



جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية  
مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية  
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بغنوان

## الإصلاح المؤسسي في المحاسبة العمومية في الجزائر

من إعداد:

موسى بوجمعة جمال

تحت إشراف :

د. مبسوط هوارية

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الصفة
د. مالطي سناء	أستاذ محاضر ب	رئيسا
د. مبسوط هوارية	أستاذ محاضر ب	مشرفا ومقررا
د. غربي صباح	أستاذ محاضر ب	مناقشا

السنة الجامعية 2023-2024



# الشكر والعرفان

الحمد لله رب العالمين نحمده ونستعين به ونستغفره، اللهم وسلم على سيدنا محمد  
صلى الله عليه وسلم

أما بعد إنه لمن دواعي الإمتنان والعرفان أن نتقدم بخالص الشكر إلى الذين مهدوا  
لنا طريق العلم والمعرفة وبالأخص إلى أستاذتنا مبسوط هوارية التي كانت  
مرشدا يضيء لنا العتمة وتحل ما صعب علينا أثناء البحث فلها من فائق  
الإحترام والتقدير كما تتوجه بجزيل الشكر إلى من ساعدنا على إتمام هذا  
البحث المتواضع وكان لنا عوناً في القيام به

مع فائق الإحترام والتقدير

# الإهداء

إلى من تجرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلي من علله الله بالمية والوفاء، إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من احمل اسمه بكل افتخار ارجو من الله أن يعد في عمرك لتري تمارا قد حان قطافها بعد طول الانتظار -ستبقى كلماتك نجوم أهدي بها اليوم في الغد إلى الأبد  
"أبي العزيز".

إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب إلى القلب الناصع بالبياض إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب  
"أمي الحبيبة".

إلى المرأة التي صنعت أيامي وكللتها بالجمال  
"زوجتي العزيزة"

إلى قرة عيني إلى الشموع التي تنير ظلمة حياتي إلى الوجوه المفعمة بالبراءة والمحبة أولادي  
"فردوس وزكرياء وإسحاق"

## قائمة المحتويات:

الشكر والعرفان

الإهداء

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

1	المقدمة.....
5	الفصل الأول: معايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS.....
6	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.....
6	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية.....
7	المطلب الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية.....
8	المطلب الثاني : التطور التاريخي للمحاسبة العمومية.....
10	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.....
15	المطلب الرابع: مبادئ المحاسبة العمومية.....
18	المبحث الثاني: الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.....
18	المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للمحاسبة.....
22	المطلب الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام:.....
24	المطلب الثالث: أسس و خصائص المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.....
30	المطلب الرابع: تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.....
37	الفصل الثاني: تطور الإصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.....
	المبحث الأول: أفاق تطور المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير المحاسبة
38	الدولية في القطاع العام.....
38	المطلب الأول: محاولة عصرنه نظام المحاسبة العمومية.....

42.....	المطلب الثاني: مشروع عصرنة المحاسبة الدولية لسنة 2006
53.....	المطلب الثالث: مخطط المحاسبي الجديد للدولة .
61.....	المطلب الرابع: الصعوبات التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي المالي.....
64.....	المبحث الثاني: إصلاح المحاسبة في الجزائر.....
64.....	المطلب الأول: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .....
66.....	المطلب الثاني: اصلاح الميزانياتي في الجزائر 18/15:.....
70.....	المطلب الثالث: إستعداد الجزائر للانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....
	المطلب الرابع: دراسة حالة لميزانيات المؤسسات العمومية والجماعات المحلية لبعض المؤسسات
71.....	بولاية عين تموشنت.....
87.....	الخاتمة.....
93.....	قائمة المصادر ومراجع.....

## قائمة الجداول:

- جدول 1: حسابات الأصول والخصوم.....55
- جدول 2: حسابات التسيير .....57
- جدول 3 مقارنة بين القوائم المعتمدة في GPER و PCE.....60

# المقدمة

المحاسبة العمومية في الجزائر تمثل نظاماً مهماً ينظم الأنشطة المالية والمحاسبية للجهات العامة، مما يشمل الحكومة المركزية والحكومات المحلية والهيئات العامة والمؤسسات العمومية الأخرى. تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية بشكل صحيح وفي ضوء القوانين واللوائح المعمول بها.

كما تعتمد على مجموعة من القوانين والتشريعات التي تحدد المبادئ والإجراءات التي يجب اتباعها في التسجيل والتقارير المالية للجهات العامة. وتشمل هذه القوانين قانون المحاسبة العمومية وقوانين أخرى ذات الصلة. إذ تتطلب ممارسة المحاسبة العمومية في الجزائر فهماً عميقاً للقوانين المحاسبية والضريبية، بالإضافة إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة في عمليات التسجيل والتقارير المالية.

حيث شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، مما ترتب عليه الخيار الحواجز بين الدول وظهور الاتفاقيات الدولية، هذا أدى بالدول إلى إجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات الفاعلة لها، وقد جاء إصلاح مختلف جوانب المالية العامة في قلب مبادرات الإصلاح التي تبنتها الدول المختلفة نظراً للتطورات الكبيرة في أنشطتها وبرامجها الأمر الذي فرض تطوير النظم المحاسبية الحكومية.

وفي أوائل الثمانينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى العالم كمحاولة لتقريبها من المحاسبة المالية، حيث أنشئ مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF)، وخلال سنة 2004 تم استبداله بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB)، وهي اللجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يهدف هذا المجلس (IPSASB) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة للإعداد التقارير المالية في القطاع العام ومقاربتها بالمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).

ولمواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية حاولت وزارة المالية خلال سنة 1995 إعداد مشروع إصلاح النظام المحاسبة العمومية يهدف إلى عصرنه وتطوير المحاسبة العمومية من خلال تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق تقديم قوائم مالية مفيدة لمتخذي القرارات بهدف تقييم ومراقبة وحدات القطاع العام، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للإتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إلا أن البيئة الجزائرية تبقى غير جاهزة لتبني المعايير، لاسيما بعد تمديد مشروع مخطط محاسبي للدولة.

ومن هنا يمكن طرح الإشكالية الرئيسة الموالية:

### الإشكالية العامة:

ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما هي آفاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في

القطاع العام؟

### الأسئلة الفرعية

وتوضيحا لهذه الاشكالية يمكن طرح مجموعة من الأسئلة .

- هل مخطط المحاسبي للدولة يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟ .
- ما هي الاصلاحات الواجب المرور بها من أجل تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة؟ .
- ما هي الاستراتيجية التي تعتمدها الجزائر من أجل التطبيق النهائي للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟

### الفرضيات:

وينطلق البحث من فرضية عامة، وتقوم فرضيات فرعية لتوضيحها تتمثل في فيما يلي:

### الفرضية العامة:

يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر المبني على محاسبة الصندوق عاجزا عن تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرار، مما يحتم على الجزائر اللجوء لتبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

### أسباب اختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب حفزتنا على اختيار هذا الموضوع منها أسباب شخصية وأخرى موضوعية

### 1- الأسباب الشخصية:

من أهم الأسباب الشخصية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع ما يلي:

- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه الموضوع ...
- مدى ملائمة الموضوع لتخصصنا.

• الرغبة في دراسة المستجدات المحاسبية للاستفادة المستقبلية.

## 2- الأسباب الموضوعية:

من أهم الأسباب الموضوعية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع نذكر ما يلي:

- الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الدولة على نظام المحاسبة العمومية.
- حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة.
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتمحور معظمها حول معايير المحاسبة المالية IAS/IFRS

### أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة:

تأكيد أهمية المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات الحكومية.

