعض من أبرز التحديات التي تطرأ عند تنفيذ معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي، تحدي يبرز عند إعداد القوائم المالية الموحدة؛ والآخر يتمثل في

الإفصاح عن المعلومات بشأن المساعدات الخارجية ومدفوعات الأطراف الأخرى. فالمعيار السابق وفقا للأساس النقدي يتطلب أن تكون القوائم المالية لجميع "المنشآت المسيطر عليها"، مثل الوكالات التابعة للوزارات والمؤسسات المملوكة للدولة، موحدة من قبل المنشآت المسيطرة. والعديد من هذه المؤسسات، تم تأسيسها كشركات، وتعد تقاريرها بالفعل على أساس الاستحقاق. وقد يكون من المرهق بالنسبة للحكومات أن تعدل القوائم المالية للمؤسسات المملوكة للدولة وفقا للأساس النقدي قبل أن يتم توحيد هذه القوائم المالية. وقد تؤدي الصعوبات في تطبيق معيار السيطرة في مناخ عمل منخفض القدرة إلى ظهور تحديات مرتبطة بعملية التوحيد. والمعيار المنقح لا يطلب من الدول أن تنفذ التوحيد بعد الآن، رغم أنه يشجع على ذلك. ويشجع المعيار الحكومات أيضاً على عرض القوائم المالية الموحدة لقطاع الموازنة، والقطاع الحكومي العام، والمنشآت الأخرى التي تمثل الأنشطة الحكومية الرئيسية. هذه المعلومات لها أهمية كبيرة بالنسبة للشفافية المالية وإدارة الموازنة بكفاءة، فضلاً عن تقييم أثر السياسات المالية للحكومات ووضع السيولة على باقي الاقتصاد. ويتمثل التغيير الآخر الهام في إعادة صياغة المتطلبات السابقة للإفصاح عن المعلومات حول المساعدات الخارجية ومدفوعات الغير مثل الإفصاح الطوعي الذي يتم التشجيع عليه بالرغم من ذلك. حيث اشتكت بعض الحكومات بشأن صعوبة الحصول على المعلومات الإلزامية حول مدفوعات الأطراف الأخرى، والإفصاح عن تفاصيل المساعدات الخارجية، والتي لا يكون بعضها مطلوباً في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق. ومع ذلك، فإنه لا يزال هناك حاجة للاعتراف بالمساعدات الخارجية المستلمة نقداً في البيانات المالية. وإضافة إلى معالجة هذه المعوقات التي تطرأ عند تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي، فقد اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بدوره في دعم الحكومات في انتقالها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق. وفي حقيقة الأمر، يشير المعيار الجديد إلى أن "معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي قد طورت كخطوة متوسطة لدعم الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الاستحقاق وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق." ويشجع المعيار الدول بشدة على جمع والإفصاح عن المعلومات التي لم يتم الاعتراف بها في المحاسبة على الأساس النقدي. تشمل هذه المعلومات الذمم الدائنة، والذمم المدينة، والاقتراض، والأصول غير المالية، والإيرادات والمصروفات المستحقة. بعض الدول التي تطبق معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي قد تحتاج إلى فترة زمنية

طويلة، وإلى موارد ودعم فني لتتمكن من بناء القدرات التي تمكنها من جمع هذه البيانات على أساس موثوق به وفي الوقت المناسب. وبعد ذلك، ينبغي أن تكون الدول مجهزة جيداً للانتقال إلى تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق. [1]

[1]–جابي أمينة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 106–108.

خلاصة الفصل الأول:

تسعى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى توحيد طرق عرض البيانات المالية الحكومية، بهدف تعزيز الشفافية ورفع جودة التقارير المالية، بما يدعم كفاءة اتخاذ القرار والمساءلة من خلال أدوات القياس والافصاح، أدى بالاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مجموعة من القواعد والأسس والارشادات المحاسبية في شكل معايير تشمل كافة القضايا المحاسبية وتحكم العمليات المالية لمؤسسات القطاع العام.

ان تطبق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تستمد قوتها من الاعتراف الدولي بها ومن خلال تشجيع المنظمات الدولية الرسمية لمختلف الدول بتبني هذه المعايير، توجهت العديد من الدول لاعتمادها وتكييفها بما يتلاءم مع خصائص بيئتها سواء فيما يتعلق بمعايير أساس الاستحقاق ومعيار الأساس النقدي

الفصل الثاني

تمهيد

يكتسي نظام المحاسبة العمومية أهمية كبيرة في تنفيذ برامج التنمية للدولة حسب اراء الخبراء المختصين في هذا المجال، الذين يؤكدون على فاعليته كألية لضمان حماية المال العام من خلال اعتماد مجموعة من القواعد والقانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الموازنات العامة وبيان عملياتها المالية والاطلاع على حساباتها ومراقبتها، لذا تناول الفكر المحاسبي بشكل مباشر مشكلة التسيير الراشد للهيئات والمنظمات حفاظا على الموارد المالية من التبديد وضمان حقوق اصحاب المصالح، وذلك بالالتزام بمبادئ الحوكمة ، وهذا لا يتسنى الا بتبني انظمة محاسبية مستمدة من مرجعيات دولية موثوقة على غرار مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASB الذي يصدر معايير تتمتع بالشفافية وقابلية المعلومات المستخدمة للمقارنة وتمكن من اتخاذ كافة القرارات الهامة.

وفي هذا الإطار سنعالج المحاور الخاصة بهذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

المبحث الثاني: حوكمة نظام المحاسبة العمومية

المبحث الثالث: دور المعايير المحاسبية في القطاع العام في تفعيل نظام المحاسبة العمومية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تشهد المحاسبة تطوراً كبيراً مصاحباً لتوسع الأنشطة المحاسبية المختلفة في شتى المجالات، ويُعتبر القطاع العام أحد أقدم القطاعات وأهمها تطبيقاً للمحاسبة باعتباره قطاعاً ملازماً لنشوء الدول ومرتبطاً بأهدافها التنموية من أجل تلبية حاجات مختلف المهتمين به.[1]

المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة العمومية

لقد تدرج مفهوم المحاسبة العمومية وتطور مع تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فلم يعد مقتصرا على الأمن والدفاع و العدالة بل تطور ليشمل مختلف جوانب الحياة من تعليم وصحة وتنمية اقتصادية واجتماعية.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

1-تعريف المحاسبة العمومية :

يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية بما يتماشى وطبيعة خصائص النشاط العام الحكومي. وبذلك فهي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والنفقات العامة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة.

كما عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية "بأنها أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية وأغراض

[1]– شتيح أكرم، أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي–دراسة حالة الجزائر–، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، 2020، ص:3.

الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة لذلك يجب أن تتطور المحاسبة العمومية ليس فقط للوفاء بالاحتياجات الحسابية ولكن لتوفير البيانات المالية المختلفة التي تعتبر ضرورية لأغراض التخطيط وتحليل البرامج واختيارها وإعداد الموازنات". [1]

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة العمومية:

يمكن تحديد الأهداف التي تحققها المحاسبة العمومية فيما يلي:[2]

1-توفير المعلومات اللازمة للمساءلة والتي يمكن أن تأخذ الأشكال الآتية :

1.1 المساءلة المالية : حيث توفر المحاسبة العمومية معلومات للتأكد مما يلي :

-الالتزامات بالتشريعات والضوابط المالية.

-انتظام السجلات وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الهيئات العمومية.

-من أن الإنفاق قد تم في حدود الاعتمادات المقررة.

2.1 المساءلة الإدارية : وتهدف المحاسبة العمومية عند المساءلة الإدارية إلى توفير المعلومات للتأكد مما يلي :

-أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون إسراف.

-أن الهيئات العمومية تراعي القواعد الاقتصادية في عملها.

---

[1]- عمر آيت مختار، بلحمري سمية، **حتمية التغييرات المحاسبية في القطاع العام في إطار التسيير العمومي الحديث**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 18، العدد 28، 2022، ص :669.

[2]- عامر مريم، طويلب محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 8.

3.1 المســـاءلة عـــن الأداء وتهـدف المحاسـبة العموميـة إلـى تـوفير المعلومـات اللازمـة لتقـويم البـرامج والأنشـطة بالهيئـة للتأكـد مـن إنجـاز الأهـداف والبـرامج المتوسـطة والمكلفـة بهـا.

2- تــوفير المعلومــات اللازمــة للأغــراض الرقابيــة: تهـدف المحاسـبة العموميـة إلـى الرقابـة علـى المـوارد الاقتصـادية المتاحـة للهيئـات والمحافظـة عليهـا، وذلـك عـن طريـق تـوفير معلومـات تسـاعد فـي التأكـد مـن وجـود المـوارد لـدى الهيئـة والتأكـد مـن التزامهـا بـالبرامج والسياسـات المحـددة لهـا.

3- تــوفير المعلومــات اللازمــة لاتخــاذ القــرارات: تهـدف المحاسـبة العموميـة إلـى تـوفير المعلومـات التـي يمكـن الاعتمـاد عليهـا فـي اتخـاذ القـرارات ورسـم السياسـات عـن طريـق تـوفير تقـارير دوريـة أو خاصة تفيد فيما يلي:

- المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة.
- تقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل.
- تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة.
- تحليل العالقة بين المدخلات والمخرجات في العمليات المالية.
- اقتراح أساليب من شأنها زيادة فعالية الأداء وترشيده.
- تقـديم المقترحـات اللازمـة بخصـوص التوسـعات والاسـتفادة الكفـاءة والرشـيدة مـن المـوارد المتوفرة.

4- تــوفير المعلومــات الخاصــة بالقطــاع العمــومي عنــد إعــداد الحســابات القوميــة: وتوفر المحاسبة العمومية معلومات حول:

- مقتنيات الأصول الثابتة من طرف الهيئات العمومية.
- الاستهلاكات على مستوى الهيئات العمومية.

- أجور المستخدمين المدفوعة من طرف الهيئات العمومية.

- التدفقات النقدية المالية على مستوى الهيئات العمومية. [1]

5- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي:

وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات.

من خلال ما سبق، يمكن استنتاج أن أهداف المحاسبة العمومية تتطور من كونها أداة إدارة للرقابة المالية والقانونية على المال العام إلى أن أصبحت تتميز بالشمول والاتساع في كثير من الجوانب المتعلقة بالنشاط الاقتصادي والاجتماعي وهذا من خلال برامج التنمية الاقتصادية.

المطلب الثاني: مبادئ وأسس المحاسبة العمومية

تستند المحاسبة العمومية الى مجموعة من المبادئ والأسس التي تضمن الدقة وللانضباط في تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها الهيئات الادارات العامة، والتي تهدف الى تنظيم الانفاق العام وتحقيق الانضباط المالي.

الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية

تعتمد المحاسبة العمومية على مجموعة من المبادئ التي تعتبر اساس القيام بالتسجيلات المحاسبية للوحدات الحكومية وتتمثل أهمها في:[2]

1-1 مبدأ استمرارية النشاط :

[1]- عامر مريم، طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، ص:9.

[2]- خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 280-281.

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار، حيث أن حياتها طويلة، وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف والتصفية، هذا المبدأ أساس قواعد التقييم ولولاه لاختلفت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها.

1-2 مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية :

علاقة هذان المبدآن بالمبدأ السابق علاقة مباشرة يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعها في تزويدهم بنتائج دورية نتائج الماضي وتقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية) أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى الدورة المحاسبية وتتألف من اثنتي عشر شهراً) وعليه فإن القانون التجاري والصناعي والقانون الضريبي يجبران المؤسسة ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى اثنتي عشر شهراً، هذا يجبر المؤسسات المذكورة على القيام بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة على الأقل وتقديم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام للموافقة على الحسابات.

1-3 مبدأ استقرار الوحدة النقدية :

يعتمد علم المحاسبة على افتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، فإن الوحدة النقدية تستخدم كأداة سهلة وملائمة ومفيدة في نفس الوقت للقياس والتحليل المحاسبي، حيث أن هذا الافتراض لا يأخذ بعين الاعتبار ما يطرأ على الوحدة النقدية من تغيرات في القوة الشرائية خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، الأمر الذي أدى إلى توجيه النقد لهذا الافتراض والمطالبة باستخدام وحدة النقود

الثابتة للقياس والتي تأخذ بعين الاعتبار تعديل التكلفة التاريخية على أساس مستوى الأسعار العام.

1-4 مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية :

يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى وكل تغير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة عليه وفي جميع الحالات يجب ألا يؤثر أبداً على مدى صدق وسلامة الحسابات.

تبرر الطرق الجديدة بكل جدية تغيرات في النشاط، في طرق استعمال الوسائل، تغير العلاقات مع الغير وحتى اكتشاف أخطاء الماضي والعدول عنها.

1-5 مبدأ الحيطة والحذر :

يعد هذا المبدأ من أبرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين، فهو يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي وإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير قادرة على اتخاذ القرارات، لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي.

1-6 مبدأ القيد المزدوج :

يسجل محاسبو المؤسسة عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقاة لتمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها، تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية.

الفرع الثاني: أسس القياس في المحاسبة العمومية

1- الأساس النقدي :

تتأسس فكرة هذا الأساس وتتماشى مع حركة الخزينة سواء تحصيل أو سداد، لذلك يطلق علي هذا الأساس مصطلح أساس الخزينة كونه يعكس حركة الخزينة، حيث يتم إثبات النفقات في السجلات المحاسبية عند دفعها فعلا واثبات استلامها ، فيتم تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الالتزام بها، أما الإيرادات فيتم قيدها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعليا وليس عند تاريخ استحقاقها أي أن كل الإيرادات التي تم تحصيلها في سنة مالية معينة تعتبر خاصة بهذه السنة، حتى ولو كان بعض هذه الإيرادات تستحق أو تخص سنة مالية سابقة أو لاحقة وكذلك الأمر بالنسبة للنفقات. [1]

وبالتالي فإن واقعة الدفع النقدي أو التحصيل النقدي أساس القياس والتسجيل المحاسبي للإيرادات والنفقات بصرف النظر عن الفترة التي ترتبط بها، ويترتب عن تطبيق هذا الأساس مجموعة من المزايا والعيوب.

1-1 مزايا الأساس النقدي :

يتميز النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي بالعناصر التالية: [2]

-زيادة الاهتمام بعنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية نظرا لأهميتها.

[1]- عشة فطيمة، **محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: ادارة مالية ومحاسبية، 2022، ص :22.

[2]- عامر مريم، طويلب محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 21.

-الاهتمام والتركيز على الموازنة العامة، وبالتالي المهمة الرئيسية للمحاسبة الحكومية هي مراقبة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها.

- لا يتم إعداد قائمة المركز المالي للوحدات الحكومية، لأنه يكون تركيز المحاسبة على التدفقات النقدية لإيرادات ومصروفات الموازنة بدلا من قياس الربح أو تقييم الأصول.

-يتكون النظام القائم على الأساس النقدي من موازنة سنوية ونظام لمسك الدفاتر والحسابات، والتقارير المرتبطة.

-ارتباط الحسابات بموازنة محددة لفترة معينة، لذا تكون دورة حياة تلك الحسابات هي نفس دورة حياة الموازنة العامة للدولة.

كما يمكن إظهار أهم مزايا تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية من خلال:

-الوضوح وسهولة الفهم للتقارير والقوائم المالية المقدمة وفق هذا الأساس.

-يحظى بمستوى عال من الثقة والقابلية للمقارنة، خصوصا عند تقييم الالتزام بالموازنة.

-سهولة وبساطة إعداد التقارير والقوائم المالية وفقه، ما يمكن من تقديمها في وقت سريع ومناسب.

-أكثر موضوعية وواقعية، لا يحتاج الى ممارسة أي أحكام(اجتهادات) في تحديد التدفقات للفترة.

2-1 عيوب الأساس النقدي :

توجه انتقادات واسعة وتوصيات متواصلة تدعو إلى ضرورة التخلي عن الأساس النقدي وتبني المحاسبة وفق أساس الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل ومن تلك الانتقادات نجد:[1]

- **تجاهله لبعض العناصر المهمة:** فحسب الدراسة رقم 6 للاتحاد الدولي للمحاسبين وردت أحد عيوب الأساس النقدي، وهي أنه "لا يعترف بالنفقات عند حدوثها بالرغم من وجود التزامات"، وألا يتجاهل الخصوم الناشئة عن العمليات العادية فحسب، وإنما يتجاهل أيضا الديون والخصوم الأخرى على المدى الطويل".

- لا يتماشى ومتطلبات الشفافية، ولا يعكس الصورة الحقيقة للمركز المالي فحسب الباحثين Ballan و Gary Pflugrath المواطنين والمستثمرين بحاجة إلى المزيد من المعلومات المالية الشاملة والموثوق بها، وإلى زيادة الشفافية والمساءلة من الحكومات. وأن إهمال ذلك عواقبه وخيمة، إذ أن الحكومات سوف تتحمل المزيد من التكاليف. فغياب الشفافية يعني غياب المساءلة وانعدام الثقة، ولن تستطيع الحكومات تحقيق الشفافية والمساءلة باستخدام الأساس النقدي، ولا أن تسمح للمستثمرين والمواطنين من اتخاذ قرارات مستنيرة تماما. ذلك أن الأساس النقدي عاجز عن عكس الصورة الحقيقية والعادلة للمركز المالي؛ فالتقارير الناتجة وفقا له لا تعكس سوى جزء قليل جدا من الصورة الكلية.

- **لا يميز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات:** يعتبر عدم التمييز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات واحد من أوجه القصور الرئيسية، فمثلا نجد أن

[1]- أمينة جابي هناء، حكيم ملياني، **أهمية التحول النقدي الى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة نظام المحاسبة**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية «، جامعة الشهيد حمه لخضر، الجزائر، العذد10، الجزء 02، 2017، ص: 139.

التدفقات النقدية الناتجة عن بيع الأصول تعامل بنفس الطريقة التي تعامل بها التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب، كذلك الأمر بالنسبة للاقتراضات الحكومية (التدفقات النقدية الخارجية) يتم التعامل معها بنفس الطريقة التي يتعامل بها عند دفع رواتب موظفي القطاع العام.