التعرف على الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء في مجال المحاسبة العمومية.

المعرفة الميدانية بهدف التطبيق والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

### أهداف الدراسة:

الأهداف المراد الوصول إليها من وراء هذا البحث وتتمثل فيما يلي: .

– الوقوف على واقع ممارسة المحاسبة العمومية في الجزائر، ومدى مواكبتها للتحويلات الاقتصادية الجديدة.  
– اعطاء نظرة عامة حول المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في العالم وخاصة تلم المتبناة في الجزائر.

– الوقوف على الإجراءات والتحضيرات الكفيلة بالمرور نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بالجزائر.

### المنهج الدراسة:

للوصول الى أهداف الدراسة المرجوة والإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن الموضوع سيتم معالجته باتباع المنهج الوصفي التحليلي الملائم لطبيعة الدراسة للإلمام بكل ما يتعلق بالموضوع من عناصر

### صعوبات الدراسة:

عند اعداد البحث واجهت الطالبة مجموعة من المشاكل والمعوقات يمكن حصرها فيما يلي:

- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف الهيئات المعنية بتطبيق المعايير الدولي للمحاسبة.
- عدم توحيد المصطلحات في الترجمة من اللغة الفرنسية والانجليزية إلى اللغة العربية
- نقص المراجع خاصة المتعلقة بالمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

### هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية ارتأيا الى تقسيم هذه الدراسة الى فصلين، تطرقنا في الفصل الأول المعنون ب "معايير الدولية للمحاسبة العمومية" الى التعريف بالمحاسبة العمومية في المبحث الأول وتناولنا أيضا الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية في المبحث الثاني، وفي الفصل الثاني المعنون - " تطور الإصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر" تطرقنا الى أفاق تطور المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المبحث الأول وإصلاح المحاسبة في الجزائر في المبحث الثاني.

# الفصل الأول:

معايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

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

## المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعاريف يمكن ذكر منها:

عرف كهولر المحاسبة العمومية على أنها المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية القومية .<sup>1</sup>

عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها تختص بقياس وتبويب وتقديم ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي<sup>2</sup>

كما عرفت المحاسبة الحكومية بأنها " الفرع الذي يقوم على تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية في ضوء إطار محدد يحكمه النظام واللوائح المالية والتعليمات والقواعد التي تهدف إلى تحقيق الرقابة على الإيرادات والمصروفات.<sup>3</sup>

كما تعرف على أنها " فن تقدير إيرادات الموازنة العامة، واعتماد تخصصاتها وتسجيل بيانات عمليات الوحدات الإدارية الحكومية الممكن قياسها وتصنيفها وتبويبها وعرضها ضمن التقارير والقوائم المالية باعتبارها مصدر للمعلومات، وأساس اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة على المال العام وتقييم الأداء وتحسين التخطيط.<sup>4</sup>

يمكن تعريف المحاسبة العمومية أيضا بأنها مجموعة المفاهيم والأسس والمعايير والأساليب التقنية التي تمكن من إثبات تحصيل وصرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 13

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 11.

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردات، سهيل نسيم الدباس المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 23

<sup>4</sup> توفيق عبد الجليل، خالد البدور المحاسبة الحكومية الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009، ص: 10

<sup>5</sup> علي سعيد سنون، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الكتب القانونية، مصر، 2009، ص: 20

نستخلص مما سبق تعريف شامل للمحاسبة العمومية حيث تعتبر "إحدى فروع المحاسبة التي تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير والقواعد والأساليب العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية، وتقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات، بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة على اتخاذ القرار".

### المطلب الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية

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

#### الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية

تكمن الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها في:<sup>1</sup>

- سهولة تحضير الحساب الختامي للدولة وإعداده.
- الرقابة على تحقيق الموارد المقدره بالموازنة ومتابعة تحصيلها.
- ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة
- تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها.
- الرقابة المالية قبل الصرف في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة.
- إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الموازنة العامة.
- المساعدة في توفير المعلومات المالية الضرورية لعمليات التخطيط الاقتصادي والمالي والاجتماعي

#### القصير وطويل الأجل.<sup>2</sup>

- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة.
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي لتساعد مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قرارات رشيدة في شؤون المالية بما يخدم اقتصاد الدولة.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يأتي أهم خصائص المحاسبة العمومية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية، مكتبة وفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص: 10.

<sup>2</sup>عبد الرزاق الشهادة، وآخرون، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون عمان 2011، ص: 23

<sup>3</sup>خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

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

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

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

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

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

❖ تتأثر المحاسبة الحكومية بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات بشكل واضح، وتلتزم بها حتى لو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني : التطور التاريخي للمحاسبة العمومية

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

<sup>1</sup> اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ما، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 39

<sup>2</sup> محمد فضل مسعد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 17

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<sup>1</sup>

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). حيث تأسس هذا الأخير في 1977م ويشمل 167 عضواً لـ 127 دولة<sup>2</sup>.

ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقابلية بين المعايير الدولية والوطنية، ويحقق المجلس أهدافه من خلال<sup>3</sup>:

- إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها
- نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في العالم.

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB) من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ويضم 18 عضواً، و15 عضواً منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين، 3 أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة إضافة إلى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت مهمتهم فقط التعبير عن آرائهم في المجلس وتحقيقاً لهذه الغاية قام المجلس بتعديل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، وواصل في إصدار معايير جديدة وأخيرها (IPSAS32) : ترتيبات خدمة الإمتياز (المانح)، الذي تم إصداره في جانفي 2014.

<sup>1</sup> آسيا قمو، اتحاد نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2012، ص 147

<sup>2</sup> International Federation of Accountants (IFAC), International Public Sector Accounting Standards Board, Edition 2012, p2.

<sup>3</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، الجزء الأول، طبعة 2010، ص - ص 13-14.

**المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية**

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

**الفرع الأول: الأمر بالصرف**

بعد الأمر بالصرف أحد الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للدولة.

**أولاً: تعريف الأمر بالصرف**

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

والمادة 23 من القانون 21/ 90 عرفت الأمر بالصرف بأنه " يعد أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 2021 بحكم التعيين أو الانتخاب بالوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانون وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة"<sup>2</sup>

**ثانياً: أصناف الأمرين بالصرف**

لقد حددت المادة 25 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف حيث نصت المادة على ما يلي يكون الأمر بالصرف ابتدائيين أو أساسيين ولما أمرين بالصرف ثانويين<sup>3</sup> من هنا نستنتج أن للأمرين بالصرف صنفين أمرين بالصرف رئيسيين (أساسيين) وأمرين بالصرف ثانويين:

**1 - الأمرين بالصرف الرئيسيين**

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

<sup>1</sup> علي زغود، المالية العامة، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 131

<sup>2</sup> المادة 23 من القانون 21-90، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> المادة 25 من القانون 21-90، مرجع سبق ذكره

- ❖ المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة الوزراء.
- ❖ الولاة عندما يتصرفون الحساب الولاية.
- ❖ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون الحساب البلديات.
- ❖ المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- ❖ المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 أعلاه.

## 2 - الأمرين بالصرف الثانويين

الأمرين بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء مصالح غير ممرضة وينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعين فيه وبتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي والتفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع:<sup>2</sup>

- **تفويض السلطة:** طبقا للمادة 28 من القانون 90-21 فإنه يمكن للأمرين بالصرف الرئيسيين تفويض سلطتهم أو استخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا ويبلغ للمحاسب وبعد هذا التفويض انتقالا للسلطة وبالتالي انتقال المسؤولية.
- **تفويض الإمضاء (التوقيع):** يكون الأمرين بالصرف الرئيسيين الذي يفوضون توقيعاتهم لصالح الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائما تحت مسؤوليات.