- عدم احترامه لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات الأمر الذي قد يشوه تكاليف التشغيل الفعلي ويعكس الإيرادات بشكل غير صحيح. الأمر الذي يؤكد أن القوائم المالية قد لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للأنشطة، إضافة لكونه لا يحترم مبدأ استقلالية الدورات، أي تحميل كل دورة بما يخصها من النفقات والايرادات وكل دورة مستقلة عن الدورة السابقة لها أو اللاحقة، فاستخدام الأساس النقدي يؤدي إلى تداخل الفترات المحاسبية، مما لا يسمح دراسة المركز المالي الحقيقي للدولة لكل سنة.

- لا يوفر إلا القليل من المعلومات حول الأصول والخصوم المستقبلي، الأمر الذي يجعل النظام المحاسبي غير قادر على رقابة وتقييم الأداء بكفاءة وفعالية؛ فهو يقيس الأحداث المالية النقدية فقط، ولا يولي اهتمام القياس الأداء.

- لا يسمح من قياس التكلفة (فحسب مؤيدي هذا الأساس فإن حساب التكلفة الحقيقية لخدمات الهيئات العمومية يعد أمرا غير مهما ذلك أن خدماتها تقدم مجانا أو بمقابل رمزي لا يرتبط بالتكلفة).

2- أساس الاستحقاق :

يهتم هذا الأساس بإثبات العمليات المالية التي تخص السنة المالية بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي وسواء تم ذلك الدفع أو القبض في السنة المالية التي حدثت بها أو في سنة مالية سابقة أو لاحقة، الامر الذي يحقق الفروض المحاسبية الدورية، ويرسخ فكرة استقلال السنوات المالية عن بعضها البعض، يعن بهذا الأساس أن تتضمن حسابات السنة المالية جميع الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المنشأة خلالها، دون اعتبار للتاريخ الذي حصلت أو دفعت به.[1]

2-1 مميزاته :

- حسابات الاستحقاق تعطى تلقائيا قائمة صحيحة وواقعية وسليمة بالموجودات والالتزامات نتيجة معالجة كل من الإيرادات والنفقات ومقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال تحمل ما يخص السنة المالية ما يخصها. - أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات لكل من الإيرادات والمصروفات من سنة مالية إلى أخرى أوفي الهيئات المتماثلة وعلى أساس ثابت ويحقق مبدأ الرقابة الشاملة عليها.

- يؤدي إلى تحقيق رقابة أكثر فعالية على الإنفاق.

- أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.

- يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإرادية وما يعكسه ذلك من أثر ايجابي على عدالة وصدق البيانات المالية

[1]- بوكفوسة أمحمد، **متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق دراسة حالة الجزائر**، مجلة المالية والأسواق، المجلد09، العدد 02، 2022، ص ص: 496-497.

– يظهر نتيجة الأعمال بصورة صادقة وعادلة من خلال كافة الأصول الثابتة للحكومة وتوزيع قيمتها على عمرها الإنتاجي أو على سنوات استخدامها وفق سياسات الحكومة.

2-2 عيوبه :

– لابد من إلحاق مدة إضافية بالسنة المالية، مما يؤدي إلى بقاء الحسابات فترة تطول إلى بضع شهور من جهة، وبقاء الحسابات مفتوحة لمدة طويلة ويؤخر إعلان نتيجة أعمال السنة المالية من جهة أخرى.

– أساس الاستحقاق يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي في عمليات الجرد وتقييم الموجودات والتسويات مما يؤدي إلى خلل بالبيانات المالية.

– ارتفاع تكاليف التنفيذ حيث يحتاج إلى عدد أكبر من الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة في مجال إدارة الحسابات ومسك الدفاتر.

– يتعرض التقويم في بعض مخازن الحكومة لاستحالة تحميله بسبب تضخيم قيمة المصاريف المستحقة، وبالتالي زيادة قدرتها في السنة اللاحقة أو تخفيض قيمة الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة لإخفاء عجزها عن متابعة تحصيل الايرادات. [1]

3- الأساس النقدي المعدل :" يشمل هذا الأساس المبالغ التي قبضت فعلا مضافا إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها خلال فترة محددة قادمة، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلا، إضافة لقيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال الفترة المحددة القادمة، وهي الفترة نفسها التي حددت عند الاعتراف بالحسابات المدينة المتوقع تحصيلها.

[1]- بوكفوسة أمحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 497.

4- أساس الاستحقاق المعدل :

يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات تعكس قياس تدفق الموارد المالية، الكلية وفي واقع الأمر من الصعب وضع تعريف محدد لأساس الاستحقاق المعدل نتيجة تنوع التعديلات على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية.

نماذج وأشكال اساس الاستحقاق المعدل:

- الاعتراف بكل الموجودات والمطلوبات باستثناء الموجودات المادية.
- الاعتراف بكل الموجودات عدا الموجودات البنية التحتية والدفاعية والتراثية والتي يعترف بها كمعروف في وقت تشييدها.
- الاعتراف بمعظم الموجودات والمطلوبات وفقا لأساس الاستحقاق، لكن الايرادات يعترف بها وفق الأساس النقدي أو بعض تعديلاته.
- الاعتراف فقط بالموجودات أو المطلوبات قصيرة الأجل.
- الاعتراف بكل المطلوبات باستثناء بعض منها مثل متطلبات التقاعد. [1]

المطلب الثالث: عناصر النظام المحاسبي العمومي

يعتبر النظام المحاسبي العمومي أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط الحكومي ومهمة الإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن في الإدارة المالية العامة لضمان تنظيم وتوحيد أسلوب العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بصورة مركزية وشمولية كونه الأسلوب الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها الوحدات الحكومية في وثيقة واحدة تعرض نتائج أعمال الحكومة.

[1]- بوخالفي مسعود، هواري معراج، **تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية-دراسة تحليلية-**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-دراسات اقتصادية 31(2)، ص ص: 51-52.

ويعرف أيضا على أنه "مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها.[1]

تتمثل عناصر نظام المحاسبة العمومية فيما يلي:

1. **المستندات المالية:** وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية العمومية الحوالات وغيرها.

2. **السجلات المالية:** وهي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف كالهيئات العمومية.

3. **التقارير والقوائم المالية:** وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للوحد ة 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 والمركز 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 والاتصال.

[1]– خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 282–283.

6. **التعليمـــات:** وهـــي تلـــك التعليمـــات التـــي يتلقاهـــا المـــدراء والمحاســـبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

كما أن التعمق في مفهوم نظام المحاسبة العمومية يجد أنه يتضمن ثلاثة جوانب هي:[1]

الجانـــب القـــانوني: يحـوي مجمـوع النصـوص التشـريعية والتنظيميـة التـي تضـبط مهـام أعوان المحاسبة العمومية.

الجانـــب التقنـــي والفنـــي: يضـم مجمـوع الأسـاليب والمبـادئ والتعليمـات التـي تحكـم طـرق تنفيـذ ومراقبـة العمليـات الماليـة للدولـة وقيـدها محاسـبيا بالإضـافة إلـى المجموعـة المسـتندية الإلزاميـة (السجلات والدفاتر والأوراق الثبوتية)

الجانـــب الإداري: ويتمثـل فـي مجمـوع القواعـد التـي تـنظم سـير الإدارات المكلفـة بتسـيير مصالح المحاسبة العمومية وتوزع المهام على الأعوان التابعين لها.

[1]- عبدوس إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 19-20.

المبحث الثاني: حوكمة نظام المحاسبة العمومية

اكتسبت الحوكمة العمومية أهمية من مطلع الثمانينيات وذلك تزامنا مع زيادة المسؤولية الاجتماعية والفساد لتحقيق التوازن حقوق المساهمين أصحاب المصلحة.

المطلب الأول: تعريف الحوكمة في القطاع العام:

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي ((OECD على أنها "استخدام السلطة السياسية وممارسة التحكم فيما يتعلق بإدارة موارد المجتمع بهدف التنمية الاقتصادية والاجتماعية".

كما عرفها البنك الدولي الحوكمة العمومية على أنها "الطريقة التي تمارس بها السلطة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للبلد من أجل التنمية".

وفي الأخير الحوكمة العمومية نظام الإدارة العامة وجملة من القوانين والمعايير يقوم على التعاون والتكامل بين الجهات مختلفة في القطاع العام وذلك من أجل صنع القرارات السياسية ووضع استراتيجيات مع اشراك متداخلين للقطاع الخاص والعام، بجانب ذلك المنظمات الحكومية والغير الحكومية الربحية والغير الربحية، والمجتمع المدني لحل مشاكل تواجه القطاع العام وتحسين الخدمات العامة وأيضا جودة الأداء الحكومي مع تطوير الأنظمة التقليدية ومواكبة التطورات التقنية من أجل استمرار الحكومات في الإنفاق العام.[1]

[1]– رحال منال، شعشوعة عبد الكريم، **دور الإصلاح المحاسبي في الجماعات المالية بالجزائر ومساهمته في تحسين الحوكمة العمومية**، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 14، العدد 01، 2024، ص ص: 211–212.

المطلب الثاني: أهداف الحوكمة في القطاع العام:

تعتبر الدائرة الحكومية ذات حوكمة جيدة إذا امتلكت الأطر التشريعية والتنظيمية والإجرائية (التشريعات، الهياكل التنظيمية العمليات الأنظمة،) التي تمكنها من:[1]

- **الأداء الجيد:** إدارة البرامج وتقديم الخدمات بكفاءة وفعالية؛

- **المطابقة:** اتخاذ القرارات والإجراءات الإدارية وفقا للتشريعات النافذة بحيث تلبي توقعات الأطراف ذات العلاقة من الشفافية والنزاهة والمساءلة.

وغاية الحوكمة في القطاع العام هي تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها من خلال تحقيق الأهداف التالية:

– زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام؛

– تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة للدوائر الحكومية وموظفيها والالتزام بالقوانين والأنظمة؛

– تحقيق مبدأ النزاهة والعدالة والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة؛

– تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين؛

– تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة؛

[1]– بوسليماني صليحة، ضريفي نوال، **فعالية حوكمة القطاع العام كإحدى آليات تحديث التسيير العمومي**، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد: ،01 العدد:02، 2019، ص ص: 15–16.

– العمل على تحقيق الأهداف الوطنية الإستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية؛

– رفع مستوى قدرات الدوائر الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم بشكل مستمر؛

– إنشاء أنظمة فعالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية.

المطلب الثالث: مبادئ الحوكمة في القطاع العام:

لتطبيق نظام حوكمة فعال، تقوم هذه المبادئ على تعزيز مفهوم الحوكمة الرشيدة في الجهات العامة، والتحفيز على تطبيقها حسب أفضل الممارسات والمعايير الدولية، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي: [1]

الفرع الأول: الرقابة والمساءلة

يقصد بها ضمان قدرة الجهة العامة على تطبيق مختلف أشكال الرقابة والرصد والمتابعة على أعمال منسوبيها، وخضوع الجهة العامة للرقابة الداخلية حسب نظام الرقابة الداخلية، وللمساءلة الخارجية من الجهات الرقابية المختصة.

كما يشير مصطلح المساءلة الداخلية إلى المسؤولية الإدارية للشخص المسؤول عن العمل المنجز والإجابة عند الحاجة فيما يتعلق بالأداء والتجاوزات التي قد تحدث، وعلى ضوء ذلك تعرف المساءلة بأنها عملية رقابية يجري من خلالها مساءلة الشخص المسؤول عن

[1]– هديل وائل ابوالهطيل، **"الجوانب القانونية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد الإداري"**، القانون العام / كلية الحقوق / جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، الاصدار السابع، العدد:72، اكتوبر 2024،
ص ص: 498–500.

تصرفاته، وتنطوي المساءلة على أنواع عديدة، من ذلك المساءلة عن النتائج ويقصد بها تحقيق النتائج التي خُطط لها، أو المساءلة عن المسؤوليات، المتمثلة في حُسن إدارة الأنشطة التي تقع تحت مسؤوليته وهذا النوع هو ما ركزت عليه نماذج الحوكمة، وقد تكون مساءلة عن السلوك المتمثل بتطبيق قيم المنشأة، واخر نوع هو المساءلة عن النمو.

الفرع الثاني: الافصاح والشفافية:

تعني الشفافية توضيح إجراءات تقديم الخدمات من قبل الجهة الحكومية، والإفصاح عن الشروط ومعايير وآليات الحصول على هذه الخدمات بشكل علني ومتساوٍ للمواطنين جميعهم، وكذلك القرارات الحكومية المتعلقة بإدارة أي جانب من الجوانب العامة، مثل السياسات العامة المتبعة، والسياسات المالية العامة، وحسابات القطاع العام.

وورد مفهوم مبدأ الإفصاح والشفافية في دليل الاسترشاد لحوكمة الجهات العامة بأنه تعزيز شفافية الجهة العامة المتعلقة بسياساتها وقراراتها وإجراءاتها وخططها الاستراتيجية واستخدامها للموارد، مع وجود آلية واضحة لتصنيف المعلومات السرية، والإفصاح عن المعلومات العامة، وإيجاد قنوات تواصل فعالة مع أصحاب المصلحة من أجل تعزيز ثقتهم.

الفرع الثالث: جودة التشريعات

تعد جودة التشريعات والقوانين وشموليتها أساساً مهما في تقدم أي دولة، وذات دور هام في تحقيق مبدأ العدل والمساواة بين الأفراد، فكلما كانت الأنظمة ذات جودة عالية ومحدثة وفقاً للتطورات الاقتصادية والاجتماعية، أدى ذلك إلى تحقيق مستويات متقدمة في مؤشرات الحكم الرشيد. ويشير مبدأ جودة التشريعات إلى قدرة الأجهزة التشريعية على صياغة وإقرار قوانين تدعم تحقيق مبدأ العدل والمساواة بين الأفراد والمنظمات، وتسهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

الفرع الرابع: سيادة القانون

ظهرت فكرة سيادة القانون بأشكال متعددة في النظم القانونية المختلفة، ولكن جميع هذه الأشكال كانت تهدف إلى تحقيق هدف مشترك هو ضمان الحرية الشخصية للأفراد وحمايتها من تعسف السلطة العامة وسوء تصرفها.

فعلى مستوى الحوكمة، هناك مبادئ أساسية ضرورية لتحقيق وتعزيز سيادة القانون، والتي نتجت عن تجارب عديدة من رجال القانون في مختلف الشعوب، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. مبدأ الفصل بين السلطات: لا يقتصر على الفصل بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والسلطة القضائية فقط، بل يمتد ليشمل جميع المجالات التي تتجمع فيها السلطة العامة في مكان واحد.

2. مبدأ توافق السلطة العامة مع الحقوق الأساسية: يجب أن تتوافق السلطة العامة، وخصوص والحريات التي تحمي الفرد من التعسف.

3. مبدأ شرعية العمل الإداري : يتطلب أن تكون جميع الأعمال الإدارية مستندة إلى قوانين واضحة ومعلنة.

4. مبدأ المراجعة القضائية : يجب أن تكون هناك آلية لم ارجعة التشريعات والإجراءات الإدارية من قبل قضاة مستقلين، لضمان احترام سيادة القانون وحماية حقوق الأفراد.

هذه المبادئ تشكل أساسا ضروريا لتحقيق سيادة القانون وتعزيز الحوكمة الرشيدة في المجتمع.

المبحث الثالث: دور المعايير المحاسبية في القطاع العام في تفعيل نظام المحاسبة العمومية

عند النظر في جهود تطوير المحاسبة العمومية وإصدار المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) وسياسيات الإفصاح والشفافية في اعتمادها، وكون الشفافية والوضوح أحد المرتكزات الأساسية للحوكمة بصفة عامة فإن اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) من شأنه أن يحسن ويزيد من فعالية حوكمة المال العام.[1]

المطلب الأول: دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تحقيق الشفافية والمساءلة

يقصد بالشفافية القيام بالأمور على الوجه الصحيح، من خلال الوضوح التام والعلنية المطلقة في كل التصرفات التي تقوم بها الإدارة.

حيث عرف صندوق النقد الدولي الشفافية بأنها الانفتاح على الجمهور فيما يتعلق بهيكل ووظائف القطاع الحكومي، ونوايا السياسات المالية وحسابات القطاع العام الذي من شأنه تعزيز المساءلة والمصداقية.

وتكمن أهمية الشفافية في تحقيق المصلحة العامة من خلال المساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة، على مستوى الفرد أو الحكومة وكذا توفير النجاح والاستمرارية لأي منظمة تريد مكافحة الفساد.

[1]- آسية قمو، **المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد07، العدد02، 2021، ص: 32.

كما أن تعزيز الشفافية وسياسة الإفصاح عن المعلومات ستساعد على الرفع من مستوى الوعي، والتي يفترض أن تكون وفقا لميثاق مبادرة الشفافية العالمية الالتزام بما يلي: [1]

- حرية الوصول إلى المعلومات.
- الإفصاح التلقائي.
- الوصول إلى اتخاذ القرارات.
- حق المطالبة بالحصول على المعلومات.
- تقديم الحماية لمن يكشف عن الممارسات المخالفة.
- تعزيز حرية المعلومات.

في حين يقصد بالمساءلة القدرة على محاسبة المسئولين والموظفين العموميين على اختلاف مستوياتهم دون تمييز، كما أنها الالتزام بإثبات أن العمل قد أجري وفقا للقواعد والمعايير المتفق عليها، وأن تقارير الموظفين تعبر بصورة عادلة ودقيقة عن نتائج الأداء مقارنة بما هو مخطط له، في حين أن غيابها في أي نظام هو خلق فرصة للفساد وإفشال تحقيق هدف الحكومة.

حيث تكون المساءلة تقصيا وراء مخالفات متنوعة، سواء مالية أو إدارية أو مخالفات تتعلق مباشرة بإعاقة عمل أجهزة رقابة المالية العامة، وقد تقتصر المحاسبة فيها على العقاب وفق اللوائح الإدارية أو تمتد إلى القضاء العام المختص، وبذلك تساهم المساءلة بشكل فعال في

[1]– بن فرج زوينة، مريم ربيعي، **معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي**، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، ديسمبر 2018، ص ص: 210–213.

مكافحة الغش والفساد وتدعيم الشفافية، لتكون العلاقة بين مفهومي المساءلة والشفافية علاقة تبادلية طردية، فكلما زاد معدل الشفافية زاد مستوى المساءلة والعكس صحيح.