### ثالثا : مهام الأمرين بالصرف

لقد نص القانون 90-21 في المواد 16، 17، 19، 20، 21 من العمليات التي يقوم بها الأمرين بالصرف والتي جاءت كما يلي:

- يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 26 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره

<sup>2</sup> الزين منصور، مرجع سبق ذكره، ص: 40

<sup>3</sup> المادة 16 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

- تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح المديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها<sup>1</sup>
- يعد الالتزام بالإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين<sup>2</sup>
- تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحدد المبلغ الصحيح لمختلف للنفقات العمومية.<sup>3</sup>
- يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي بموجبه دفع النفقات العمومية.<sup>4</sup>

### الفرع الثاني: المحاسب العمومي

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

### أولاً: تعريف المحاسب العمومي

عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي وفق المادة 33 من قانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة العمومية على أنه بعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية :<sup>5</sup>

- ✓ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ✓ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها.
- ✓ تداول الأموال والسندات والقيم والمواد.
- ✓ حركة حسابات الموجودات.

والمحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات الطابع إداري يسمى عون محاسبا أو رئيس مصلحة المحاسبة<sup>6</sup>

<sup>1</sup>المادة 17 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره

<sup>2</sup>المادة 19 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup>المادة 20 من القانون 90-21 مرجع سبق ذكره.

<sup>4</sup>المادة 21 من قانون 90-21 مرجع سبق ذكره.

<sup>5</sup>المادة 33 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره

<sup>6</sup>علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص: 135

وفي هذا السياق يتولى الوزير المكلف بالمالية تعيين المحاسبين العموميين اللذين يخضعون أساساً لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية. وهذا استناداً إلى المادة 34 من القانون 90-21

### ثانياً: أصناف المحاسبين العموميين

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

#### 1- المحاسب العمومي الرئيسي

من خلال المرسوم التنفيذي 91-313 والذي ذكر في المادة 31 أنه يتمتع بصفة المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:<sup>1</sup>

- ❖ العون المحاسب المركزي للخزينة.
- ❖ أمين الخزينة المركزي.
- ❖ أمناء الخزينة في الولايات.
- ❖ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

#### 2- المحاسبين العموميين الثانويين

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

المحاسبين العموميين الثانويين هم:<sup>2</sup>

- ❖ قابض الضرائب.
- ❖ قابض أملاك الدولة.
- ❖ قابض الجمارك.
- ❖ قابض البريد والمواصلات.

<sup>1</sup> المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07/09/1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية محتواها.

<sup>2</sup> الزين منصور، مرجع سبق ذكره، من: 43

❖ قابض التسجيل.

### ثالثا : التزامات المحاسبين العموميين

المحاسبين العموميين هم قبل كل شيء موظفون عموميون، وبهذه الصفة فهم يخضعون للالتزامات المقررة في النصوص الأساسية الخاصة بسلكهم، إضافة إلى ذلك فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين<sup>1</sup>

#### 1-التنصيب وتسليم المهام

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

#### 2-تعارض الوظائف

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

#### 3 - إبداع الحسابات

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

### الفرع الثالث: المراقب المالي

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

<sup>1</sup>سامية شويخي، أهمية الاستقادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بلقائد، تلمسان 2011، ص: 20

**أولاً: تعريف المراقب المالي**

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

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

**ثانياً: مهام المراقب المالي**

يتحقق المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع من توفر العناصر التالية:<sup>2</sup>

- صفة الأمر بالصرف.
- مطابقتها التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- توفير الإعتمادات أو المناصب المالية.
- التخصيص القانوني للنفقة.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبنية في الوثيقة المرفقة.
- وجود التأشير أو الآراء التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

وحسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي 92-414، يقوم المراقب المالي بإعداد تقرير حول ظروف تنفيذ الميزانية كل ثلاثة أو ستة أشهر حيث يقوم المراقب المالي بإرسالها لكل من الوزير المكلف بالمالية أو الأمر بالصرف.<sup>3</sup>

**المطلب الرابع: مبادئ المحاسبة العمومية**

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها ما يلي:

<sup>1</sup> زهير شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات جامعة بومرداس

الجزائر 2014 ص : 113

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

<sup>3</sup> المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سبق ذكره..

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

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

## ثانيا - المبدأ القانوني ( مبدأ التمييز بين الشرعية و الملائمة )

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف. فالشرعية والقانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب. أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.<sup>2</sup>

إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين، ولكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم ولكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها، فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد أو أجهزة الإعلام الآلي فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة ملائمة للاحتياجات هل هو ضروري ويدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة. فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الأمر بالصرف وتتعلق بالملائمة، أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة والوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق الشرعية، لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية ومن اختصاص المحاسب، لأنه لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي والقانوني لهذه الأجهزة وتبرير كيفية شرائها ومدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد التيجاني بلعوسي، قانون المحاسبة العمومية، ط1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2011، ص: 40.

<sup>2</sup> الزين منصور، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشور) جامعة البليدة، الجزائر، ص: 10

<sup>3</sup> مرجع سبق ذكره، ص: 10

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

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

رابعا - مبدأ تخصيص النفقات

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

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

<sup>2</sup> حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص: 101

## المبحث الثاني: الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية

## المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للمحاسبة

إصدار وتطوير المعايير الدولية للمحاسبة كان الدافع الأساسي إلى تكوين هيئات تتولى هذا الإصدار وتحدد هذه المعايير من شتى النواحي خاصة توضيح ماهية هذه المعايير الأهداف من إنشائها، خصائصها وكل ما يتعلق بهذا المجال.

## الفرع الأول- مفهوم المعايير:

في المعنى اللغوي يعود أصل كلمة معيار (Norme) إلى اللاتينية والتي تعني بالمفهوم الأصلي، أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي ( الكوس Equerre) المعيار هو المكيال أو المقياس، وبمعنى أدق هو ما يجب أن يكون عليه الشيء.<sup>1</sup>

أما معناه اصطلاحاً فلقد استعملت هذه الكلمة (Norma) مع مفهوم القاعدة (Regle) النموذج أو المثال.

والمعيار المحاسبي هو بيان " كتابي" تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس العرض أو التوصيل المناسب<sup>2</sup>

ويرى ليتلتون "Littleton" بأن المعيار المحاسبي هو " أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة"<sup>3</sup>

انطلاقاً مما سبق، يمكن القول بأن المعيار المحاسبي هو نمط أو نموذج أو مؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة.

## الفرع الثاني- أسباب ظهور المعايير الدولية للمحاسبة:

<sup>1</sup> Bergeret la personnalité normale et pathologique les structures mentales-le caractère-lessymptômes Dunod- Paris-2ème Ed, 1985, p:14.

<sup>2</sup> يوسف جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع تطبيق العملي المعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2001، ص 34

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 34.

لقد بدأ الاهتمام منذ فترة بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية للعديد من الأسباب منها مايلي:<sup>1</sup>

- ❖ تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية
- ❖ تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية.
- ❖ تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية.
- ❖ الحاجة الى المعايير الدولية لتكون أساسا يتم الاسترشاد به في العمليات التجارية.
- ❖ العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية.
- ❖ ظهور المنظمات المحاسبية والدولية والتفكير في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.

الفرع الثالث- أهداف إنشاء المعايير الدولية للمحاسبة

يهدف مجلس المعايير الدولية من إنشاء معايير المحاسبة إلى ما يلي :<sup>2</sup>

- ❖ تسهيل عملية اتخاذ القرارات من خلال طرحه لبدائل مختلفة.
- ❖ اجتناب الخطأ في عملية اتخاذ القرارات من خلال توحيد المعلومات المعروضة في القوائم المالية.
- ❖ اجتناب التعقيد ووضوح المعلومات من قبل جميع المستخدمين.
- ❖ إعداد ونشر لأجل الصالح العام، معايير محاسبية تراعي عند تقديم القوائم المالية وتشجيع القبول بها والعمل بموجبها على مستوى العالم.
- ❖ العمل بشكل عام على تطوير وتوافق الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

الفرع الرابع- الاتحاد الدولي للمحاسبين

هو هيئة دولية مختصة في المحاسبة متفرع مجموعة من الهيئات التي تهتم بالمحاسبة والتوحيد المحاسبي.

1-نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين

<sup>1</sup> حامد داود الصاحبة، معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم دار النصف للنشر والتوزيعات عمان، الأردن، 2003، ص 10  
<sup>2</sup> حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، القاهرة مصر، 2002، ص: 33

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977 ، وحل محل لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة التي تكونت سنة 1972 ، يتخذ الاتحاد من مدينة نيويورك مقرا له ، ويمكن أن تنخرط فيه كلا لاتحادات المهنة المحاسبية والمعتترف بها رسميا في بلدانها.

في نهاية 2009، أصبح عدد أعضاء الاتحاد 158 منخرط (138 عضو و 20 زميل) يمثلون 110 دولة أما بالنسبة للدول العربية الأعضاء فيشمل كلا من البحرين العراق ، مصر، الأردن، الكويت، لبنان ، المغرب، السعودية السودان وتونس<sup>1</sup>

أما بالنسبة لتسيير الاتحاد فيخضع لدستور و قانون أساسي تم اعتمادهما في نوفمبر 2006.

2-تركيبية المجلس ومجالات تدخله

من المعروف أن المؤتمر الحادي عشر المنعقد سنة 1977 حدد بدقة أهداف الاتحاد، ومنها:

-وضع إرشادات لممارسة المراجعة الدولية.

-وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من طرف المنظمات الأعضاء.

-تطوير برامج للتعليم المستمر والتدريب المهني.

-تقديم الدراسات القيمة في المجالات التي تهتم المحاسبين.

-تعزيز العلاقات مع مستخدمي القوائم المالية.

-تنظيم و تعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات الفنية.

يتدخل المجلس الوضع معايير في مجالات مختلفة عبر هيئاته المعيارية المتخصصة الآتية:

- هيئة المعايير الدولية للتكوين المحاسبي.
- هيئة المعايير الدولية للتدقيق والتأكد.
- هيئة المعايير الدولية لأخلاقيات المحاسبين.
- هيئة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومية.

يتم تنظيم أعمال المجلس ضمن لجان متخصصة وعددها ست ( 06 ) لجان وهي:

-اللجنة الاستشارية للمطابقة

-لجنة الدول النامية.

-لجنة مهنيي المحاسبة في المؤسسات.

-لجنة التعيينات.

-لجنة مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة الحجم.

-لجنة التدقيق المتعدد الجنسيات.

3- مهام وأعمال اللجان المتخصصة

وتقوم هذه اللجان بالمهام الآتية :<sup>1</sup>

3-1- لجنة المطابقة

تعمل على التأكد من مطابقة أعمال أعضائها في دولهم المختلفة و ما مدى التزامهم بترقية العمل المحاسبي

3-2- لجنة الدول النامية

تقوم بالاتصالات الضرورية مع الاتحادات المهنية لهذه الدول قصد دراسة احتياجاتها في مجال العمل المحاسبي، والتنسيق مع مختلف هذه الجمعيات.

3-3- لجنة التعيينات

تقوم بتقديم الآراء حول تشكيلة لجان المجلس لتعيين أعضاء هذه اللجان من المترشحين الأكثر كفاءة.

3-4- لجنة المهنيين

سواء الصناعة أو التجارة أو التعليم و حتى قطاع المؤسسات والجمعيات غير الهادفة للربح.

<sup>1</sup>مختار مسامح، توحيد انظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2011، ص 132

## 3-5- لجنة مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة الحجم

تعمل هذه اللجنة على إيجاد العلاقات والتنسيق ما بين المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة و المحاسبين العاملين في المؤسسات والقطاعات الصغيرة والمتوسطة.

## 3-6- لجنة التدقيق العالمي أو المتعدد الجنسيات

تتمثل مهمة هذه اللجنة في دراسة احتياجات الشركات الكبرى من المعايير وطرق العمل وتتبع نتائج تطبيق المعايير الصادرة في هذا المجال، وذلك باعتبار هذا القطاع هو المحدد الرئيسي لما مدى قدرة المعيار على إيجاد الحلول للمشاكل المطروحة.

**المطلب الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام:****الفرع الأول: نشأة المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام**

نزولا عند طلب أعضاء المنظمة العالمية للملكية الفكرية الذي أعربت عنه في الدورة غير الرسمية للجنة البرامج والميزانية وثيقة في ديسمبر 2006 ، قدمت الأمانة للجنة البرامج والميزانية وثيقة إعلامية المتمثلة في ( WO PBC/11/7Rev ) ، وذلك في جانفي 2007 بهدف تزويد الدول الأعضاء بعرض للأثار الرئيسية المترتبة على إمكانية اعتماد المنظمة العالمية للملكية الفكرية للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بحلول الأول من جانفي 2010.

أثناء تلك الدورة استندت المناقشات إلى هذه الوثيقة (WO PBC/11/7Re) ، وقدم لهذا البند مدير قسم الشؤون المالية، وحضرته وفود من الصين، فرنسا، نيجيريا، الولايات المتحدة الأمريكية واليابان، حيث أعربت الوفود عن مساندتها العامة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، واعتبرته لجنة البرامج والميزانية قرارا متخذاً على نطاق الأمم المتحدة.

التمست الوفود إلى الأمانة تقديم معلومات إضافية عن تقدير تكلفة اعتماد هذه المعايير خصوصا المعلومات اللازمة، المتعلقة بأنظمة المعلومات والتدريب، وأحاطت لجنة البرامج والميزانية علما بالمعلومات التي تتضمنها وثيقة (WO PBC/11/7Rev) ، وأوصت الجمعية العامة بمبدأ اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 133

## الفرع الثاني: أهداف المعايير الدولية للمحاسبة

تسعى معايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة، وهذه الأهداف تكون كما يلي :<sup>1</sup>

- ❖ تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- ❖ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة.
- ❖ الاعتماد على الأداء.
- ❖ تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام.
- ❖ الاعتماد على القيد المزدوج.
- ❖ تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام.
- ❖ تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين.
- ❖ تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام.

## الفرع الثالث: مجلس تطوير المعايير الدولية للمحاسبة

## 1- نشأته

يتم اصدار وتطوير المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام من طرف مجلس مختص في هذا الذي سيكون هناك لمحة عنه فيما يلي:<sup>2</sup>

نشأت لجنة القطاع عام 1986 ، واتخذت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نوفمبر من عام 2004، وتم تفويضها بوضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأعضائها حتى عام 2005 خمسة عشر عضوا مضاف إليهم أعضاء القطاع العام في 2006

عد هذا المجلس إلى وضع معايير محاسبية ومالية دولية جديدة للقطاع العام اقتداء بمعايير المحاسبة والمالية الدولية المعتمدة من قبل القطاع الخاص، وأصبحت هذه المعايير وقوننتها لديها وقد بلغ عددها 15 حتى آخر عام 2005 وهي فرنسا، بريطانيا، أستراليا، الأرجنتين، كندا، ألمانيا، الهند، إسرائيل، اليابان ماليزيا

<sup>1</sup> Jean-Francois des robert, JacqueColibert, Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris, 2008, p:10.