وفيما يتعلق باعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشأن الشفافية والمساءلة، أفاد مجلس لجنة برنامج الأمم المتحدة للتنمية الدولية (UNAIDS) بأن اعتماد. IPSASs سيعطي الشفافية والمساءلة في التقارير المالية، باعتبار أنها معايير ذات جودة عالية تعمل كعامل محفز لتوفير بيانات مالية سليمة وشفافة، وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي والمساءلة والتخصيص العادل للموارد. كما بين الدكتور طلال أبو غزالة أن معايير المحاسبة الدولية والسياسات المحاسبية المعدة بموجبها تحقق المصداقية وتساعد صانعي القرار الاقتصادي والمالي، كما تعزز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية مما يحفظ شخصية الدول الحريصة على المصداقية والالتزام بالمعايير الدولية، لأن الهدف الأساسي من تطبيق معايير المحاسبة الدولية هو الوصول إلى بيانات مالية صحيحة ودقيقة، تفصح عن حقيقة الأرقام المالية والإحصائية، كالنفقات الجارية والرأسمالية، وكيفية إظهارها بصورة عادلة، وكذلك من ناحية تعريف الدين العام وشموليته وكيفية الإفصاح عنه، وغيرها من الأمور الأساسية والحساسة والتي تتناول الوضع المالي للدولة.

المطلب الثاني: الافصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية كمدخل لترشيد تسيير المال العام:

يعد المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فبوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها، أو لتدخل تلك الدول في شؤونها الداخلية والخارجية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ولذلك وجب على أي دولة تريد الاستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ على المال العام لديها، وأن تعمل على حمايته من العابثين فيه، وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية وأنظمة محاسبية فعالة لتمكن الدولة من

مراقبة أموالها والعمل على حمايتها. وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار ثلاثة معايير في شأن الإفصاح تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم إلى حد بعيد في ترشيد تسيير القطاع العام على النحو التالي:[1]

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

الفرع الثاني: معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 " الأدوات المالية الإفصاح والعرض": إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، كما ويحدد هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية ويحدد كذلك المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية المعترف بها وخارجها غير المعترف بها، ناهيك على أن المعيار يتناول الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر على مقدار وتوقيت ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة والمتعلقة بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على تلك الأدوات، بالإضافة إلى تشجيع المعيار الإفصاح عن المعلومات

---

[1]– براضية حكيم، **اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2016، ص ص: 139–140.

[2]– مرداسي خلود، تقرارت يزيد، **أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي – دراسة تطبيقية–**، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04 العدد 01، 2021، ص:733.

حـول طبيعـة ونطـاق اسـتخدام المنشـأة لـلأدوات الماليـة، والأغـراض الماليـة التـي تخـدمها، والمخـاطر المرتبطـة بهـا، والسياسـات الإداريـة للسـيطرة علـى تلـك المخـاطر، مـا يسـاهم فـي الأخيـر في ترشيد استخدام المال العام.

الفـرع الثالـث: معيـار المحاسـبة الـدولي فـي القطـاع العـام رقـم 20 " الإفصـاحات عـن الأطـراف ذات العلاقـة": يسـاهم هـذا المعيـار فـي ترشـيد تسـيير المـال العـام مـن خـلال ضـمانه لوجـود الإفصـاح عـن العلاقـات بـين الأطـراف ذات العلاقـة حيثمـا تكـون هنـاك سـيطرة، والإفصـاح عـن المعلومـات المتعلقـة بالعمليـات التـي تـتم بـين المنشـأة وأطرافهـا ذات العلاقـة فـي ظـروف معينـة، أيـن تطلـب مثـل هـذه المعلومـات لأغـراض المسـاءلة لتسـهيل فهـم الأداء المـالي للمنشـأة مقدمـة التقـارير بشـكل أفضـل، كمـا وأن القضـايا الأساسـية فـي الإفصـاح عـن المعلومـات حـول الأطـراف ذات العلاقـة هـي تحديـد الأطـراف المسـيطرة أو المـؤثرة بشـكل كبيـر علـى المنشـأة مقدمـة التقـارير، وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

- معيـار المحاسـبة الـدولي فـي القطـاع العـام رقـم 22 " الإفصـاح عـن المعلومـات الماليـة حـول القطـاع الحكـومي العـام": يهـدف هـذا المعيـار إلـى تحديـد متطلبـات الإفصـاح الخاصـة بالحكومـات التـي تختـار عـرض المعلومـات حـول القطـاع الحكـومي العـام فـي بياناتهـا الماليـة الموحـدة، كمـا أن الإفصـاح عـن معلومـات مناسـبة حـول القطـاع الحكـومي العـام فـي حكومـة مـا يعـزز مـن شـفافية التقـارير الماليـة ويسـاعد علـى فهـم أفضـل للعلاقـة بـين الأنشـطة السـوقية وغيـر المتعلقـة بالسـوق التـي تقـوم بهـا الحكومـة وبـين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. [1]

[1]– براضية حكيم، **مرجع سبق ذكره**، ص:140.

المطلب الثالث: مساهمة المعايير في تفعيل حوكمة الموازنة العامة والرقابة في القطاع العام

الفرع الأول: الموازنة العامة

1- تعريف الموازنة العامة:

عرف المشرع الجزائري الموازنة العامة بأنها "ميزانية تتشكل من الإيرادات والنفقات العامة والنهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.[1]

2- تعريف حوكمة الميزانية العامة:

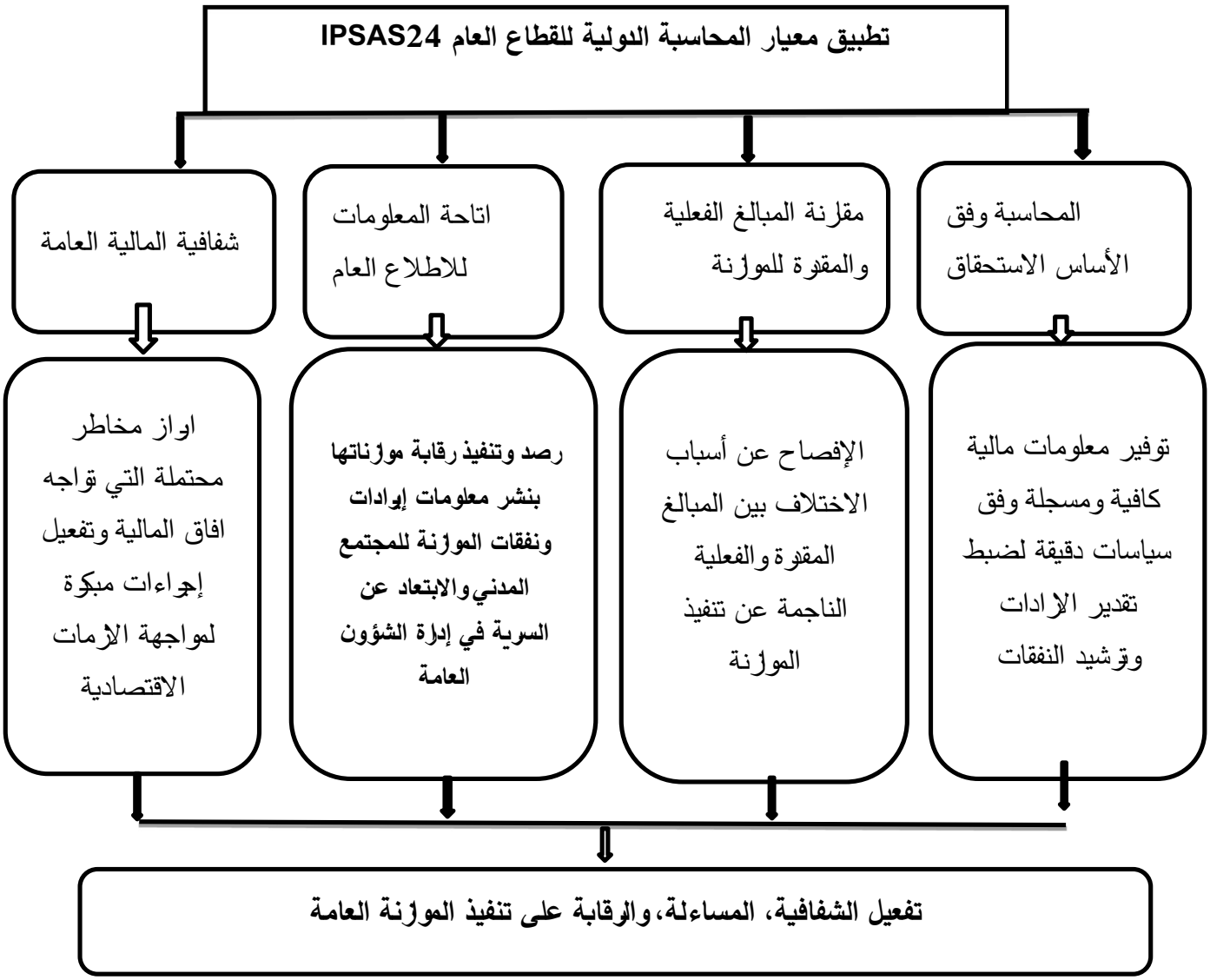
هي فكرة حديثة مشتقة من مبدأ الحوكمة الشاملة او العامة بحيث تعمل على ارساء تصرف عمومي سليم فيما يتعلق بميزانية الدولة ومحاربة الفساد وسوء التصرف في عناصرها، بشكل يسمح باستخدام أمثل وفعال للنفقات والايرادات لتحقيق التنمية الاقتصادية. فحوكمة الميزانية العامة هي الاداة الفعالة للسياسات المتبعة لهيئات القطاع العام للوصول الى تحقيق ما تنص عليه الحوكمة من شفافية، مشاركة ومساءلة ومن تحقيق أهداف السياسات العامة الانمائية من خلال تطبيق مختلف مبادئ حوكمة الميزانية العامة.

[1]- رحالية نرجس، لعاليبية مالك، **متطلبات تطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS 24 ودوره في تفعيل حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين**-، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة أعمال، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر2023، ص: 284.

3- متطلبات تطبيق معيار IPSAS 24 ودوره في حوكمة تنفيذ الموازنة العامة:

ان تطبيق معيار IPSAS24 يتطلب القيام بعدة اجراءات تصحيحية خاصة بتنفيذ الموازنة العامة واصالح المالية العامة والموضحة في المخطط اسفله:

الشكل رقم (01): يوضح متطلبات المعيار IPSAS24



المصدر:رحالية نوجس، لعاليبية مالك، **مرجع سبق ذكره**، ص: 285.

ان امكـان تفعيـل الإجـراءات السـابقة فـي بيئـة محاسـبية تـتلاءم مـع متطلبـات تطبيـق معـايير محاسـبة القطـاع العـام الدوليـة، سـيؤدي الـى امتثـال هيئـات القطـاع العـام لالتزامـات المسـاءلة الخاصـة وتعـزز شـفافية بياناتهـا الماليـة، مـن خـلال اظهـار امتثـال الموازنـة المصـادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنا واظهار أدائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة.[1]

الفـرع الثـاني: تبنـي المعـايير الدوليـة للمحاسـبة العموميـة كمـدخل لتفعيـل الرقابة والمساءلة في القطاع العام

فـي عـام 1992 قامـت لجنـة معـايير المراجعـة التابعـة للمنظمـة الدوليـة لأجهـزة الرقابـة العليـا بإصـدار معـايير المراجعـة الحكوميـة والتـي تعـد إرشـادات يسـير علـى نهجهـا مراجعـو أجهـزة الرقابـة العليـا عنـد أدائهـم لمهـام المراجعـة الحكوميـة، وفـي عـام 1998 تـم إصـدار ميثـاق السـلوك المهنـي لأجهـزة الرقابـة العليـا خـلال المـؤتمر الـدولي السـادس عشـر الـذي عقـد بمدينـة مونتفيـديو عاصـمة أورجـواي وهـي تضـم مجموعـة مـن القـيم والمبـادئ الأخلاقيـة التـي يتعـين علـى مراجعـي أجهـزة الرقابـة العليـا التحلـي بهـا عنـد ممارسـتهم لعملهـم اليـومي فـي المراجعـة الحكوميـة، حيـث تـدعم معـايير المحاسـبة الدوليـة للقطـاع العـام أهـداف معـايير مراجعـة الحسـابات التـي وضـعتها المنظمـة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات بالشكل التالي: [2]

- مـن بـين الأجـزاء الأربعـة المكونـة لمعـايير مراجعـة الحسـابات التـي وضـعتها المنظمـة الدوليـة للأجهـزة العليـا للرقابـة والمحاسـبات "الافتراضـات الأساسـية "التـي تقـوم علـى ضـرورة وجـود معـايير محاسـبية مقبولـة لإبـلاغ البيانـات الماليـة المتصـلة باحتياجـات الحكومـة والإفصـاح عنهـا، وهنـا تظهـر أهميـة معـايير المحاسـبة الدوليـة للقطـاع

[1]- رحالية نرجس، لعاليبية مالك، مرجع سبق ذكره، ص:285.

[2]– آسية قمو، **مرجع سبق ذكره**، ص:34.

العام التي تسهل عملية المساءلة وتوفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

- يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الموثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وفي هذا الشأن تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شأن العرض والإفصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصداقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة.

- تطبيق معايير محاسبة القطاع العام يضمن مستوى مقبول من الإفصاح عن المخاطر على المالية العامة وتحليلها وإدارتها.

خلاصة الفصل:

التطـور الفكـري لنظـام المحاسـبة العموميـة والـذي فرضـته الحاجـة إلـى مواكبـة الـدور الحـديث للدولـة واتسـاع مجالاتـه، انعكـس علـى أهـداف المحاسـبة العموميـة فأصـبحت تسـعى إلـى تحسـين الإبـلاغ المـالي للقـوائم الماليـة، بهـدف تفعيـل الأداء الحكـومي وتعزيـز المسـاءلة والشـفافية في الأجهزة الحكومية.

كمـا أن تطبيـق مبـادئ الحوكمـة ستسـاهم وبشـكل كبيـر علـى تعزيـز نظـام دولـة القـانون ومؤسسـاتها المبنيـة علـى المحافظـة علـى مـوارد الدولـة وطريقـة واسـتثمارها وتوزيعهـا بصـورة شـفافة وواضـحة وتخضـع لمفهـوم المحاسـبة والمسـؤولية والحـد مـن مظـاهر الفسـاد المـالي والاداري، وذلـك مـن خـلال تحسـين تفعيـل دور الهيئـات الرقابيـة، ومـن خـلال الالتـزام بالمعـايير الدوليـة للمحاسـبة العموميـة يسـاهم فـي توحيـد الاسـاليب المحاسـبية بمـا يضـمن تحقيـق قـدر أكبـر مـن المصـداقية والشفافية في ادارة الموارد المالية.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل

سعت الجزائر الى تطوير وعصرنه النظام المحاسبي العمومي حتى تستجيب لمواكبة التطورات الحديثة، التي فرضتها الهيئات والمنظمات الدولية لإعطاء صورة واضحة وشفافة حول كيفية التصرف بالمال العام لإرساء مبادئ الشفافية والمساءلة، وتزيد من مصداقية البيانات والتقارير المالية، وتساعد على تقييم الأداء للهيئات العمومية (الحكومية)، مما يساهم في عقلنة وترشيد الإنفاق العام.

وقد حاولنا من خلال هذا الفصل الوقوف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وأهم المعايير التي تم تبنيها، وجوانب اصلاح المحاسبة العمومية على ضوء القانون 23-07 من خلال دراسة ميدانية في خزينة ولاية المدية، وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى ثلاثة مباحث، المبحث الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، المبحث الثاني: تناولنا فيه نشأة خزينة ولاية المدية و تقديم الدفاتر المحاسبية الجديدة وتطبيق المخطط المحاسبي للدولة بالإضافة الى القوائم المالية، وفي المبحث الثالث: تم التطرق الى دور المعايير في تحسين أداء الخزينة.

المبحث الأول: نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تحتل المحاسبة العمومية في الجزائر أهمية كبيرة في نظام المالية العمومية، لذلك سعت الجزائر لتحديث هذا النظام بما يتماشى مع الإصلاحات التي عرفتها مختلف المجالات وعلى رأسها الإصلاح الميزانياتي وفق القانون العضوي رقم 15/18المتعلق بقوانين المالية، وتمثلت أول خطوة عملية في إصدار القانون رقم 23/07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي خلف القانون رقم 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يعتبر هذا القانون هو الإطار المرجعي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.[1]

المطلب الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

قامت الجزائر إصلاحات عميقة للمالية العمومية بدأت على الصعيد الميزانياتي بإصدار القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2018/09/02 المعدل والمتمم المتعلق بقوانين المالية الذي خلف القانون العضوي رقم 17/84بهدف الانتقال الى ميزانية البرامج على أساس الأهداف والنتائج والذي بدأ تطبيقه تدريجيا الى غاية السنة المالية 2023 التي كانت أول سنة للتطبيق الكامل لأحكام هذا القانون، أما على الصعيد المحاسبي فتم إصدار القانون 07/23 المؤرخ في 21/06/2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي يهدف في مرحلة الحقة الى تبني محاسبة الحقوق والالتزامات المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة وهذا مسايرة للإصلاح الميزانياتي و كذا التلاؤم مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام. وقد جاء هذا القانون بعدة مفاهيم جديدة ومن بين أهم الاختلافات بين القانون 90 -21 ونصوصه التنظيمية من جهة والقانون 23-07 من جهة أخرى هو الأساس الذي تعتمد عليه المحاسبة العمومية الذي كان نقديا، في حين نص القانون الجديد على مسك محاسبة على أساس الحقوق

[1]- دناية خالد، بوعافية رشيد، **المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الانفاق العام على ضوء القانون 07-23**، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 07، العدد :2، 2024، ص : 325.

والالتزامات المثبتة مع المحافظة على الأساس النقدي بصفة متوازية. بالنسبة لأنواع المحاسبة الممسوكة من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، نظم القانون 07/23 هذه المحاسبة في ثلاثة أنواع وهي المحاسبة الميزانياتية، العامة، والمحاسبة التحليلية مع توضيح مسؤوليات كل طرف في مسك هذه الأنواع وتم التفصيل في محتواها من خلال المرسوم التنفيذي رقم 24/90 المؤرخ في 2024/02/22 المحدد لمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية.

الرقابة على تنفيذ الميزانية لم تكن مفصلة في القانون 90-21 وتم الاكتفاء بتقسيمها الى رقابة تنفيذ ورقابة تسيير، بينما القانون 07/23 فصل في أنواع الرقابة التي نص عليها القانون العضوي 15/18 والتي تنقسم الى رقابة إدارية، رقابة برلمانية، ورقابة قضائية، وبالنسبة للرقابة البرلمانية فهي مفصلة أكثر في القانون العضوي، بينما الأنواع الأخرى تم التفصيل فيها جيدا في القانون 07/23.