<sup>2</sup> موييز حسيب القاعي، النهج الجديد للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. متاح على: [www.lacpa.org.lb/includes/Images/Docs/TC/TC299.pdf](http://www.lacpa.org.lb/includes/Images/Docs/TC/TC299.pdf) تاريخ المطالعة 24/04/2024 16:12

المكسيك، نيوزيلاند، النرويج، أفريقيا الجنوبية والولايات المتحدة الأمريكية هو مجلس دائم تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين ويمثل أكثر من 160 هيئة عضوا في 120 بلدا، وهي مدعومة من الحكومات والهيئات المحاسبية المحترفة ومنظمات التنمية الدولية مثل البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وصندوق النقد الدولي والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة والمنظمة الدولية للمؤسسات العليا للرقابة والمحاسبة.

## 2- أهدافه:

يهدف هذا المجلس إلى ما يلي<sup>1</sup>:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها.
- نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبراء التقارير المالية في القطاع العام.

يتم تعيين الأعضاء في مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل المجلس الدولي للمحاسبين، ويضم المجلس 18 عضوا، يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، بالإضافة إلى ذلك، يتم تعيين عدد محدود من المراقبين في الهيئات التي لديها اهتمام بإعداد التقارير المالية في القطاع العام في مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ويحق لهؤلاء المراقبين التعبير عن آرائهم في المجلس ولكنهم لا يتمتعون بحق التصويت

## المطلب الثالث: أسس و خصائص المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

### الفرع الأول: الأسس

أدى العجز في الأسس المحاسبية التقليدية في اقرار النتائج إلى ظهور المعايير الدولية للمحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق.

وهناك ثلاثة أسس تعتمد عليها المحاسبة في إقرار النتائج<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق

<sup>2</sup> حسن عبد الكريم سلوم وحيدر محمد درويش، مرجع سبق ذكره ص 27

ويعتمد مفهوم الأساس النقدي على أن المصروفات يعترف بها في تاريخ صرفها أي عند دفع قيمة السلعة أو الخدمة وأن الإيرادات تسجل في تاريخ تحصيلها الفعلي أي أن العبرة بالدفع أو القبض النقدي دون الاهتمام فيما إذا كانت تلك المصروفات أو الإيرادات تخص فترة سابقة أو لاحقة.

وتعتمد معظم دول العالم على الأساس المذكور في قفل الحسابات الختامية وإظهار النتائج، وبذلك يكون حساب قياس النتيجة والحساب الختامي للدولة في نهاية السنة المالية يمثل حركة المدفوعات النقدية والمقبوضات النقدية التي حصلت في صندوق الخزينة العامة خلال السنة المالية، إذ لا يبين ما ينشأ للوحدة من حقوق وما يترتب عليها من التزامات ولذلك ليس هناك ما يستلزم من إجراء تسويات قيدية في نهاية الفترة، وأن الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة التي لا تصرف في نهاية السنة المالية تبطل ولا يجوز التصرف بها، والإيرادات التي لا تحصل خلال السنة لا تثبت بها قيود ويتم قيدها في السنة التي يتم التحصيل الفعلي لها.

وعلى ضوء ذلك فإن عرض النتائج وفق هذا الأساس سيعطي صورة مشوهة للسنة المالية تتضمن مصروفات عن سنوات سابقة أو لاحقة إضافة إلى ترحيل مصروفات تخص السنة المالية إلى فترات لاحقة أو تكون مدفوعة في سنة سابقة، وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات<sup>1</sup>.

أما أهم ما يوفره الأساس النقدي للتنظيم المحاسبي الحكومي هو ما يلي<sup>2</sup>:

- لا يحتاج إلى إطارات فنية ومؤهلة بمستوى عال لسهولة التطبيق وعدم وجود حاجة تتطلب إجراء التسويات بالمستحقات في نهاية السنة المالية، مما يؤمن السرعة في إنجاز الحسابات الختامية وتقديم البيانات لإعداد الموازنة التقديرية.
- يحافظ على الموازنة النقدية للميزانية، لعدم إظهار الموقوفات للمصروفات والإيرادات في نهاية السنة المالية.
- يتماشى مع النظرية الاقتصادية ونظرية اتخاذ القرارات.

وينتقد الأساس النقدي في التطبيق على الأنظمة المحاسبية الحكومية في النقاط الآتية:

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 27

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 28

• يعطي صورة مشوهة للحسابات الختامية لعدم تثبيت الحقوق والالتزامات للدولة المترتبة خلال السنة المالية المختصة.

• لا يساعد على تنفيذ أي من الموازنات الحديثة مثل موازنة البرامج والأداء والتخطيط والبرمجة أو الصفرية.

• لا يقدم الأساس النقدي نتائج عن نشاط الوحدات في قياس كفاءة الأداء.

• في ظل الأساس المذكور يصعب إجراء المقارنات في أداء الوحدة بين السنوات المختلفة أو للوحدات المختلفة لنفس السنة المالية.

ومن المفهوم العملي لهذا أساس، تتحمل السنة المالية المختصة بالمصروفات التي تم الالتزام بها من قبل الوحدات بغض النظر عن الدفع الفعلي أو الاستحقاق ويلزم ذلك إجراء التسويات القيدية في نهاية الفترة لنقل المبالغ المترتبة على الوحدات في ظل هذا الأساس إلى حسابات وسيطة تمهيدا لدفعها لاحقا.

ويرتبط أساس الالتزام بنظرية الأموال المخصصة لتقاضي مشكلة ابطال الأموال المعتمدة للوحدات في الميزانية في نهاية السنة المالية. ويمكن تلخيص مميزات أساس الالتزام بأنه يساعد على ضمان حقوق الغير عند التعاقد معهم لتقديم الخدمات أو السلع للدولة، كما أنه يوفر المعلومات عن نشاط الوحدات في تنفيذ الالتزامات الواردة تخصيصاتها في الميزانية العامة.

وينتقد الأساس المذكور أعلاه في أنه يتطلب إطارات مؤهلة بمستوى فني للقيام بمسؤولية التنظيم المحاسبي لوحدات الدولة إضافة إلى أن أساس الالتزام يعرض التوازن النقدي إلى الخطر ويحدث فرق كبير بين الرصيد النقدي والرصيد الدفترى وبذلك يكون الحساب الختامي أكثر بعدا عن اعطاء مؤشرات فعالة لأغراض مراقبة السيولة النقدية للخزينة العامة.

تعتمد المحاسبة المالية على أساس الاستحقاق، والذي بموجبه يتم تسجيل الإيرادات بقيود في السجلات المحاسبية عند تحققها بصرف النظر عن واقعة التحصيل، كما يتم تسجيل المصروفات وفقا لهذا المفهوم أيضا بغض النظر عن الدفع أو عدم الدفع ويترتب على ذلك أن تكون الوحدة احتياطي للديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة الإيرادات والأموال التي تحققت ولكنها لم تحصل بعد.

استخدام الأساس المذكور في التنظيم المحاسبي الحكومي، يعني تحميل حساب قياس النتيجة بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال السنة المالية، بغض النظر عن كون هذه المصروفات دفعت

إلى أصحاب الاستحقاق أو لم تدفع والإيرادات استلمت أو لم تستلم، وعليه ستظهر السنة المالية بصورتها الحقيقية مما يعكس نشاط الوحدات في تنفيذ الموازنة العامة ويتم تجريد السنة المالية بما لا يخصها من مصروفات وإيرادات بموجب تسويات قيدية.

ويعمل بأساس الاستحقاق في النظم المحاسبية الحكومية في نيوزيلندا منذ 1992 وفي استراليا من 1997 وفي الولايات المتحدة وفنلندا منذ 1998 وفي انكلترا من 2000 وكندا منذ 2002.

ويتمتع أساس الاستحقاق بالمميزات الآتية<sup>1</sup>:

- يقدم صورة حقيقة للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي لإعداد الموازنة العامة للسنة القادمة وفق أي من الأساليب الحديثة للموازنات التقديرية. .
- يوفر معلومات وبيانات عن كافة العمليات وبأنه أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية بما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة وأخرى.
- يمكن أن تعطي نتائج هذا الأساس توافق مع حسابات الدخل القومي وبذلك يقدم صورة أفضل للمخطط المالي والاقتصادي لتأثير النشاط الحكومي في الاقتصاد.
- يقدم صورة حقيقية لنتائج النشاط الحاصلة في الوحدات خلال السنة المالية ويسهل عملية قياس كفاءة الأداء لتلك الوحدات.

إلا أن ما يعاب على هذا الأساس في التطبيق المحاسبي الحكومي بما يلي:

- ✓ صعوبة التطبيق في الوحدات الحكومية لحاجة تنفيذه إلى إطار محاسبي كفؤ وتأخير في إصدار الحسابات الختامية لحين إجراء كافة التسويات اللازمة بالمستحقات مما يترتب من إرباك للأعمال الحسابية وغموض للمركز المالي للدولة لتأخر تحديد النتائج الفعلية لكل سنة مالية، وإلقاء ستار كثيف على المخالفات المالية وتأخر البيانات الإعداد تقديرات الموازنة العامة.
- ✓ توسع في الإنفاق الحكومي لاستغلال المتبقي من الاعتمادات المخصصة وغير المصروفة في نهاية السنة وقد يتم ذلك بالدخول في التزامات وإجراء تسويات شكلية.

<sup>1</sup> محسن عبد الكريم سلوم وحيدر محمد درويش، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 30

✓ يعطي فرصة في التلاعب والتأثير على النتائج حيث أن توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للاعتبارات الشخصية والحكومية

يتمتع أساس الاستحقاق بعدة مزايا هي في معظمها علاج للعيوب التي يتصف بها الأساس النقدي ومن هذه المزايا ما أورد ضمن مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي:<sup>1</sup>

✓ يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة إستنادا إلى تكلفة إستهلاك الموارد وليس على قيمة اقتنائها.

✓ يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر. يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولا وشيوعا المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

✓ يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعية من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد والبنك الدوليين.

✓ يتفق هذا الأساس مع الأصول العلمية للمحاسبة حيث يتميز بالدقة والعدالة فالسنة المالية شخصية مستقلة، و بالتالي تأخذ في الاعتبار أي مستحقات أو مقدمات بالنسبة لكل من الإيرادات والمصروفات.

✓ اتباع هذا الأساس يساعد في تحديد حساب تكلفة وحدة النشاط أو الخدمة المؤدات خاصة في ظل الأنظمة الحديثة للموازنة كموازنة البرامج والأداء، وكذلك يساعد على الرقابة على الأنشطة وتقييم أدائها، ويعتبر ذلك من أهم مميزاته.

✓ يسهل اتباع هذا الأساس في إعداد تقديرات الموارد والاستخدامات اللازمة للسنة المالية.

✓ يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط وفرض الرقابة عليه وتسهيل إجراء المقارنات الزمنية على مستوى الوحدة الإدارية ذاتها أو بين الوحدات الإدارية المختلفة لأغراض قياس الكفاءة، و ذلك من خلال التطبيق الصحيح لمبدأ مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة مع المصروفات التي ساهمت في تحقيقها بغض النظر عن واقعة التحصيل أو السداد النقدي الفعلي لها.

✓ يسعى أساس الاستحقاق لتقديم صورة شاملة لكلا للالتزامات الحكومية، و بهذا يساعد في صياغة السياسات المالية الواقعية، كما أنه يسهل إدارة النقد المنتظمة من خلال الصورة الواضحة التي يضعها للالتزامات، وبصورة أكثر تحديدا فإنه يساعد صانعي السياسة المالية لرؤية ما وراء السنة المالية الحالية و ميزانية السنة المالية القادمة.

<sup>1</sup>فريد منصور حمدان سليم، أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذى القرار، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير الجامعة الإسلامية، كلية التجارة تخصص محاسبة وتمويل، غزة 2007، ص 46

## الفرع الثاني: الخصائص

الخصائص النوعية هي الخواص التي تجعل من المعلومات المقدمة في البيانات المالية ذات فائدة للمستخدمين، و هي تنطبق على البيانات المالية بغض النظر عن الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية، والخصائص النوعية الرئيسية الأربع وهي كما يلي:

تكون المعلومات قابلة للفهم حين يتوقع بشكل معقول من المستخدمين أن يدركوا معانيها، لهذا الغرض يفترض على المستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بأنشطة المنشأة والبيئة التي تعمل فيها وأن يكونوا على استعداد لدراسة المعلومات، ينبغي ألا تستثنى المعلومات حول المسائل المعقدة من البيانات المالية فقط على اعتبار أنها قد تكون صعبة الفهم بالنسبة لبعض المستخدمين.

تكون المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان من الممكن الاستعانة بها في تقييم الأحداث السابقة أو الحالية أو المستقبلية، أو لتأكيد أو تصحيح تقييمات سابقة، و حتى تكون المعلومات ملائمة، يجب تقديمها في الوقت المناسب.

تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها و ماديتها، تكون المعلومات مادية إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو تحريفها على قرارات المستخدمين أو على التقييمات التي تجري على أساس البيان المالي، وتعتمد المادية على طبيعة أو حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف المحددة لحذفه أو تحريفه، تقدم الأهمية حداً أو نقطة فاصلة بدلاً من كونها خاصية نوعية رئيسية يجب أن تتصف بها المعلومات لتكون مفيدة.

تخلو المعلومات الموثوقة من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كتمثيل صادق لما تقصد تمثيله أو من المتوقع على نحو معقول أن تمثله بصدق.

لكي تمثل المعلومات العمليات والأحداث الأخرى بصورة صادقة، ينبغي عرضها بما يتوافق مع جوهر المعاملات والأحداث الأخرى و ليس مجرد شكلها القانوني.

حتى تمثل المعلومات العمليات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها بصورة صادقة، من الضروري أن تتم محاسبتها وعرضها بما يتوافق مع جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس فقط حسب شكلها القانوني، و لا يتفق جوهر العمليات أو الأحداث الأخرى دائماً مع شكلها القانوني

تكون المعلومات حيادية إذا خلت من التحيز، و لا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا تم إختيار أو عرض المعلومات التي تحتويها بطريقة مصممة للتأثير على إتخاذ القرارات أو الأحكام في سبيل تحقيق نتيجة محددة مسبقاً.

هي تضمين درجة من الحيطة والحذر في ممارسة الأحكام اللازمة لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل ظروف عدم التأكد، بحيث لا تتم المبالغة في بيان الأصول أو الإيرادات و لا يتم التقليل من بيان الالتزامات أو المصاريف.

ينبغي أن تكون المعلومات في البيانات المالية مكتملة ضمن الحدود المادية و التكلفة.

تكون المعلومات في البيانات المالية قابلة للمقارنة عندما يكون المستخدمون قادرين على تحديد نقاط التشابه والاختلاف بين تلك المعلومات والمعلومات الموجودة في تقارير أخرى.