من أهم الاختلافات أيضا نجد تخفيف المسؤولية عن المحاسبين العموميين من خلال إلغاء الشرط المنصوص عليه في المادة 36 من القانون 21-90 القاضي بضرورة مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها وهو شرط واسع جدا ويعرض المحاسب العمومي لإقحام مسؤوليته المالية والشخصية، وقد تم تعويض هذا الشرط بمطابقة النفقة لمدونة الوثائق الثبوتية، والتي من المنتظر أن تصدر بعد إثراءها من الجهات المختصة لوزارة المالية. فيما يخص تفويض الإمضاء الذي كان يشترط أن يمنح لموظف مرسم، أصبح التفويض يمنح لموظف مرسم أو لعون عمومي، وهذا ارجع لتفطن المشرع الجزائري للتعارض الموجود بين القانون 90-21 وبعض القوانين الأخرى وعلى رأسها قانون البلدية 11-10 فيما يخص المفوض له.[1]

[1]- دناية خالد، بوعافية رشيد، مرجع سبق ذكره، ص: 326.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

عرفها القانون 07-23 في المادة الأولى على أن المحاسبة العمومية والتسيير المالي هما مجموعة الأحكام التنفيذية العامة المطبقة على الميزانية والعمليات المالية لكل من الدولة، الجماعات المحلية المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.

الفرع الثاني: الأعوان المكلفون بتنفيذ عمليات الميزانية وفق القانون23-07

1- الآمرون بالصرف:

تم تعريف الأمر بالصرف من خلال المادة الرابعة من القانون 23/07 بأنه " كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات المالية والميزانياتية والممتلكات للدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، والأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة بمفهوم القانون العضوي رقم 18/15 المتعلق بقوانين المالية " [1]

وتتمثل مهامه في:[2]

- إثبات الحقوق والالتزامات

- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها.

---

[1]- القانون رقم 07/23، **المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.** (21 ,06. 2023)، الجزائر: الجريدة الرسمية رقم 42، ص: 4.

[2]- **المرجع نفسه**، ص: 5.

- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع

- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى.

- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.

- ضمان برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

يوجد ثلاثة أصناف للأمرين بالصرف تتمثل في:

- **الصنف الأول الآمرون بالصرف الرئيسيون** الذين يختلفون حسب نوع الميزانية المتصرف فيها، فبالنسبة لميزانية الدولة يتمثلون في الوزراء وأعضاء الحكومة الأخرين الذين تسجل باسمهم الاعتمادات، ومسؤولو هيأت الدولة، أما بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية يتمثلون في الولاة ورؤساء المجالس الشعبية البلدية، وأخيرا بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية الإدارية، بالإضافة إلى مسؤولي الصحة.

- **الصنف الثاني هم الآمرون بالصرف الثانويين** الذين يتمثلون في الأشخاص المفوض لهم اعتمادات مالية من أمر بالصرف الرئيسي،

وأضاف القانون الجديد نوعا آخر من الآمرين بالصرف وهو

- **الآمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة** وتشمل مسيري برامج الجماعات المحلية عند تكليفهم بتنفيذ برنامج أو جزء منه.

2- المحاسبون العموميون:

عرف القانون 23-07 في نص المادة 15 المحاسب العمومي على أنه كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات التالية:

- القيام بالمرحلة المحاسبية للإيرادات والنفقات بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان الحراسة والحفاض على كل ما هو مكلف به
- ضمان تداول الأموال والسندات وحركة حسابات الموجودات
- مسك المحاسبة الميزانياتية وفق لمبدأ محاسبة الصندوق.
- مسك المحاسبة العامة وفق لمبدأ أساس الاستحقاق
- التسجيل المحاسبي للقيم المتداولة
- إعداد حساب التسيير، والقوائم المالية

هناك عدة أصناف للمحاسبين العموميين إما محاسبين مختصين أو مفوّضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبي الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي.[1]

- **المحاسبون العموميون الرئيسيون:** هم المحاسبون الذين يقدمون حساباتهم مباشرة إلى مجلس المحاسب

[1]- المادة 18 من القانون 23-07، مرجع سبق ذكره.

– **المحاسبون العموميون الثانويون:** هم المحاسبون الذين تكون عملياتهم ممركزة من طرف محاسب رئيسي، ويقدمون حساباتهم أيضا لمجلس المحاسبة.[1]

– **المحاسبون المختصون:** هم المحاسبون الذين يُخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يُؤمروا بها على مستوى صناديقهم

– **المحاسبون المفوضون:** هم المحاسبون الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.[2]

– **محاسبو الأموال والقيم:** هم المحاسبون المكلفون بتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي تملكها الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

– **محاسبو التركيز:** هم المحاسبون المكلفون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتابتهم وحساباتهم.[3]

الفرع الثالث: مكونات نظام المحاسبة في الجزائر

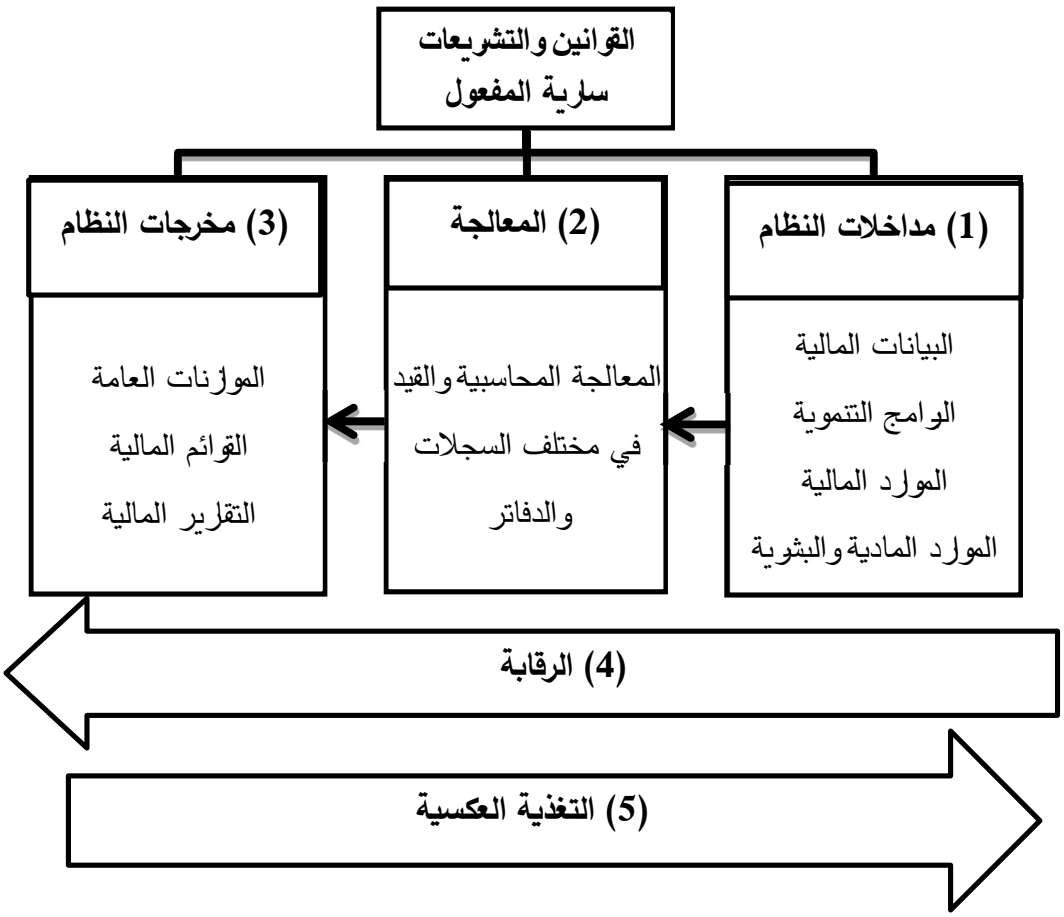
يتكون نظام معلومات المحاسبة العمومية من نفس مكونات نظام المحاسبة المالية ويتبع نفس المراحل، ويمكن تمثيل عناصر نظام المعلومات عن طريق الشكل التالي:

[1]– المادة 20 من القانون 23–07، مرجع سبق ذكره.

[2]– المادة 19 من القانون 23–07، مرجع سبق ذكره.

[3]– المادة 21 من القانون 23–07، **مرجع سبق ذكره**.

الشكل رقم (02): مكونات نظام المحاسبة في الجزائر



المصدر: دناية خالد، بوعافية رشيد، **مرجع سبق ذكره، ص: 37.**

المطلب الثاني: القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية

يعد القانون العضوي رقم 18- 15 المتعلق بقوانين المالية بادرة من بوادر عصرنة واستدامة الموازنة العامة بالجزائر، فمن خلال هذا القانون تم الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج، فهو بادرة من بوادر عصرنة واستدامة الموازنة العامة، ويظهر هذا من خلال العجز الذي أظهره قانون المالية رقم 84-17بعدم مواكبته للتطورات الموازناتية والمحاسبية التي سادت على الصعيد العالمي.

يمكن أن نوجز أهم ما جاء بها القانون العضوي 18 -15 خلافا للقانون 84-17 إذ يمكن إبراز الأحكام الجديدة ومضمونها من خلال مقارنة الهيكلة الحالية مع الهيكلة الجديدة المدرجة في القانون 15-18 كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول (02): مقارنة قانون 84-17 والقانون العضوي-18 15

	القانون84-17	القانون العضوي 18-15
هيكلة الميزانية	الفصل بين الميزانية: التسيير: الجدول (ب) من قانون المالية. التسيير: الجدول (ج) من قانون المالية.	دمج ميزانيتي التسيير والتجهيز ضمن ميزانية واحدة مخصصة لكل حقيقة وزارية من خلال البرنامج.
تقسيمات النفقات	نفقات التسيير: مقسمة إلى 04 أبواب: 1. أعباء الدين العام والنفقات المحسومة من الإيرادات. 2. تخصيصات السلطات العمومية. 3. النفقات الخاصة بالوسائل 4. التدخلات العمومية نفقات التجهيز: مقسمة إلى 03 أبواب: 1. الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة. 2. إعانات الاستثمار الممنوحة من الدولة. 3. النفقات الأخرى برأسمال.	تم اعتماد ميزانية واحدة سميت بالبرنامج، تقسم النفقات حسب: النشاط: البرنامج وتقسيماته الوظائف الكبرى للدولة: تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة. الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: توزيع الاعتمادات على الوزرات والمؤسسات العمومية. الطبيعة الاقتصادية للنفقات: أبواب النفقات وتقسيماتها كما يلي: 1. نفقات المستخدمين 2. نفقات تسيير المصالح 3. نفقات الاستثمار 4. نفقات التحويل 5. أعباء الدين العمومي 6. نفقات العمليات المالية 7. النفقات غير المتوقعة

المصدر: بن علية لخضر، **تكريس ميزانية مستدامة من خلال تطبيق أحكام القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد09، العدد01، 2023 ص ص: 96-97.

الفرع الأول: علاقة قانون العضوي 18-15 بـ ـ IPSAS

يعتبر هذا القانون من مخرجات قرار تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باعتباره يقوم على احدى أهم خصائص هذه المعايير وهو قياس الأداء والتسيير بالنتائج.

شكل رقم (03): المبدأ المشترك بين القانون 15-18 وIPSAS



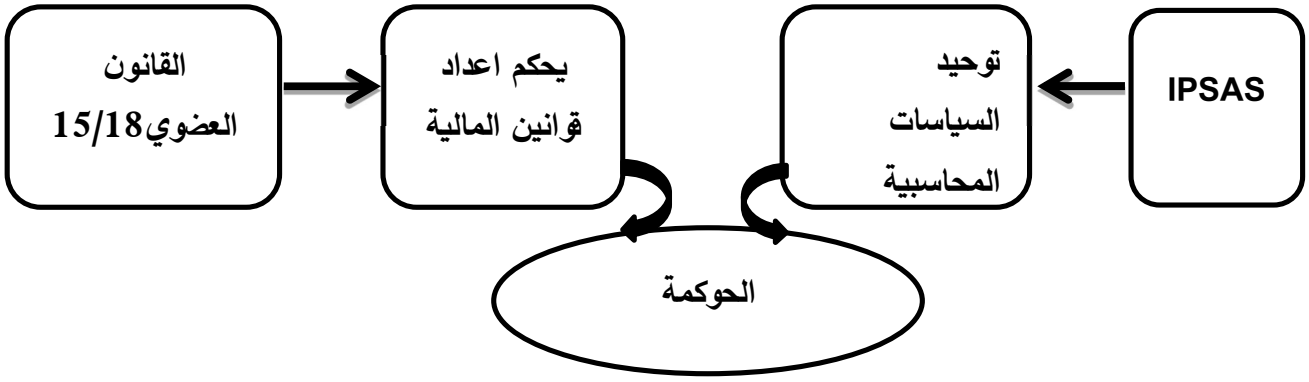
المصدر: طالبي فاطمة الزهراء، بوطلاعة محمد، **التسيير المالي العمومي في ظل تبني الجزائر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 17، 2024، ص: 206.

فوفقا لهذا القانون فان عملية تنفيذ السياسة العامة للدولة تتم على أساس التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف محددة مسبقا كما وكيفا، تكون واضحة تخدم الصالح العام، والتي ستكون موضوع لقياس الأداء وذلك بتقييم النتائج بواسطة مؤشرات معينة.

الفرع الثاني: الهدف المشترك بين القانون 15-18 وIPSAS

- وقد جاء القانون العضوي بهدف تنظيم عملية تحضير واعداد قوانين المالية وكيفيات تسيير المالية العمومية كما هدفت المعايير الدولية الى توحيد الطرق والممارسات المحاسبية المعمول بها في عمليات تنفيذ قوانين المالية على مستوى القطاع العام وكلّ يصب في مجرى الحوكمة.

شكل رقم (04): الهدف المشترك بين القانون 15-18 وIPSAS



المصدر: طالبي فاطمة الزهراء، بوطلاعة محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 206.

ومما لا شك فيه أنّ التسيير العمومي حاليا يعتبر في المرحلة الانتقالية نحو محاسبة الاستحقاق وبداية التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تدريجيا، كما أنه قد أدرجت بعض المعايير المذكورة أعلاه ضمن القانون العضوي 18-15 من خلال بعض المواد وان لم تكن صراحة، نوجز بعض هذه المواد وما يقابلها من IPSAS كما يلي:[1]

يقابلها من المعايير المعيار المحاسبي المادة 15 نصت على ثماني فئات الموارد الدولة أغلبها موارد من غير عمليات التبادل الدولي للقطاع العام رقم IPSAS 23 الإيرادات من المعاملات غير التبادلية؛

المادة 29 التي حدد فيها أعباء ميزانية الدولة حسب الطبيعة الاقتصادية في شكل أبواب والمادة 32 التي ذكرت فيها الأعباء المالية الواجب تغطيتها من الاعتمادات التقييمية يقابلهما المعيار المحاسبي الفرنسي للقطاع العام رقم 02 الأعباء؛

[1]- طالبي فاطمة الزهراء، بوطلاعة محمد، **مرجع سبق ذكره** ص: 206-207.

المادة 37 والتي تنص على إمكانية لجوء الدولة لتمويل الاستثمارات العمومية جزئيا أو كليا عن طريق التعاقد أو الشراكة مع يقابلها المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 07 IPSAS سابقا والذي استبدل شخص معنوي عام أو خاص بالمعيار IPSAS 36 منذ 2017؛

المادة 42 التي ذكرت الفئات المكونة للحسابات الخاصة للخزينة وكذا الفصل الثالث من نفس القانون المعنون بموارد الخزينة وأعباؤها ← يقابلها المعيار الفرنسي رقم 10- مكونات الخزينة-؛

المادة 49 نصت على ضرورة ذكر الإيرادات والنفقات في الحسابات التجارية والمتعلقة بالنشاطات الصناعية والتجارية التي تقوم بها مصالح الدولة ← يقابلها فيما يخص الإيرادات المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم IPSAS 09 الإيرادات من عمليات التبادل؛

المواد (60) الى (64) تنص على كيفيات ابرام الدين العمومي← يقابلها المعيار المحاسبي الفرنسي للقطاع العام رقم 11 الديون والأدوات المالية الأجل؛

المادة 66 التي تنص على تحديد جميع إيرادات ونفقات الميزانية للسنة وكذا المادة 67 التي تنص كذلك على ضرورة تقييد إيرادات ونفقات الميزانية في الحسابات الميزانياتية تقييد موارد وأعباء الخزينة في حسابتها← يقابلها المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 02 IPSAS التدفق النقدي.

المطلب الثالث: تطبيق معايير المحاسبة العمومية في الجزائر

ان المحاسبة العمومية حسب القانون رقم 23-07 مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث تعتمد على مبادئ المحاسبة العمومية في تسجيل العمليات المالية العمومية لدورة محاسبية واحدة وفقاً لمخطط محاسبي يعرف بمدونة الحسابات الخزينة، والذي يتم التسجيل من خلاله مجموعة من العمليات وهي: عمليات الخزينة العمليات الميزانية، العمليات المنجزة مع الغير وعمليات الانتظار والتسوية، المخزونات ، حركة الذمم والقيم،

تـدفقات التسـيير الـداخلي، الاهتلاكـات، المؤونـات، النـواتج والاعبـاء، حيـث تسـتمد هـذه المحاسـبة العموميـة أسسـها ومبادئهـا مـن المعـايير العموميـة للقطـاع العـام IPSAS ومـن اهـم المعـايير التـي اعتمد عليا القانون 23-07 نلخصها في الجدول التالي:

الجدول (03): **أهـم معـايير المحاسـبة العموميـة الدوليـة للقطـاع العـام التـي اعتمـد عليهـا القانون 23-07 الخاص بالمحاسبة العمومية**

الرتبة	المعيار	الاسم	الهدف
01	IPSAS1	عرض البيانات المالية	وصف طريقة رض البيانات المالية العمومية
02	IPSAS2	بيانات التدفق النقدي	بيان التغيرات التاريخية للتدفقات النقدية
03	IPSAS3	السياسات، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء	المعاجلة المحاسبية والكشف عن الانحرافات
04	IPSAS5	تكاليف الاقتراض	المعاجلة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المختلفة
05	IPSAS12	المحزون	التسجيل المحاسبي للمخزون تبعا للتكلفة
06	IPSAS16	العقارات الاستثمارية	ضبط المعاجلة المحاسبية للعقارات الاستثمارية
07	IPSAS17	الممتلكات والمصانع والمعدات	المعاجلة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات
08	IPSAS24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	التسجيل المحاسبي لإيرادات والنفقات الخاصة الوحدات العمومية
09	IPSAS31	الاصول المعنوية (غير الملموسة)	ابراز طريقة المعاجلة المحاسبية للأصول غير الملموسة
10	IPSAS39	حقوق الموظفين	المحاسبة والافصاح عن استحقاقات الموظفين

المصـدر: محمـد أبركـان، عبـد النـور بـوعلي، **آفـاق إصـلاح نظـام المحاسـبة العموميـة فـي الجزائـر**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 17، العدد 02، 2024، ص: 41.

لقد أصدر مجلس المعايير المحاسبة العمومية (IPSASB) مجموعة من المعايير والتي وصلت الى 40 معيارا معتمدا حاليا، والتي تهدف الى تحسين جودة وشفافية التقارير المالية للمؤسسات ذات الطابع العام أي الإدارات العمومية في جميع انحاء العالم ومن بين هذا العدد من المعايير اعتمدت الجزائر على عشرة (10) معايير فقط، وقد تم ادراج هذه المعايير في القانون العضوي رقم 18-15 وقانون المحاسبة العمومية 23-07 ، أي ان الجزائر اعتمدت على المعايير المحاسبة العمومية الدولية بنسبة 25%، وهذا يعني ان الدولة تعتمد على التحول التدريجي في تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد يكون سبب عدم تطبيق المعايير الأخرى لتشابه تلك المعايير مع المعايير المحاسبة الخاصة بالشركات الإنتاجية والتجارية أي انها بعيدة كل البعد عن المؤسسات ذات الطابع الإداري التي تقدم خدمات مجانية لأفراد المجتمع، وهذا ما يعيق تطبيقها على أرض الواقع.

المبحث الثاني: التعريف بالمؤسسة

تناولنا في هذا المبحث ثلاثة مطالب تم تخصيص المطلب الأول للتعريف بالمؤسسة من خلال التطرق إلى تعريف الخزينة العمومية بشكل عام، ثم التطرق لنشأة خزينة ولاية المدية وهيكلها التنظيمي، المطلب الثاني درسنا من خلاله العمليات المحاسبية المعتمدة في الخزينة، وفي المطلب الثالث قمنا بربط دور المعايير والاصلاحات التي جاءت في القانون 23-07 في مكونات نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: مفهوم الخزينة العمومية

تعتبر مهمة الخزينة العمومية تحصيل وتسيري وحماية المال العام، وترشيد إنفاقه وفق قوانين وإجراءات وضعت خصيصا لذلك، تعرف الخزينة العمومية بعدة تعاريف وذلك حسب الزاوية المنظور لها وحسب أهميتها التي تمس كل المجالات، وفي هذا الإطار سوف نستعرض تعريف شامل لهافي الفرع الأول، ونشأة خزينة ولاية المدية وهيكلها التنظيمي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف الخزينة العمومية

هي مؤسسة مالية تضمن الحفاظ على التوازن النقدي والمالي بموجب عمليات الصندوق والبنك، كما تقوم بممارسة النشاط الوصائي وتمويل الاقتصاد، وهي المسير المالي لأموال الدولة، وتعتبر الخزينة العمومية بأنها هيئة مالية وطنية ليس لها الشخصية المعنوية مكلفة بتحقيق الحركة المالية للدولة، والهيئات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

وكذا تنفيذ ميزانيتها العامة، عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، بالإضافة إلى عمليات الخزينة.[1]

الفرع الثاني: نشأة خزينة ولاية المدية وهيكلها التنظيمي

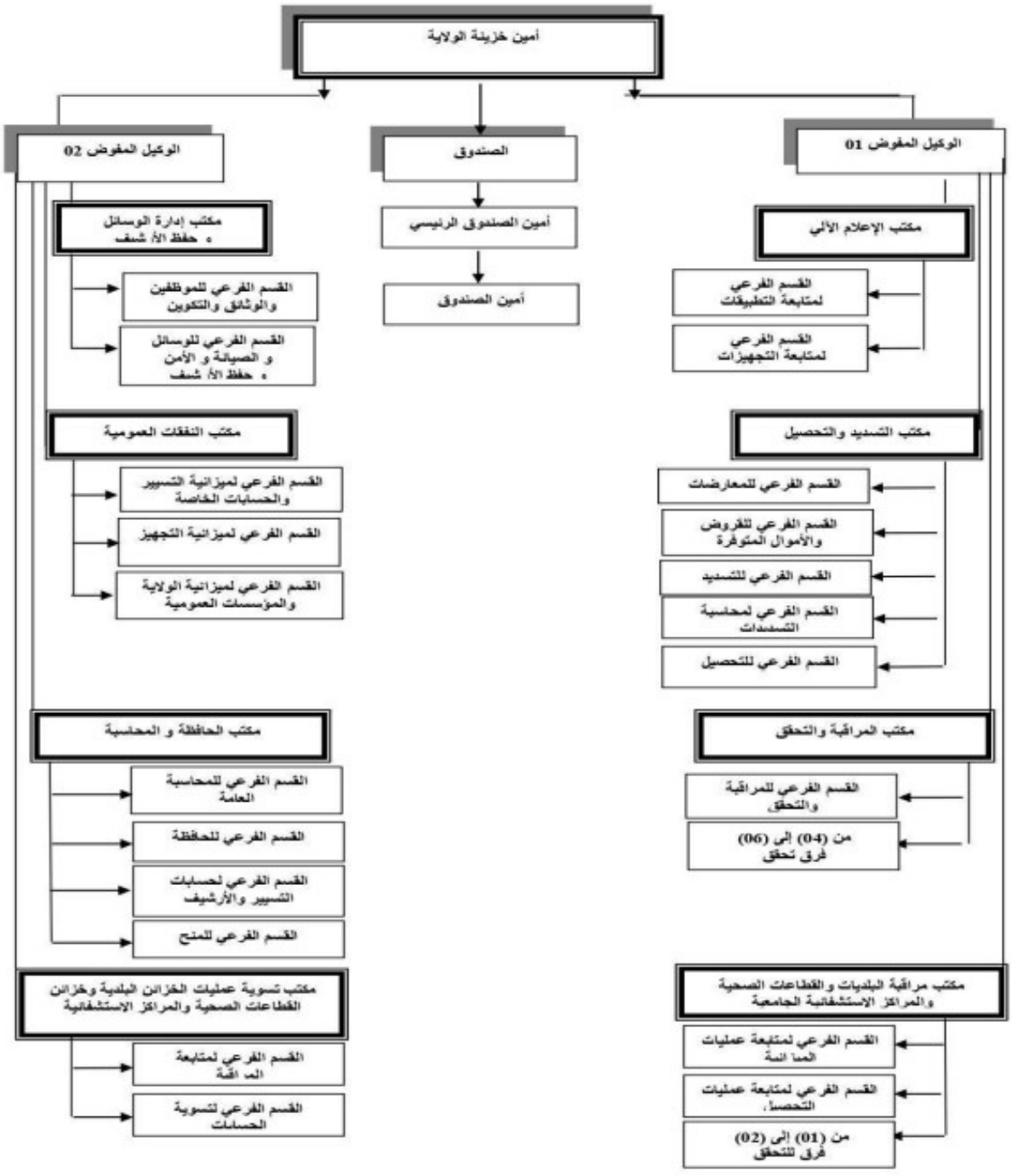
1-نشأة خزينة ولاية المدية :

أنشئت الخزائن الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 67-37 المؤرخ في 08 فيفري 1967 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للخزينة المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1991، هذا الأخير كان محل تعديل بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 19 جانفي 2003 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها ، والذي بمقتضاه تم تحويل قباضات ما بين البلديات من المديرية العامة للضرائب إلى المديرية العامة للمحاسبة، حيث أصبحت تسمى خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الاستشفائية الجامعية، وبالتالي فقد أضاف هذا المرسوم بعض المهام لكل من المديريات الجهوية للخزينة وخزائن الولايات جراء هذا التحويل، تطبيقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-129 المعدل والمتمم جاء القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر 2005 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة، والذي نشر بتاريخ 31 ماي 2006.[2]

[1]- محمد حروزي، **النظام القانوني للخزينة العمومية في الجزائر**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق،2020جامعة غرداية، ص: 6.

[2]- بن رمضان بلقاسم، دحال كمال، **إصلاح المحاسبة العمومية على ضوء القانون 07-23 دراسة حالة خزينة ولاية المدية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2024، ص: 92.

2-الهيكل التنظيمي لخزينة الولاية :



المصدر: القرار المؤرخ في 2005/09/07، يحدد تنظيم خزينة الولاية و صلاحياتها، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 33 بتاريخ 2006/05/21

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية في خزينة الولاية وفق المخطط للدولة:

الفرع الأول: المخطط المحاسبي للدولة في ظل القانون 23-07:

يقسم المخطط المحاسبي للدولة إلى 8 مجموعات من الحسابات، حيث يمثل الرقم الأول لكل حساب رقم المجموعة المنتمي إليها، ويتم ترميز حسابات المخطط المحاسبي للدولة حسب التصنيف العشري الذي يسمح بتقسيم كل الحسابات وفي نفس الوقت تجميع الحسابات المتجانسة حسب طبيعتها في فئات كبيرة أو مجموعات، يسمح بالوصول إلى مستويات مفصلة ودقيقة لتسجيل وتحليل العمليات، ويخدم الفئات التي تدخل في تحضير الوثائق المحاسبية والوثائق التلخيصية. يضم المخطط المحاسبي للدولة 8 مجموعات هي: [1]

المجموعة الأولى: حسابات الوضعية الصافية والخصوم المالية (الديون الطويلة والمتوسطة المدى)

المجموعة الثانية: التثبيتات

المجموعة الثالثة: المخزونات

المجموعة الرابعة: حسابات الغير

المجموعة الخامسة: الحسابات المالية والحسابات المماثلة

المجموعة السادسة: الأعباء

المجموعة السابعة: النواتج

المجموعة الثامنة: الالتزامات خارج الميزانية

[1]- التعليمة رقم 21 المؤرخة في 29 ديسمبر 2024، المتضمنة تطبيق المخطط المحاسبي للدولة، وزارة المالية.

الفرع الثاني: الدفاتر المحاسبية

تتضمن المحاسبة العامة الوثائق المحاسبية الآتية:[1]

- الدفتر اليومي،
- الدفاتر المساعدة
- الدفتر الكبير،
- الميزان العام للحسابات.

1- الـــدفتر اليـــومي : يعتبـر الـدفتر اليـومي سـجلاً تسـجل فيـه جميـع العمليـات المحاسبية يوميا وبشكل متسلسل.

يحدد الدفتر اليومي أصل كل عملية ومراجع الوثائق الثبوتية المتعلقة بها.[2]

تسـجل العمليـات التـي لهـا نفـس الطبيعـة ونفـس القيـد المحاسـبي فـي عمليـة محاسـبية واحدة.

يكون الدفتر اليومي مطابقاً للنموذج المرفق في الملحق رقم (01)

2- الـــدفتر المســـاعد: يمثـل الـدفتر المسـاعد سـجلاً مفصـلاً حسـب الحسـاب والعمليـة التي تكون مسجلة بصيغة تسلسلية وبطريقة منتظمة.[3]

---

[1]- المادة 02، **قرار مؤرخ في 9 رجب عام 1446 الموافق 9 جانفي سنة 2025، يحدد شكل ومحتوى وثائق المحاسبة العامة، الجريدة الرسمية، العدد 09، ص: 19.**

[2]- المادة 03، **نفس المرجع.**

[3]- المادة04، **نفس المرجع.**

3- الـدفتر الكبيـر: يعتبـر الـدفتر الكبيـر وثيقـة تعـرض التسـجيلات حسـب الحسـاب، مـن الصـنف 1 المعنـون حسـابات الوضـعية الصـافية والخصـوم الماليـة إلـى الصـنف 7 المعنـون المنتوجات، مع احترام الترتيب المحدد في المخطط المحاسبي للدولة.[1]

يتم تزويد الدفتر الكبير بالكتابات المحاسبية المسجلة بشكل يومي في الدفتر اليومي.

يُظهـر الـدفتر الكبيـر يوميـا الكتـل المدينـة والدائنـة بالإضـافة إلـى رصـيد كـل حسـاب محاسبي.

يكون الدفتر الكبير مطابقاً للنموذج المرفق في الملحق رقم (02).

بـدأ تطبيـق المخطـط المحاسـبي فـي خزينـة الولايـة فـي جـانفي 2025، سـنتناول أمثلـة عـن بعض الحسابات المستخدمة في خزينة الولاية لإظهار الواقع العملي لمخطط الدولة

1- **الحساب 520:** الحساب الجاري البريدي للمحاسبين الرئيسيين

العمليات المتعلقة بهذا الحساب تتمثل في

الايـرادات: وهـي سـندات التحصـيل عـن طريـق الحسـاب الجـاري البريـدي أو عـن طريـق التحويـل فـي مركـز الصـكوك البريديـة، تحويـل مبـالغ ماليـة مـن خـزائن البلـديات او مختلـف المؤسسات ذات الطابع الاداري

النفقـات: تتمثـل فـي دفـع رواتـب مختلـف الادارات العموميـة ودفـع فـواتير الخاصـة بـالإدارات العموميـة بالإضـافة الـى تمـوين حسـابات خـزائن البلـديات والمؤسسـات ذات الطـابع الاداري بطلب منه.

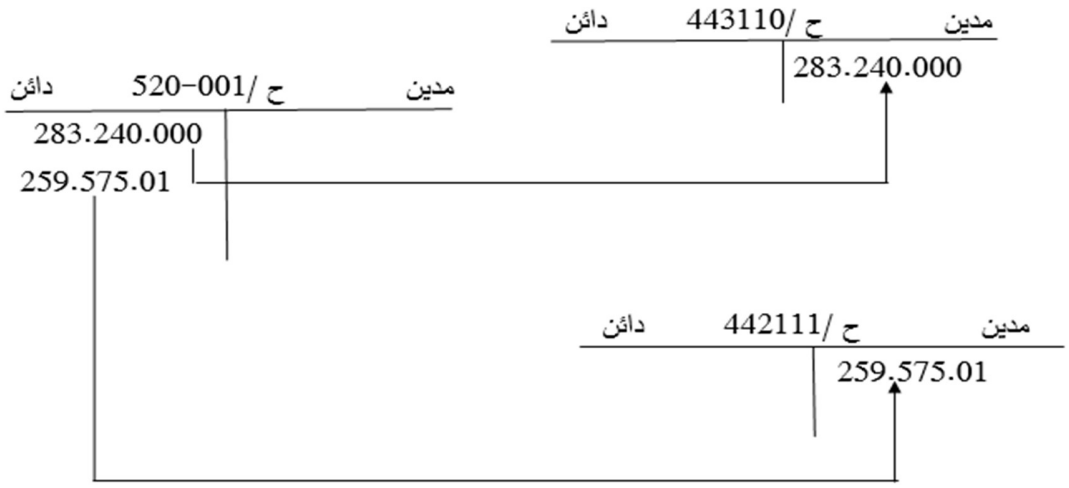
[1]– المادة 05، الجريدة الرسمية العدد 09، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

- **دفتر اليومية** لحساب 520001

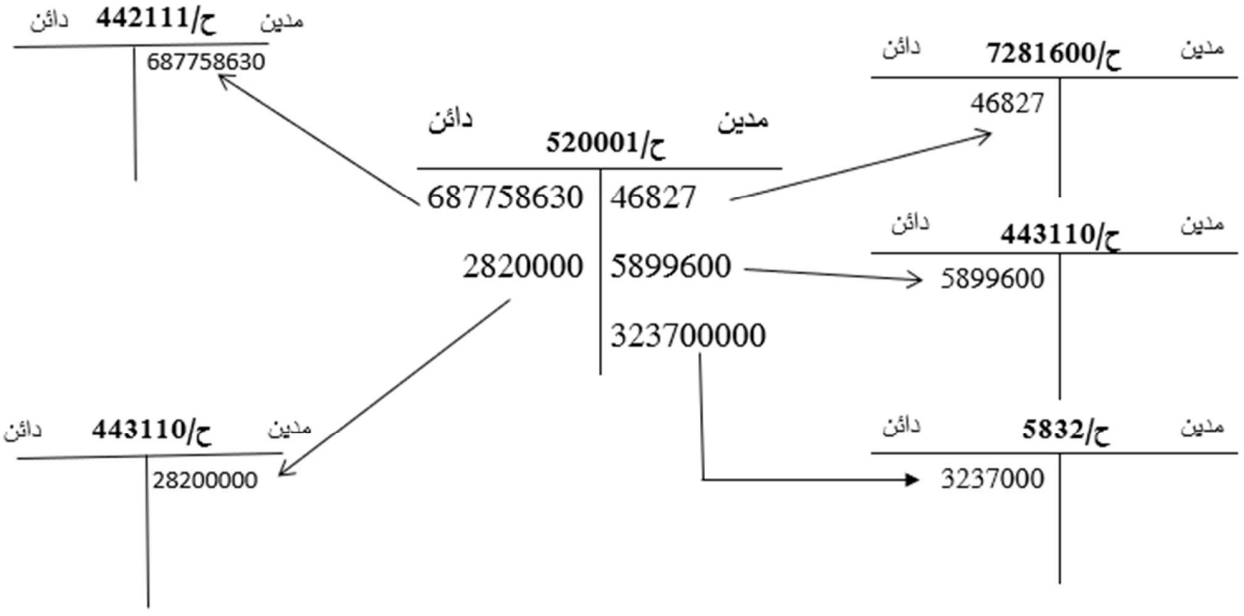
التاريخ	رقم الصك	المستفيد	نوع العملية	الحساب المستفيد	مدين	دائن	تاريخ خصم الصك
05/01/25	4261157	مختلف	تموين مبالغ مالية الى حساب المؤسسات ذات الطابع الاداري	443110		283240000	03/02/25
	4261157	مختلف	(المعهد ومراكز التكوين) دفع نفقات الحرس البلدي مديرية التجهيزات (مصاريف النقل)	442111		149957501	
						25957501	
06/01/25	4261157	مختلف الإدارات	تحصيل سند عن طريق تحويل من ccp	728160	46828027		03/02/2
	4261156	جامعة المدية	تحويل ايراد الى الخزينة من مركز التكوين المهني	44911	58996000		
			تحويل مبالغ مالية من خزينة البلدية	5832	32370000	687758670	
			دفع رواتب مختلف الإدارات	مختلف	المجموع	282000000	
			تحويل لتموين حساب الجامعة	4431	11318278	المجموع	
			تحصيل مبالغ مالية ناتجة عن صب أموال بالخطأ	466311	26299000	77132783	
			تحويل مبالغ مالية من حسابات الإدارات في حساب الخزينة	5832		18345600	
			دفع مخلفات تابعة للإدارة				

بعد تسجيل هذه العمليات في دفتر اليومية يتم تلخيص كل العمليات المالية التي تخص كل حساب في دفتر الاستاذ تستخدم ارصدة هذه الحسابات لإعداد ميزان المراجعة ثم القوائم المالية كالتالي:

العملية في: 2025/01/05



العملية في 2025/01/06



المدين

التاريخ	البيان	المبالغ	المجموع الكلي
31/01/2025		412379906891	412379906891
29/02/2025		414659792614	827039699505
30/03/2025	تحويل المبلغ الخاص 2024	448241397049 2338368779514	3613649876068
30/04/2025		429192384226	4042842260294

الدائن:

التاريخ	البيان	المبالغ	المجموع الكلي
31/01/2025		233790956291	233790956291
29/02/2025		2874089592	2340783605686
30/03/2025		1570788346	2342354394032
30/04/2025		1739987661	2344088381693

المطلب الثالث: القوائم المالية على ضوء القانون 23-07

تطبيقا لأحكام المادة 47 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024 الذي يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، يهدف هذا القرار إلى تحديد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة.