هناك مجموعة من القيود فرضت على المعلومات هي كما يلي:

- ❖ الوقت المناسب
- ❖ الموازنة بين المنفعة والتكلفة
- ❖ الموازنة بين الخصائص النوعية

#### المطلب الرابع: تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام

تطوير المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وما قدمته من استجابة لمتطلبات الدول والهيئات، كان حافزاً رئيسياً لجعل الدول تسارع إلى تبني هذه المعايير ولو بشكل جزئي أو بالأحرى تطبيق المعايير الأكثر إلحاحاً أو ضرورة وبالتالي الوصول إلى تطبيق المعايير جملة وتفصيلاً، حتى تكون الاستجابة لهذه المعايير تامة.

#### الفرع الأول: توحيد المعايير الدولية للمحاسبة

إصدار المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، وضرورة تطبيق هذه المعايير الزم الدول والهيئات بحتمية التوحيد المحاسبي، حتى يكون تطبيق هذه المعايير أمر سهلاً ويسهل مقارنة النتائج.

يمكن أدراك تواجد التوحيد المحاسبي في جميع مستويات الإطار الفكري للمحاسبة، سواء على مستوى المفاهيم أو على مستوى المبادئ، أو على المستوى التنظيمي أو على مستوى الممارسات والتطبيقات العملية.

يتحقق التوافق على المستوى التنظيمي من خلال أسلوب تنظيم مهنة المحاسبة، ويتم ذلك من خلال مدخلين وهما<sup>1</sup>:

تتولى مهنة المحاسبة تنظيم ومتابعة نشاط إصدار وتطوير المعايير و القواعد المحاسبية في دولة معينة ، كما هو الحال على المستوى الدولي من طرف مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

يتصف هذا المدخل بالمرونة ، حيث أنه يعطي للمؤسسات الحق والحرية في الإختيار من بين البدائل المحاسبية لاستخدامها في المعالجات المحاسبية للأحداث والعمليات الاقتصادية والمالية في الظروف المشابهة ، كما أنه لا يلزم جميع المؤسسات بتطبيق معيار معين نظرا لظروف اقتصادية معينة أو يفرق في التطبيق على أساس حجم الشركات.

يتم تنظيم مهنة المحاسبة واصدار المعايير والقواعد المحاسبية من خلال قانون أو تشريع معين ، و تكون مجموعة القواعد والسياسات المحاسبية الواردة فيه ملزمة في جميع الأوقات و لجميع الشركات ، مهما تكون ظروف النشاط الذي تمارسه أو حجمها أو شكلها القانوني ، ومنها يمكن القول بأن عملية تنظيم مهنة المحاسبة قد تكون مرنة ، و هذا يرتبط بمفهوم التوافق ، أو أن تكون غير مرنة و بالتالي ملزمة، و هذا يرتبط بمفهوم التوحيد.

ويمكن إجراء عملية التوحيد المحاسبي على ثلاثة مستويات<sup>2</sup>:

يعتمد التوحيد في هذا المستوى على الأساس والمبادئ المحاسبية التي يتم توحيدها وينتج عن ذلك زيادة درجة الدلالة ال التي يمكن توفرها في المعلومات المحاسبية ويشمل على هذا المستوى مايلي:

- توحيد التعاريف الخاصة بكل الأصول ومجموعاتها المختلفة والخصوم ومجموعتها المختلفة والإيرادات ومكوناتها، المصاريف ومكوناتها، الدخل والهدف من قياسه ومفهومه.
- توحيد أسس ومبادئ التقويم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصاريف.
- توحيد أسس ومبادئ عرض المعلومات المحاسبية.

يشمل توحيد القواعد والإجراءات والممارسات المحاسبية ويتطلب ذلك مايلي:

<sup>1</sup>أمين لطفي سيد، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2005، ص ص 364-367  
<sup>2</sup>خالد مقدم، تبني معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد تحلب بالبلدية الجزائر، 2009، ص 53

✓ حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية فعلا، والتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة.

✓ الاختيار من بين القواعد والإجراءات والأساليب الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ المحاسبية.

✓ الحذر في استخدام القواعد والإجراءات والأساليب البديلة

يشمل التوحيد على هذا المستوى النظام المحاسبي بأسره، كما يمتد التوحيد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، وربما قد تمتد إلى طريقة تصميم وتنظيم المجموعة الدفترية ذاتها.

مر التوحيد بثلاثة مراحل هي كالاتي<sup>1</sup>:

✓ مرحلة التنوع المحاسبي في هذه المرحلة كان هناك اختلاف أو تنوع هائل في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم.

✓ مرحلة التوافق المحاسبي هذه المرحلة يفترض أن يتم تقليل الاختلافات في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف بلدان العالم.

✓ مرحلة الالغاء المحاسبي هذه المرحلة يتم فيها إلغاء جميع الاختلافات أو حصر الاختلافات ضمن الحد الأدنى الأغراض المرونة المقيدة، كان يسمح بالاختيار بين طريقتين محاسبتين فقط.

يهدف التوحيد المحاسبي إلى مجموعة من الأهداف يمكن ذكر بعضها كما يلي: <sup>2</sup>

❖ تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.

❖ قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة و تؤدي تلك إلى تعزيز القرارات لمتخذيها وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها.

❖ تحسين القرارات الإدارية في المؤسسات غير الربحية فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات و لا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر اعدادها.

<sup>1</sup> حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص: 83

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 84

❖ إزالة الغموض و التناقضات و الالتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.

❖ يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفق المتطلبات قانونية.

### الفرع الثاني: تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

لم يكن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بالأمر السهل، حيث أن هذا التطبيق سبق بدراسات مهدت له حتى يحقق الفوائد المرجوة لكن بطبيعة الحال واجه التطبيق صعوبات عاقت مساره وجب تخطيها.

تتم مراحل الدراسة من أجل تطبيق المعايير على النحو الآتي:<sup>1</sup>

❖ دراسة النظام المحاسبي المطبق حالياً، بهدف تشخيص واقع النظام المحاسبي الحكومي الحالي وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه وسبل تطويره.

❖ دراسة المعايير الدولية للقطاع العام بهدف التوصل إلى فهم شامل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والإطار الفكري الذي تم إعداد هذه المعايير على أساسه.

❖ دراسة مدى ملائمة معايير الدولية المحاسبية في القطاع العام بهدف تحديد مدى ملائمة المعايير الدولية للقطاع العام للتطبيق في الجهات الحكومية وتحديد مجموعة المعايير الدولية التي يمكن الاستفادة منها عن طريق التعديل في بيئة العمل الحكومي وتحديد بدائل للمعايير التي لا يمكن الاستفادة منها.

❖ اعداد معايير المحاسبة العمومية وفقاً للأسس والمبادئ الدولية المعتمدة ووضع المعايير الأخرى التي يمكن استخدامها كبداية للمعايير التي لا يمكن الاستفادة منها أو تطبيقها.

يترتب على تطبيق المعايير الدولية مجموعة من الفوائد وهي كما يلي:<sup>2</sup>

✓ إدارة مالية معززة

✓ جودة ومطابقة ومصداقية التقارير المالية

✓ تحقيق التقارب مع الإحصاءات المالية الحكومية

<sup>1</sup> أمين لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي الدار الجامعة الإسكندرية 2007، ص: 377

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 378

✓ خبرة دول أخرى

✓ تقييم خاص بالقطاع الخاص في دولة . تبادل المعرفة والكفاءات بين القطاعين العام والخاص

رغم الفوائد التي تستفيد منها عند تطبيق المعايير التي تم ذكرها إلا أنه يوجد مجموعة عوامل تعرقل عملية التطبيق، ومن أهم هذه العوامل ما يلي:<sup>1</sup>

قد تكون الوطنية خط دفاع يتحصن وراءه الذين سيفقدون امتيازاتهم عند تبني أفكار منظمة أو دولة أخرى، وفي المجال المحاسبي، قد ترى الدول النامية أن المعايير المحاسبية الدولية لم تراعي أوضاعها وظروفها، وأنها تلبى احتياجات الدول المتقدمة من جهة، ومن جهة أخرى متحيزة إلى النظرة في الدول الكبرى.