يعتبر الحساب العام للدولة وثيقة تقدم معلومات عن جميع العمليات الميزانياتية والممتلكات وعمليات الخزينة، ويعد سنويا من قبل المديرية العامة المكلفة بالمحاسبة العمومية.

يتكوّن الحساب العام للدولة من الميزان العام للحسابات والقوائم المالية.

1- **الميزان العام للحسابات:** يعتبر الميزان العام للحسابات وثيقة محاسبية تضم كل الحسابات المصنفة حسب المخطط المحاسبي للدولة من الصنف 1 المعنون حسابات الوضعية الصافية والخصوم المالية إلى الصنف 7 المعنون المنتوجات يبيّن الميزان العام للحسابات فقط الحسابات التي سجلت حركة و / أو التي تحتوي على رصيد خلال فترة معينة.[1]

يكون الميزان العام للحسابات مطابقاً للنموذج المرفق في الملحق رقم (3).

يجب أن تكون هذه الدفاتر والسجلات المحاسبية معرفة ومرقمة وتحتوي على وحدة قياس، وتمسك هذه الدفاتر عن طريق وسائل تراعي فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها.

[1]- المادة 07، الجريدة الرسمية العدد 09، **مرجع سبق ذكره**. ص:19.

2- **القــوائم الماليــة:** تبـين القـوائم الماليـة العمليـات المسـجلة فـي المحاسـبة العامـة، ويتم إعدادها انطلاقا من أرصدة الحسابات التي تظهر في الميزان العام.[1]

تتضمن القوائم المالية:[2]

- الحصيلة أو الوضعية المالية
- قائمة النجاعة المالية أو حساب النتائج
- جدول تدفقات الخزينة
- جدول تباين الوضعية المالية الصافية
- الملحق.

2-1 الحصــيلة أو الوضــعية الماليــة : تصــف الحصـيلة أو الوضـعية الماليـة التـي يـتم إعـدادها عنـد إقفـال السـنة الماليـة بشـكل منفصـل، عناصـر الأصـول وعناصـر الخصـوم المسـجلة فـي حسـابات الدولـة مـن الصـنف 1 المعنـون حسـابات الوضـعية الصـافية والخصـوم الماليـة إلـى الصنف 5 المعنون الحسابات المالية والمماثلة.[3]

تتضمن الوضعية المالية أيضا بيان الوضعية الصافية.

تكون الحصيلة أو الوضعية المالية مطابقة للنموذج المرفق في الملحق رقم (04).

---

[1]- المادة 4: **قرار مؤرخ في 9 رجب عام 1446 الموافق 9 جانفي سنة 2025، يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة**، الجريدة الرسمية العدد 09 ص:12.

[2]- المادة 5: **نفس المرجع**.

[3]- المادة 6: الجريدة الرسمية العدد09، **مرجع سبق ذكره**، ص: 12.

تشمل الأصول عناصر الممتلكات ذات القيمة الاقتصادية الإيجابية للدولة، ويتم عرض هذه العناصر حسب الترتيب التنازلي للسيولة.[1]

تتكون الأصول من:

أصول جارية تعد للاستخدام خلال السنة المالية، وأصول غير جارية وهي الأصول المراد الاحتفاظ بها لمدة تزيد عن اثني عشر (12) شهرا.

الخصوم: تتكون الخصوم من التزامات الدولة تجاه الغير عند تاريخ إقفال السنة المالية، وتنقسم إلى خصوم جارية والتي ينبغي تسديدها خلال السنة المالية، وخصوم غير جارية والتي تمثل كل التزام لم يتم تسويته خلال اثني عشر (12) شهرا.

يتم عرض الخصوم حسب الترتيب التنازلي لتاريخ استحقاقها، مع التمييز بين الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية.[2]

الوضعية الصافية: هي الفرق بين إجمالي الأصول وإجمالي الخصوم لسنة محددة، وتشمل حسابات إدماج الأصول والخصوم وفوارق التقييم وفوارق إعادة التقييم وفوارق التكافؤ والاحتياطيات والترحيل من جديد ورصيد عمليات السنة المالية.[3]

2-2 قائمة النجاعة المالية

تشمل قائمة النجاعة المالية أو حساب النتائج، حسابات الصنف 6 المعنون الأعباء، وحسابات الصنف 7 المعنون المنتوجات

يسمح الفرق بين الأعباء والمنتوجات بإعداد رصيد عمليات السنة المالية.

---

[1]- المادة 7: **نفس المرجع**.

[2]- المادة 8: الجريدة الرسمية العدد09، **مرجع سبق ذكره**، ص: 12.

[3]- المادة 9: **نفس المرجع**، ص:13.

تكـون قائمـة النجاعـة الماليـة أو حسـاب النتـائج مطابقـة للنمـوذج المرفـق فـي الملحـق رقـم 11 بهذا القرار.[1]

تمثـل الأعبـاء تخفـيض المنـافع الاقتصـادية أو إمكانـات الخـدمات خـلال السـنة الماليـة فـي شـكل خـروج أو اسـتهلاك للأصـول، أو حـدث غيـر متوقـع علـى مسـتوى الخصـوم ينـتج عـن الأعبـاء التخفيض في الوضعية الصافية.

تتشكل الأعباء حسب طبيعتها من ثلاث (3) فئات:[2]

- أعباء التسيير
- أعباء التدخل
- الأعباء المالية.

تمثـل المنتوجـات رفـع المنـافع الاقتصـادية أو إمكانـات الخـدمات خـلال السـنة الماليـة فـي شـكل مـداخيل أو زيـادة الأصـول أو انخفـاض الخصـوم، ويكـون مـن آثارهـا ارتفـاع فـي الوضـعية الصافية.

تعرض فئات المنتوجات حسب طبيعتها كما يلي:[3]

منتوجـات التسـيير مقسـمة إلـى منتوجـات بـدون مقابـل مباشـر، ومنتوجـات بمقابـل منتوجـات أخرى.

---

[1]- المادة 10: **نفس المرجع**، ص:13.

[2]- المادة 11: الجريدة الرسمية العدد09، **مرجع سبق ذكره**، ص: 13.

[3]- المادة 12: الجريدة الرسمية العدد09، **مرجع سبق ذكره**، ص:13.

2-3 جدول تدفقات الخزينة

يعرض جدول تدفقات الخزينة لمدة معينة التدفقات الداخلة والخارجة للخزينة مصنفة حسب مصدرها إلى ثلاث (3) فئات:[1]

- **تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط العملياتي:**

هي المقبوضات والمدفوعات المرتبطة بعمليات التسيير والتدخل وغير المتعلقة بأنشطة الاستثمار والتمويل.

- **تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط الاستثماري:**

هي المدفوعات المتعلقة، لا سيما باقتناء التثبيتات والمقبوضات الخاصة بالتنازل عن التثبيتات.

- **تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل:** وهي المقبوضات والمدفوعات، لا سيما المرتبطة بالقروض وتسديداتها.

يسمح جدول تدفقات الخزينة بتزويد مستخدمي القوائم المالية بقاعدة لتقييم قدرة الهيئة على تسيير الخزينة وما يعادلها، بالإضافة إلى معلومات عن استخدام هذه التدفقات.

يكون جدول تدفقات الخزينة مطابقا للنموذج المرفق بالملحق رقم 07.

[1]- المادة 13: الجريدة الرسمية العدد09، **مرجع سبق ذكره**، ص:13.

2-4 جدول تباين الوضعية المالية الصافية

يبين جدول تباين الوضعية المالية الصافية تطور أو تغير الحسابات التي تشكل الوضعية المالية الصافية على مدى ثلاث (3) سنوات مالية متتالية، السنة المالية المعنية السنة المالية -1- السنة المالية -2

يكون جدول تباين الوضعية المالية الصافية مطابقاً للنموذج المرفق في الملحق رقم.[1]

2-5 الملحق

يمثل الملحق وثيقة تسمح بتقديم التوضيحات التي تسمح بالفهم الجيد للقوائم المالية. يتضمن الملحق، على الخصوص، المعلومات الآتية:[2]

- وصف أبرز الأحداث التي جرت خلال السنة المالية المعنية، والسنة المالية الماضية، والتي كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر على الأرقام التي تظهر على مستوى القوائم المالية

- المبادئ والقواعد والطرق المحاسبية المطبقة

- الملاحظات التي تخص المعلومات المتعلقة بحسابات الحصيلة والنتائج،

- جدول الالتزامات خارج الميزانية؛

- جدول الحسابات الدائنة؛

[1]- المادة 14: الجريدة الرسمية العدد09، **مرجع سبق ذكره**، ص: 13.

[2]- المادة 15: الجريدة الرسمية العدد09، **مرجع سبق ذكره**، ص: 13.

- وضعية الديون المتوسطة والطويلة الأجل التي تشمل الديون الداخلية والخارجية.

أما بالنسبة لتطبيق هذه القوائم في خزينة ولاية المدية فسيكون في ديسمبر 2025، وسيكون لها دور أساسي في تعزيز الشفافية والمصداقية، وتحسين اتخاذ القرار من خلال توفر المعلومات دقيقة وموضوعية، وتحليل الأداء المالي والإداري من خلال مراقبة الإيرادات والنفقات وتحديد فعالية الانفاق العام.

المبحث الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحسين الأداء في الخزينة

سنقوم في هذا المبحث بتحديد دور المعايير من خلال تحليل واقع تطبيق القانون 23-07 في الخزينة.

المطلب الأول: دور الإصلاح المحاسبي في حوكمة نظام المحاسبة العمومية في خزينة الولاية

سنتناول في هذا المطلب تنظيم مدخلات نظام المحاسبة العمومية على ضوء القانون 23-07 وتتمثل هذه المدخلات في كافة البيانات والمعلومات المالية الاساسية التي توثق العمليات المحاسبية وتشمل (الأوامر بالصرف، سندات التحصيل، الفواتير، الالتزامات)

يساهم هذا القانون في:

- التسجيل على أساس الاستحقاق من خلال تسجيل الإيرادات والنفقات عند تحققها وليس عند دفعها أو تحصيلها هذا ما يساعد على ادخال معلومات مالية تعكس الوضعية الحقيقية للمالية العمومية؛

- تعزيز الرقابة الداخلية والفصل بين المهام بين الامر بالصرف والمحاسب العمومي مما يساهم في عدم التحايل والتزوير ف المدخلات،

- تسجل العمليات بشكل يسمح بمراقبتها من طرف المفتشية مجلس المحاسبة؛

- استعمال المخطط المحاسبي مما يسمح بتوحيد الحسابات وتوفير معلومات حول الموارد المالية للدولة، المتمثلة مثلا كالمخزون، والأصول الثابتة، والموجودات المعنوية، وغيرها من الاصول الأخرى،

المطلب الثاني: مخرجات نظام المحاسبة العمومية في ظل القانون 23-07 في خزينة الولاية

بالإضافة الى حساب التسيير الذي هو مجموعة من الوضعيات المالية والمحاسبية الملخصة لنتائج السنة المالية المتعلقة بتنفيذ عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، وفي ظل تبني المعيار رقم 01 (عرض البيانات المالية)، قامت الدولة الجزائرية بتكييفه مع المعيار الجزائري حتى يساهم بشكل كبير في احداث تغيرات إيجابية على مستوى قوائمها المالية، وذلك بالتوصية على النقاط التالية:

- أصبحت خزينة الولاية مطالبة بإعداد القوائم المالية التي لم تكن موجودة سابقا، وذلك لأهمية البيانات المالية، وأن الهدف منها هو توفير معلومات حول الوضع المالي والأداء

المـالي، والتـدفقات النقديـة للدولـة والتـي تفيـد مجموعـة واسـعة مـن المسـتخدمين لتقيـيم فـي تخصيص الموارد.

• يلعـب امـين خزينـة الولايـة دورا محوريـا فـي تنفيـذ العمليـات الماليـة، مثـل صـرف النفقـات وتحويـل الايـرادات، مـا يجعلـه المسـؤول الأول عـن تنفيـذ الميزانيـة علـى المسـتوى المحلـي، أمـا المسـؤول المـالي فيشـرف علـى اعـداد الحسـابات الماليـة والتحقـق مـن صـحتها، فـي حـين يقـوم المراقـب الميزانيـاتي بمهمـة مراقبـة الالتـزام القـانوني للعمليـات الماليـة ويضـمن أن جميـع النفقـات والايرادات تتوافق مع الاعتمادات المفتوحة في الميزانية؛

• بعـد أن كانـت تعتمـد علـى نظـام محاسـبة الصـندوق أصـبحت تعتمـد علـى محاسـبة الالتزامات؛ أصبح اتخاذ القرارات المالية والادارية يعتمد على بيانات دقيقة وموثوقة؛

• تسـاهم البيانـات الماليـة فـي دعـم اتخـاذ القـرار مـن خـلال تـوفير بيانـات موضـوعية حـول مسـتوى تنفيـذ البـرامج، قيمـة الالتزامـات المدفوعـة؛ فـي الملحـق رقـم... نمـوذج عـن ميزانيـة للبرامج المعتمدة في هيئة الاشغال العمومية،

• تمكـن مـن المقارنـة والتحليـل المـالي مـن خـلال المقارنـة الفـارق فـي الاعتمـادات المرصـدة والمستهلكة وتطور النفقات خلال سنتين أو أكثر؛

خلاصة الفصل الثالث:

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى خزينة ولاية المدية، خلصنا إلى أن نظام المحاسبة العمومية يشهد تحديثا تدريجيا نحو تحسين أدوات التسيير، كما أن الدفاتر المحاسبية تشكل الإطار المرجعي الأساسي لتسجيل العمليات، واعتماد الأنظمة الرقمية زاد من دقة المعلومات وسرعة اعداد الوثائق المحاسبية، اما بالنسبة للقوائم المالية فقد أصبحت وفق نماذج موحدة ما يضمن وضوحها وشفافيتها، ويسهل مراقبتها من طرف الهيئات المختصة وستعكس صورة أكثر واقعية عن الوضعية المالية للخزينة الذي سوف يتم تطبيقها في ديسمبر 2025 وعليه فان تطور نظام المحاسبة العمومية يندرج ضمن مسعى الدولة لتحديث المالية العمومية وتحقيق حوكمة رشيدة في تسيير المال العام .

خاتمة

خاتمة:

حاولنا من خلال الدراسة، معالجة الإشكالية التي تدور حول دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS على تفعيل حوكمة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، انطلاقا من الإحاطة بعموميات حول معايير IPSAS، وتحليل لأهم ما جاءت به لتنظيم مهنة المحاسبة العمومية، ثم الوقوف على أهمية مبادئ الحوكمة في القطاع العام ومساهمة المعايير في تحقيق الشفافية والمساءلة والافصاح لترشيد تسيير المال العام، وتطرقنا الى واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال ابراز أهم الاصلاحات التي جاء بها القانون 23-07، لتدارك النقائص الموجودة ومسايرة النظم المحاسبية الحديثة القائمة على المعايير المحـاسبية الدولية في القـطاع العام.

اختبار الفرضيات:

- تم تأكيد صحة الفرضية الأولى كون أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تلعب دورا هاما في تحسين جودة المعلومات المالية الحكومية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي، بالضافة الى أن الاعتراف الدولي لهذه المعايير يؤكد ضمان توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية.
- تم إثبات الفرضية الثانية، حيث أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية تؤدي إلى تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية وذلك بالانتقال لأساس الاستحقاق وتبني مبادئ وقوائم مالية جديدة ومعايير جودة المعلومات في القطاع العام مما يؤدي إلى تعزيز الإفصاح وتحسين الأداء من خلال تطبيق الأسلوب الجديد للموازنة المتمثل في موازنة البرامج والأداء وتطبيق أشكال جديدة للرقابة على المال العام وينتج عن ذلك تحقيق الشفافية والضبط المحكم للمال العام والحد من الفساد المالي.
- تم اثبات الفرضية الثالثة بحيث أن الدراسة الميدانية أكدت أن محاسبة العمليات المالية على مستوى خزينة ولاية المدية تعتمد بصفة كبيرة على النظام المحاسبي التقليدي المبني على الأساس النقدي،

في حين أن تطبيق النظام المحاسبي الجديد شمل فقط تغيير في مدونة الحسابات بالإضافة الى تغيير في المعالجة المحاسبية باستخدام دفاتر محاسبية حديثة في انتظار صدور القوائم المالية في نهاية السنة.

نتائج الدراسة:

تم التوصل من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- تعمل معايير المحاسبة الدولية على تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في القطاع العام وزيادة شفافيتها وموثوقيتها وقابليتها للمقارنة واتساقها على المستوى الدولي والإفصاح عنها للاستفادة منها من قبل مستخدميها ويؤدي هذا إلى تفعيل المسائلة والرقابة على الأداء الحكومي وبالتالي المحافظة على المال العام؛

- يعود تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر بالعديد من الفوائد والمزايا، إذ تتمثل انعكاسات التطبيق في تطوير الإبلاغ المالي العمومي وتفعيل نظام الرقابة على الأداء وتحسين جودة المعلومات المالية بشكل كبير للجمهور لتحسين عملية صنع القرار فيما يتعلق بتخصيص الموارد ولضمان مزيد من الشفافية وزيادة مساءلة صانعي القرار؛

- الحوكمة تطوير المفهوم الحكم الراشد الذي يمكن للجزائر من خلاله التوجه نحو الإصلاحات التي من شانها الرفع وتحسين أداء كافة القطاع العام خاصة الخزينة العمومية؛

- تساهم معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS إلى تقريب المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية، وتجعلها متميزة بعدة ميزات منها منطق الأداء، والانتقال إلى محاسبة الذمة المالية، والشفافية

والدقة في المعلومات المحاسبية، والاتساق المنطقي الداخلي والخارجي، والملائمة والواقعية، والمفهومية؛

- يعتبر التوجه نحو أساس الاستحقاق وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) توجهاً سليماً ومعاصراً يسمح للجزائر بالتجسيد الفعال لمشروع الإصلاح المحاسبي الجديد ويساعد على هيكلة النفقات العامة والإيرادات العامة؛

- يعتبر القانون العضوي 18-15 من الركائز الأساسية في عملية الإصلاح المالي، إذ يرسم طريق الانتقال من نظام الميزانية القائم على الوسائل إلى نظام موجه نحو النتائج والأداء، كما يسهم في تطوير إطار محاسبي متكامل، قادر على مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية؛

- تم تقسيم نفقات الدولة حسب القانون 18/15 المتعلق بقوانين المالية الجديد حسب النشاط الذي يتكون من البرامج وتقسيماته، الطبيعة الاقتصادية للنفقات، والوظائف الكبرى للدولة، والهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها؛

- تطبيق المحاسبة العامة والمحاسبة الميزانياتية ومحاسبة التكاليف ضمن المحاسبة العمومية؛ يعد دمج المحاسبة العامة ضمن المحاسبة العمومية في القانون 23-07 تغيير واضح مقارنة بقانون المحاسبة العمومية السابق، حيث ستمكن المحاسبة العامة من حصر كل الممتلكات على اختلاف أنواعها الخاصة بالهيئات والمؤسسات العمومية وهذا سيمكن الجهات الرقابية من محاسبة المسيرين جراء سوء استخدام أو إهمال هذه الأصول لاسيما المدرة للدخل منها؛

- المعالجة المحاسبية لمختلف عناصر الميزانية تتم انطلاقا من معاينة الإيراد أو الالتزام بالنفقة وليس من تاريخ التحصيل أو التسديد؛

- بالنسبة للمسؤولية في إطار تنفيذ الميزانية، فقد تم إقحام المسؤولية الشخصية للمراقبين الميزانياتيين ومساعديهم؛

- تصنيف حسابات الدولة بما تتوافق مع المعايير المحاسبية العمومية الدولية، إحدى الاستراتيجيات الهامة لبناء إطار محاسبي جديد لتقييم أصول الدولة، من أجل إعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية لموازنة الدولة، على الأخذ بعني الاعتبار الإفصاح والشفافية الدولية، وتوفير الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة؛

- القوائم المالية في المحاسبة العمومية تعتبر من أهم مخرجات النظام المحاسبي إذ تشخص الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسات بشتى أنواعها ويكون ذلك خلال فترة زمنية محددة.

اقتراحات الدراسة:

- النظر في تجارب الدول الأخرى من خلال تحديد نقط تشابه واختلاف وأخذ ما يلائم البيئة الجزائرية من أجل تفادي فترة التجريب وتكاليف الزائدة وكذا ربح الوقت؛

- الاستعانة بالمهنيين الخارجيين من الدول الاخرى من أجل الاستفادة من خبراتهم ومعارفهم في وضع معايير المحاسبة للقطاع العام وتدريب وتكوين المعنين بالأمر؛

- تفعيل دور كل من السلطتين التشريعية والقضائية نحو مزيد من الشفافية والمسائلة ومحاربة الفساد المالي العمومي، ورفع جميع المخالفات المالية المكتشفة من طرف هيئات الرقابة المالية لدى الهيئات القضائية؛

- بإمكان الجزائر تحسين والرفع من أداء إدارة الخزينة العمومية من خلال الاهتمام الجدي بتبني آليات الحوكمة وتطبيق مبادئها، فالحوكمة قواعد وإجراءات تمارس لضمان حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وتوفير إدارة فعالة؛

- إلزام كافة أجهزة الدولة بمعايير الافصاح والشفافية وعرض مخرجات عملها على الجمهور باعتباره الهدف الرئيسي للحوكمة؛

- توفير التدريب والتكوين اللازم والكافي للفاعلين في المحاسبة العمومية من (آمرين بالصرف، المحاسبين العموميين، الخزينة العمومية، الخزينة المركزية، الهيئات الإدارية ... إلخ) وإلى كل من يمكنه المساهمة في نجاح مشروع التبني؛

- ضرورة تفعيل دور الرقابة والمحاسبة في القطاع العام لضمان التسيير الفعال ومحاربة الفساد.

- ضرورة دمج نظام معلوماتي مدمج على مستوى الهيئات المتخلفة في استخدام الرقمنة إلى جانب مسك الدفاتر والسجلات.

الافاق:

من خلال معالجتنا لهذه الدراسة يمكننا اقتراح المواضيع التالية:

- أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS على شفافية المعلومات المالية؛
- دور تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الافصاح عن القوائم المالية؛
- نموذج مقترح لتقييم الأداء العمومي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

- خالد جمال الجعارات، **معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمان، الأردن، ،2018
- خالد جمال الجعارات، **معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمان، الأردن، ،2018

المجلات:

- زاوي عيسى، **تحديات تبني معايير المحاسبة العمومية الدولية في الجزائر وفق متطلبات القانون العضوي 18-15**، مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد:19 العدد: 02، 2025
- خيضر خبيطي، يونس مونه، **آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد ،02 ،2016
- خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، **متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، العدد 31(2)، المركز الجامعي بافلو، جامعة الجلفة،2016
- آسية قمو، **المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد:07، العدد: 02، 2021
- ضريفي نوال، **دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد العاشر المجلد الأول، جوان 2018،
- عمر آيت مختار، بلحمري سمية، **حتمية التغييرات المحاسبية في القطاع العام في إطار التسيير العمومي الحديث**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 18، العدد 28، 2022
- أمينة جابي هناء، حكيم ملياني، **أهمية التحول النقدي الى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة نظام المحاسبة**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية «، جامعة الشهيد حمه لخضر، الجزائر، العدد10، الجزء 02، 2017

قائمة المصادر والمراجع

- بوكفوسة أمحمد، **متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق دراسة حالة الجزائر**، مجلة المالية والأسواق، المجلد09، العدد 02، 2022
- بوخالفي مسعود، هواري معراج، **تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية–دراسة تحليلية–**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية–دراسات اقتصادية 31(2)
- رحال منال، شعشوعة عبد الكريم، **دور الإصلاح المحاسبي في الجماعات المالية بالجزائر ومساهمته في تحسين الحوكمة العمومية**، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 14، العدد 01، 2024
- بوسليماني صليحة، ضريفي نوال، **فعالية حوكمة القطاع العام كإحدى آليات تحديث التسيير العمومي**، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد: ،01 العدد:02، 2019
- هديل وائل ابوالهطيل، **"الجوانب القانونية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد الإداري"**، القانون العام / كلية الحقوق / جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، الاصدار السابع، العدد:72، اكتوبر2024
- آسية قمو، **المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد07، العدد02، 2021
- بن فرج زوينة، مريم ربيعي، **معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي**، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، ديسمبر 2018
- براضية حكيم، **اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2016، ص ص: 139–140.
- مرداسي خلود، تقرارت يزيد، **أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حوكمة الإنفاق الحكومي – دراسة تطبيقية–**، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04 العدد 01، 2021، ص:733.
- رحالية نرجس، لعاليبية مالك، **متطلبات تطبيق معيار محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS 24 ودوره في تفعيل حوكمة تنفيذ الموازنة العامة لهيئات القطاع العام في الجزائر– دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين–**، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة أعمال، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر2023
- دناية خالد، بوعافية رشيد، **المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الانفاق العام على ضوء القانون 23–07**، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 07، العدد :2، 2024
- بن علية لخضر، **تكريس ميزانية مستدامة من خلال تطبيق أحكام القانون العضوي رقم 18 – 15 المتعلق بقوانين المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد09، العدد01،2023

- طالبي فاطمة الزهراء، بوطلاعة محمد، **التسيير المالي العمومي في ظل تبني الجزائر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 17، 2024
- محمد أبركان، عبد النور بوعلي، **آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 17، العدد 02، 2024
- خالد البعاشي، نصر حميداتو، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية (دراسة ميدانية لبلديات ولاية تيارت)**، مجلة أفــاق للبحوث والدراسات، المجلد05، العدد02، 2022

الأطروحات والرسائل:

- جابي امينة هناء، **أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSASعلى نضام المحاسبة العمومية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 2018-2019

- عشة فطيمة، **محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: ادارة مالية ومحاسبية، 2022-2021

- عبود ميلود، **متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر**، أطروحة الدكتوراه (ل.م.د)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار،2018-2019

- شلال زوهير، **آفاق إصلاح المحاسبة العمومية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014

قائمة المصادر والمراجع

- عامر مريم، طويلب محمد، **شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدوليةIPSAS**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، 2021

- عبدوس ايمان، **دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، 2022

- بوعبانة فتحية، **استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر، 2020

- قاضي فاطمة الزهراء، طويلب محمد، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر، 2020

- شتيح أكرم، أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي–دراسة حالة الجزائر–، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، 2020

- عشة فطيمة، **محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: ادارة مالية ومحاسبية، 2022،

قائمة المصادر والمراجع

الإصدارات:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2022،

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، الجزء الثالث، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2022،

القوانين والمراسيم:

- القانون رقم 07/23، **المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي**. (21 ,06. 2023)، الجزائر: الجريدة الرسمية رقم 42

- القرار المؤرخ في 2005/09/07، يحدد تنظيم خزينة الولاية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية رقم 33، 2006/05/21.

- **القرار مؤرخ في 9 رجب عام 1446 الموافق 9 جانفي سنة 2025، يحدد شكل ومحتوى وثائق المحاسبة العامة، الجريدة الرسمية، العدد 09**

- **القرار مؤرخ في 9 رجب عام 1446 الموافق 9 جانفي سنة 2025، يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة،** الجريدة الرسمية العدد 09

الملاحق

الملحق رقم 01: دفتر اليومية

الملحق I

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة — السنة المالية.....

رمز واسم المركز المحاسبي.....

الدفتر اليومي

يوم.....

وحدة القياس : ..... دج

رقم العملية	مرجع الوثيقة	الرمز *	رقم الحساب **	عنوان الحساب	المبلغ المدين	المبلغ الدائن	الملاحظة ***
المجموع							

تاريخ وساعة الطبع.....

صفحة رقم ....

* رقم خاص بالمورّدين والزبائن.

** رقم الحساب المدين على اليسار والدائن على اليمين.

*** يتم ذكر كل المعلومات التي يراها المحاسب العمومي لازمة.

الملحق رقم 02: الدفتر المساعد

الملحق II

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة — السنة المالية.....

رمز واسم المركز المحاسبي.....

الدفتر المساعد

رقم الحساب ..... عنوان الحساب.....

الرمز.....

من ...../...../.....إلى.../...../....

الرصيد المفتاحي : .....

العمليات المدينة : .....

العمليات الدائنة : .....

الرصيد الختامي إلى غاية : .../.../.....

وحدة القياس : ..... دج

تاريخ العملية المحاسبية	رقم العملية *	مرجع الوثيقة الثبوتية	المبلغ	
			مدين	دائن
مجموع العمليات بدون الرصيد الافتتاحي				
المجموع مع الرصيد الافتتاحي				
الرصيد الختامي مع الرصيد الافتتاحي				

تاريخ وساعة الطبع.....

صفحة رقم....

* الرقم التسلسلي لكل عملية حسابية.

الملحق رقم 03: الدفتر الكبير

الملحق III

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة

رمز واسم المركز المحاسبي.....

السنة المالية.....

الدفتر الكبير

تاريخ ...../...../.....

وحدة القياس : ..... دج

رقم الحساب / الحساب الفرعي	عنوان الحساب / الحساب الفرعي	الكتل		الأرصدة	
		مدينة	دائنة	مدين	دائن
مجموع الحساب					
المجموع العام					

تاريخ وساعة الطبع.....

صفحة رقم ...

الملحق رقم 04: الميزان العام للحسابات

الملحق IV

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة — السنة المالية.....

رمز واسم المركز المحاسبي.....

الميزان العام للحسابات

من...../...../..... إلى...../...../.....

وحدة القياس : ..... دج

رقم الحساب / الحساب الفرعي	عنوان الحساب / الحساب الفرعي	الرصيد الافتتاحي (1)		عمليات السنة المالية (2)		المجموع العام (1) + (2)		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
	المجموع الفرعي								
	المجموع *								
	مجموع الصنف **								
	المجموع العام								

تاريخ وساعة الطبع.....

صفحة رقم ....

* مجموع الحساب المحاسبي برقمين او ثلاثة ارقام.

** مجموع صنف الحساب.

الملحق رقم 05: الحصيلة او الوضعية المالية

الملحق I

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تسمية وتحديد الهيئة :

الحصيلة أو الوضعية المالية بتاريخ .....

الوحدة ..... دج

الأصول					
أقسام	مذكرات	السنة المالية المعنية			السنة المالية -١
		المبلغ الخام	اهتلاكات/ خسائر القيمة	المبلغ الصافي	
أصول جارية					
الخزينة					
أموال البنك وأموال الصندوق					
الخزينة المعادلة					
المجموع الفرعي للخزينة... (أ)					
أصول جارية أخرى (خارج الخزينة)					
المخزونات والمخزونات قيد الإنتاج					
الحسابات الدائنة					
المدينون					
حسابات دائنة أخرى					
حسابات التسوية / الأصول					
المجموع الفرعي للأصول الجارية الأخرى (خارج الخزينة).. (ب)					
مجموع الأصول الجارية.. (أ) + (ب) = (I)					
أصول غير جارية					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
تثبيتات قيد الإنجاز					
تثبيتات مالية					
مجموع الأصول غير الجارية... (II)					
المجموع العام للأصول (I) + (II)					

تسمية وتحديد الهيئة :

الحصيلة أو الوضعية المالية بتاريخ .....

الوحدة ..... دج

الخصوم			
أقسام	مذكرات	السنة المالية المعنية	السنة المالية ن-1
خصوم جارية			
ديون الخزينة			
سراسلو الخزينة			
الديون الأخرى للخزينة			
المجموع الفرعي لديون للخزينة... (أ)			
ديون غير مالية (ديون خارج الخزينة)			
ديون التسيير			
ديون التدخل			
حسابات التسوية - خصوم -			
ديون أخرى غير مالية			
المجموع الفرعي للديون غير المالية (ديون خارج الخزينة)... (ب)			
مجموع الخصوم الجارية- (أ) + (ب) = (I)			
خصوم غير جارية			
القروض والديون طويلة الأجل			
الديون التعاقدية			
الديون الداخلية - سندات قابلة للتداول			
القروض والديون الأخرى طويلة الأجل			
المجموع الفرعي للقروض والديون طويلة الأجل ...(أ)			
المنتوجات المؤجلة			
مؤونات لمخاطر والأعباء والضمان للقروض المخاطر			
المجموع الفرعي للمنتوجات المؤجلة والمؤونات للمخاطر والأعباء (ب)			
مجموع الخصوم غير الجارية... (أ + ب) = (II)			
الوضعية الصافية			
حسابات إدماج الأصول والخصوم			
فوارق التقييم وإعادة التقييم والتكافؤ			
الاحتياطات			
الترحيل من جديد			
رصيد عمليات السنة المالية			
مجموع الوضعية الصافية ...(III)			
المجموع العام للخصوم (I) + (II) + (III)			

الملحق رقم 06: النجاعة المالية او حساب النتائج

الملحق II

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تسمية وتحديد الهيئة :

قائمة النجاعة المالية أو حساب النتائج بتاريخ .....

الوحدة ..... دج

أقسام	مذكرات	السنة المالية المعنية	السنة المالية -1
المنتوجات			
منتوجات العمليات بدون مقابل مباشر			
منتوجات الضرائب والرسوم			
منتوجات الغرامات والعقوبات المالية			
منتوجات أخرى بدون مقابل مباشر (الهبات والوصايا...الخ)			
مجموع المنتوجات بدون مقابل مباشر... (أ)			
منتوجات العمليات بمقابل مباشر			
مبيعات السلع والأشغال والدراسات والخدمات			
منتوجات أخرى للعمليات بمقابل مباشر			
مجموع منتوجات العمليات بمقابل مباشر ...(ب)			
منتوجات أخرى			
إنتاج مثبت			
إنتاج مخزن أو غير مخزن			
استرجاع استغلال المؤونات لخسائر القيمة			
مجموع المنتوجات الأخرى .....(ج)			
مجموع المنتوجات (أ) + (ب) + (ج) = (I)			
الأعباء			
أعباء التسيير			
مشتريات مستهلكة ومتغيرات المخزون			
خدمات خارجية مستهلكة			
أعباء المستخدمين			
أعباء أخرى للتسيير الجاري			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
مجموع أعباء التسيير (د)			
أعباء التدخل			
مجموع أعباء التدخل (هـ)			
مجموع أعباء التسيير وأعباء التدخل (د) + (هـ) = (II)			
المنتوجات الصافية أو الأعباء الصافية للتسيير وأعباء التدخل (I)-(II)=(III)			
المنتوجات المالية (و)			
الأعباء المالية (ز)			
المنتوجات المالية الصافية أو الأعباء المالية الصافية (و)-(ز) = (IV)			
مجموع منتوجات السنة المالية (I) + (و) = (V)			
مجموع أعباء السنة المالية (II) + (ز) = (VI)			
رصيد عمليات السنة المالية VII = (III+IV) = (V-VI)			

الملحق رقم 07: جدول تدفقات الخزينة

الملحق III

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تسمية وتحديد الهيئة :

جدول تدفقات الخزينة بتاريخ .....

الوحدة ..... دج

أقسام	مذكرات	السنة المالية المعنية	السنة المالية -1
تدفقات الخزينة المتعلقة بالنشاط العملياتي			
المقبوضات ... (أ)			
مبيعات المنتوجات والخدمات المقبوضة			
إيرادات التسيير الأخرى			
ضرائب ورسوم مقبوضة			
إيرادات سيادية أخرى			
إيرادات التدخل			
فوائد وأرباح مستلمة			
مقبوضات أخرى			
المدفوعات ... (ب)			
أعباء المستخدمين			
مشتريات وخدمات خارجية مسددة			
تعويض وإعادة دفع الضرائب والرسوم			
نفقات أخرى للتسيير			
إعانات لأعباء الخدمة العمومية المدفوعة			
نفقات التدخل			
مدفوعات ناتجة عن تفعيل ضمانات الدولة			
فوائد مسددة			
مدفوعات أخرى			
تدفقات الخزينة المتعلقة بالنشاط العملياتي ... I=(أ-ب)			
تدفقات الخزينة المتعلقة بنشاط الاستثمار			
اقتناء التثبيتات... (ج)			
التثبيتات العينية والمعنوية			
التثبيتات المالية			
التنازل عن التثبيتات... (د)			
التثبيتات العينية والمعنوية			
التثبيتات المالية			
تدفقات الخزينة المتعلقة بنشاط الاستثمار ... II=(ج - د)			
تدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات التمويل			
إصدار القروض (هـ)			
تسديد القروض (و)			
تدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات التمويل... III =(هـ-و)			
تغير الخزينة IV = I + II + III			
الخزينة في بداية الفترة (V)			
الخزينة في نهاية الفترة IV = VI +V			

الملحق رقم 08: جدول تباين الوضعية المالية الصافية

الملحق IV

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تسمية وتحديد الهوية :

جدول تباين الوضعية المالية الصافية بتاريخ .....

الوحدة ..... دج

البيان	مذكرات	فوارق التقييم، إعادة التقييم، التكافؤ والاحتياطات	الترحيل من جديد	رصيد عمليات السنة المالية	المنتوجات والأعباء المؤجلة	أخرى	المجموع
الرصيد الافتتاحي 01/01/ السنة المالية -2 (I)							
زيادات السنة المالية -2							
انخفاضات السنة المالية -2							
مجموع تغيرات السنة المالية -2 (II)							
الرصيد إلى غاية 12/31/ السنة المالية -2 III = I +II							
زيادات السنة المالية -1							
انخفاضات السنة المالية-1							
مجموع تغيرات السنة المالية -1 (IV)							
الرصيد إلى غاية 12/31/ السنة المالية -1 V= III+VI							
زيادات السنة المالية المعنية							
انخفاضات السنة المالية المعنية							
مجموع تغيرات السنة المالية المعنية (VI)							
الرصيد إلى غاية 12/31/ السنة المالية المعنية							

الملحق رقم 09: وثيقة برمجة اعتمادات النشاط

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE et POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEINGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCEINTIFIQUE

WILAYA DE MEDEA

1 ere partie :

LES CREDITS DU BUDGET GENERAL DE L'ETAT

Les crédits de l'action centrale déléguée (Enseignement de la wilaya de Médéa)

Exercice budgétaire 2024			T1		T2		T3		T4	
Programme: Vie estudinatine	Code	012.051	AE	CP	AE	CP	AE	CP	AE	CP
Sous-programme :Œuvres universitaires	Code	012.051.01					100 000 000,00	150 000 000,00		

EXTRAIT DU DOCUMENT DE PROGRAMMATION INITIALE DES CREDITS POUR L'ACTION GESTION ADMINISTRATIVE DES SERVICES

EXERCICE BUDGETAIRE 2024

BUDGET GENERAL DE L'ETAT

PROGRAMME ADMINISTRATION GÉNÉRALE — CODE DU PROGRAMME

ACTION DECONCENTREE GESTION ADMINISTRATIVE DES SERVICES - DTP MEDEA — CODE DE L'ACTION

REF VISA DPIC 1 : VISA N°

CREDITS OUVERTS PAR LA LOI DE FINANCES ET REPARTIS PAR LE DECRET DE REPARTITION

CODE	SOUS PROGRAMMES	T1		T2		T3		T4		TOTAL	
		AE	CP	AE	CP	AE	CP	AE	CP	AE	CP
	SOUS PROGRAMME GESTION DU MINISTÈRE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	SOUS PROGRAMME SOUTIEN ADMINISTRATIF	593 030 000	593 030 000	10 000 000	10 000 000	0	0			603 030 000	603 030 000
	TOTAL (1) DES CREDITS OUVERTS PAR LA LOI DE FINANCES REPARTIS DU PROGRAMME A L'ACTION	593 030 000	593 030 000	10 000 000	10 000 000	0	0	0	0	603 030 000	603 030 000

CREDITS ATTENDUS DEVENUS DISPONIBLES EN COURS D'ANNEE 2024

		T1		T2		T3		T4		TOTAL	
		AE	CP	AE	CP	AE	CP	AE	CP	AE	CP
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CODE	*RATTACHEMENT DES CREDITS ATTENDUS DEVENUS DISPONIBLES POUR L'ACTION*										
	SOUS PROGRAMME GESTION DU MINISTÈRE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	SOUS PROGRAMME SOUTIEN ADMINISTRATIF	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	TOTAL (2) DES CREDITS ATTENDUS DEVENUS DISPONIBLES POUR L'ACTION	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

CODE	*TOTAL DES CREDITS DISPONIBLES PAR SOUS PROGRAMME ET PAR TITRE*	T1		T2		T3		T4		TOTAL	
		AE	CP	AE	CP	AE	CP	AE	CP	AE	CP
	SOUS PROGRAMME GESTION DU MINISTÈRE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	SOUS PROGRAMME SOUTIEN ADMINISTRATIF	593 030 000	593 030 000	10 000 000	10 000 000	0	0	0	0	603 030 000	603 030 000
	TOTAL DES CREDITS DISPONIBLES POUR L'ACTION	593 030 000	593 030 000	10 000 000	10 000 000	0	0	0	0	603 030 000	603 030 000

مسؤول برنامج

مسؤول المديرية المعنية

من الوزارة ← DPIC

وثيقة برمجة اعتمادات النشاط

الميزانية العامة للدولة	الرمز	السنة المالية 2024
	الرمز:	البرنامج : الإدارة العامة
		نشاط تسيير المصالح الإدارية - ولاية المدية

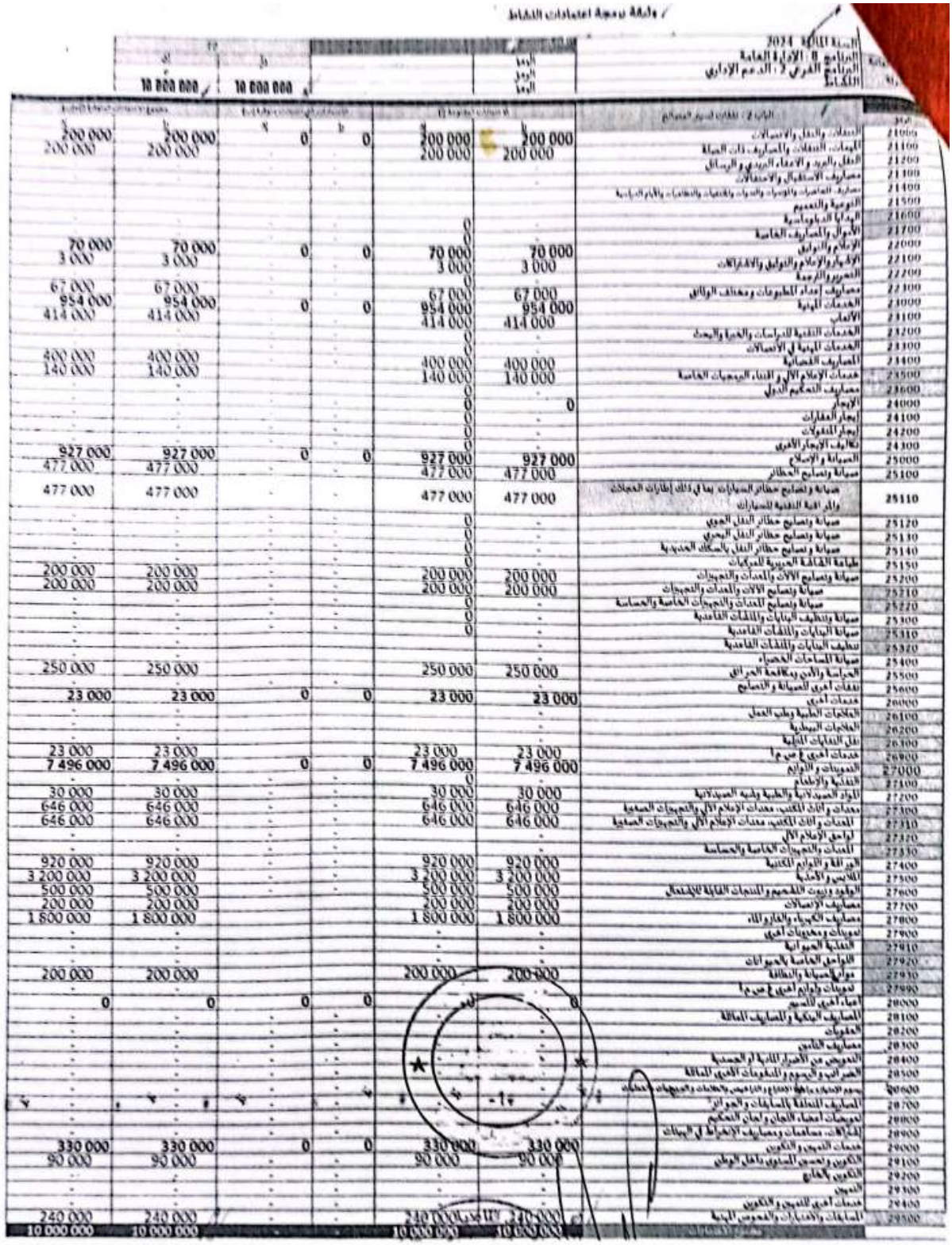
الرمز:	البرنامج الفرعي	T1	
		را	إد
	SOUS PROGRAMME Gestion du minist	0,00	0,00
	SOUS PROGRAMME Soutien administr	593 030 000,00	593 030 000,00
.....	SOUS PROGRAMME	0,00	0,00

الرمز: 2026.000.026, نشاط تسيير المصالح الإدارية - ولاية المدية

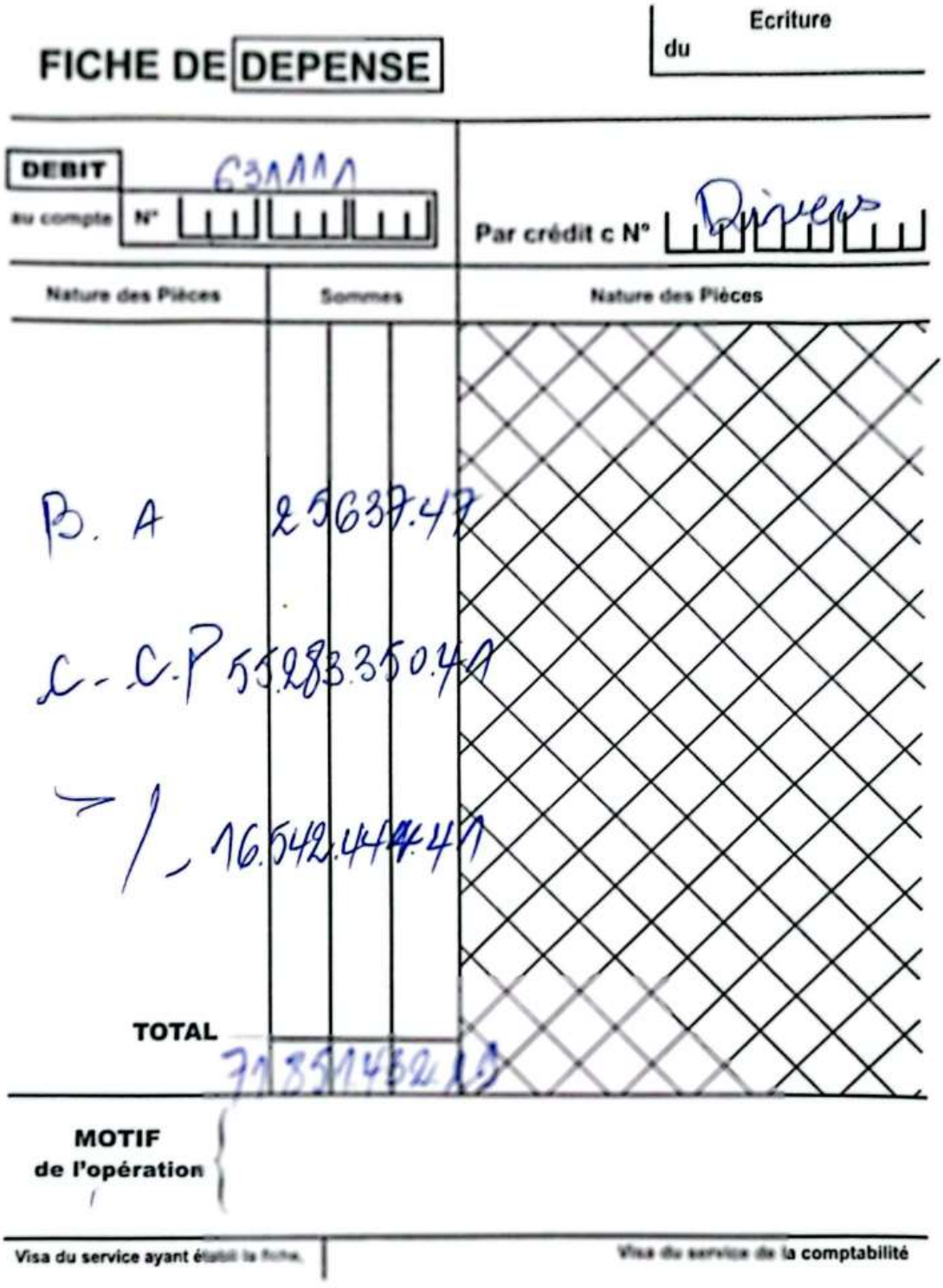
Code Soutien Administratif

T1. اعتمادات نفقات المستخدمين

الرمز		را	إد
11000	الرواتب	219 170 000,00	219 170 000,00
11100	رواتب الموظفين و الاعوان العموميين	82 270 000,00	82 270 000,00
11110	*رواتب الموظفين*	82 270 000,00	82 270 000,00
11120	*رواتب الأعوان العموميين*	0,00	0,00
11200	رواتب المستخدمين المتعاقدين	136 900 000,00	136 900 000,00
11210	رواتب المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكامل	135 300 000,00	135 300 000,00
11220	رواتب المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الجزئي	1 600 000,00	1 600 000,00
11300	تعويضات اعضاء الحكومة و البرلمان	0,00	0,00
11400	رواتب المستخدمين المتعاقدين العاملين بالخارج	0,00	0,00
11500	رواتب المستخدمين المتعاونين	0,00	0,00
12000	العلاوات و التعويضات	227 300 000,00	227 300 000,00
12100	علاوات و تعويضات الموظفين و الاعوان العموميين	73 400 000,00	73 400 000,00
12110	*علاوات وتعويضات الموظفين*	73 400 000,00	73 400 000,00
12120	*علاوات وتعويضات الأعوان العموميين*	0,00	0,00
12200	علاوات و تعويضات المستخدمين المتعاقدين	153 900 000,00	153 900 000,00
12210	*علاوات وتعويضات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكامل*	152 300 000,00	152 300 000,00
12220	*علاوات وتعويضات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الجزئي*	1 600 000,00	1 600 000,00
12300	علاوات و تعويضات المستخدمين المتعاونين	0,00	0,00
12400	تعويضات الاعضاء الدائمين للهيئات و المؤسسات	0,00	0,00
12500	تعويضات المستخدمين الموضوعين تحت التصرف	0,00	0,00
12600	تعويضات المستخدمين المتعاقدين العاملين بالخارج	0,00	0,00
13000	الزيادات	6 820 000,00	6 820 000,00
13100	الزيادات الاستدلالية	6 820 000,00	6 820 000,00
13200	زيادات اخرى	0,00	0,00
14000	مساهمات صاحب العمل	125 563 000,00	125 563 000,00
14100	مساهمات في هيئات الضمان الاجتماعي و التقاعد	113 873 000,00	113 873 000,00
14200	مساهمات الخدمات الاجتماعية	11 690 000,00	11 690 000,00
14210	*الخدمات الاجتماعية*	7 794 000,00	7 794 000,00
14220	*المساهمة في السكن الاجتماعي*	1 948 000,00	1 948 000,00
14230	*المساهمة في نظام التقاعد*	1 948 000,00	1 948 000,00
15000	الخدمات الاجتماعية على عاتق صاحب العمل	12 377 000,00	12 377 000,00
15100	الخدمات ذات الطابع العائلي	12 347 000,00	12 347 000,00
15110	المنح العائلية	4 982 000,00	4 982 000,00
15120	علاوة الدراسة	3 000 000,00	3 000 000,00
15130	منحة الاجر الوحيد	4 365 000,00	4 365 000,00
15200	المنح الاختيارية	30 000,00	30 000,00
16000	حوادث العمل و معاش الخدمة	1 800 000,00	1 800 000,00
16100	ريوع الحوادث المهنية	700 000,00	700 000,00
16200	معاشات جراء اضرار جسدية	0,00	0,00
16300	معاشات الخدمة	1 100 000,00	1 100 000,00
	المجموع	593 030 000,00	593 030 000,00



الملحق رقم 10: بطاقة الايرادات



FICHE DE DEPENSE

Ecriture du

DEBIT au compte N° 6311111

Par crédit c N° Divers

Nature des Pièces	Sommes	Nature des Pièces
B. A	25639.43	
C.C.P	55283.350.43	
T/_	16.542.444.44	
TOTAL	71851482.10	

MOTIF de l'opération

Visa du service ayant établi la fiche

Visa du service de la comptabilité

الملحق رقم 11: بطاقة النفقات

FICHE DE RECETTES

Ecriture du : —

Par débit N° Divers | Crédit | Au compte N° 441.110

Nature des pièces	Sommes	Nature des pièces
	23.870.418.33	✓
Total	23.870.418.33	

Motif de l'opération { .....

.....

Visa du service ayant établi la fiche		Visa du service de la comptabilité

Mode N° 155