تبنى المعايير المحاسبية الدولية بناء على المدخل التشريعي يستدعي إجراء تعديلات جوهرية على الكثير من تشريعات الدولة المعنية، وقوانين أخرى لها صلة بذلك، وبالتالي فإن أغلب الدول لا تريد هذه التغييرات الكثيرة والتي قد تولد لها اضطرابات في السير الحسن لاقتصادها، أو أن تلجأ إلى فرض عمل مزدوج على شركاتها.

عدم وجود الهيئات المحاسبية المهنية في كثير من الدول، وإن وجدت فالكثير منها غير فعال، لأن مهمة هذه الهيئات في الأصل هو ترقية العمل المحاسبي، وضعفها أو عدم استقلاليتها الكافية يجعلها رهينة التوجيهات الحكومية، وبالتالي عوض أن تكون عامل تحفيز ومساعدة، تصبح عائقاً في وجه التطور المحاسبي وفي وجه التوافق المحاسبي الدولي.

ما يميز لجنة المعايير المحاسبية الدولية أن لها الصفة الدولية في الإصدار ، لكنها لا تملك السلطة أو القوة للتنفيذ ، لذلك فتبني هذه المعايير وتطبيقها متروك للحكومات والهيئات المحاسبية المهنية المحلية.

تعتبر المحاسبة قبل كل شيء فرع من العلوم الاجتماعية، وبالتالي فهي تدرس نشاطات المجتمع، وهذا الأخير يتأثر في القيام بهذه النشاطات بعوامل بيئية، اجتماعية ، ثقافية ، دينية وبالتالي فلجنة المعايير لا بد أن تأخذ مثل هذه الأمور بعين الاعتبار.

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص 378

عند التفكير في التوافق الدولي يجب الأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول المختلفة في المجال المحاسبي بصفة عامة وفي مجال استعمال المعايير بصفة خاصة، حيث الدول التي لها نظام محاسبي متطور يسهل معها استعمال المعايير المحاسبية الدولية، والدول التي لها أصلا معايير موضوعة من طرف هيئات مهنية أو منظمات الحكومية وغيرها يسهل معها استعمال المعايير الدولية أكثر من الدول التي فيها معايير محاسبية موضوعة من طرف الجهة الحكومية<sup>1</sup>.

مهما يكن، فإن التوافق المحاسبي الدولي لابد أن تتدخل فيه المنظمات الدولية المختلفة والتي لها علاقة بالاقتصاد أو الأموال أو التنمية، وبطبيعة الحال فيمكن أن تختلف نظرة كل منظمة إلى هذا التوافق انطلاقا من نظرتها إلى الهدف من المعلومة المحاسبية والمالية

فالأمم المتحدة مثلا تنظر إلى الإفصاح المحاسبي كما تنظر إليه الدول النامية النظرة الحكومية.

### الفرع الثالث: تجارب دولية في مجال تطبيق المعايير

بعد إصدار المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام من طرف مجلس المعايير، توجهت معظم دول العالم إلى تطبيق تلك المعايير وتبنيها أو كانت لها نية في ذلك وتباينت مستويات تطبيق هذه المعايير.

❖ ويمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربعة مستويات هي:<sup>2</sup>

يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية، مثل كندا نيوزلندا، استراليا، بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية.

ويضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية وهذا منذ سنة 2006، وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية، من هذه الدول فرنسا اليابان ايطاليا والكيان الصهيوني.

يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعاتهم القانونية من هذه الدول نجد باكستان، أفغانستان، أذربيجان، أندونيسيا، تركيا، لبنان، منغوليا، هولندا والنرويج.

<sup>1</sup> أمين لطفي، مرجع سبق ذكره 2007، ص 37

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 39

يتضمن الدول التي قررت إما تحت ضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال للمعايير الدولية الجديدة، وبالتالي ضمان مراقبة شفافة للأموال المقدمة لهاته الدول من بين هاته الدول الجزائر، كينيا، ألبانيا والهند.

## الفصل الثاني:

تطور الإصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الأول: أفاق تطور المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المطلب الأول: محاولة عصرنه نظام المحاسبة العمومية

شهد العالم خلال الفترة الأخيرة عدة تغيرات جوهرية وتحولات واسعة في شتى المجالات ومن بينها أنظمة المحاسبة العمومية، حيث أدت هذه التغيرات بضرورة إصلاح وعصرنه هذا النظام خاصة بعد ظهور المعايير المحاسبية الدولية التي كانت من أقوى الدوافع للعصرنه، وكذا محدودية الأساس النقدي بالإضافة إلى عدة دوافع أخرى نبرزها فيما يلي:

### 1. محدودية الإطار المحاسبي الحالي (مدونة حسابات الخزينة)

على الرغم من كل التعديلات التي تم إدخالها على مدونة حسابات الخزينة لإضافة أو إلغاء حسابات أو إجراءات محاسبية معينة عن طريق إصدار مجموعة من التعليمات من طرف المديرية العامة للمحاسبة والتي تهدف إلى التكيف مع التغيرات الطارئة على البيئة الاقتصادية والمتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة،<sup>1</sup> إلا أن هذه المدونة أثبتت عجزها عن تأدية الدور الخاص بها نظرا لعدة نقائص وهي:

أ- قصور مدونة حسابات الخزينة على إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة: حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مهمة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها، ولعل أحسن مثال على ذلك هو حقوق الدولة لدى المؤسسات العمومية التي تتميز بغياب نظرة شاملة على مبالغها ومنحى تطورها نظرا لعدم أخذها بعين الاعتبار ضمن الإطار المحاسبي الحالي.

<sup>1</sup> شياكي سعدان "دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، المطروحة دكتوراه دولة، جامعة المسنطينة 2001، ص

ب- جمود ترقيم حسابات المدونة: اعتماد المدونة على الترقيم الخطي جعله نظام تنقصه المرونة فالاعتماد على هذا الترقيم أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في الأنشطة التي تمارسها الدولة.

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

د- تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية: نتيجة الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية.<sup>1</sup>

## 2. ضرورة الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

ليتمكن كل من الحكومة والشعب من قراءة واضحة وشفافة الإيرادات ونفقات الدولة، أصبح من الضروري على الدول ودون وجود أي خيار آخر إلى حتمية الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

## 3. صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية

مدونة الحسابات الخاصة بالمعلومات المحاسبية لا يتناسب مع التقنيات المحاسبية الجديدة المعالجة للمعلومات، لأن ذلك يتطلب أن يكون هناك نظام إعلام الي يعمل على معالجة البيانات المحاسبية الموجودة في كل مراكز التسجيل المحاسبي، حيث أن عمليات المعالجة في كثير من الأحيان لا تتم في الموعد المحدد، وبالتالي يكون هناك تأخر في الحصول على المعلومات مما يؤثر على اتخاذ القرارات المناسبة وهذا ما يؤدي إلى عرقلة سياسة ترشيد النفقات العمومية وحسن التسيير الفعال للمال العام.

## 4. انعدام أو نقص الشفافية في الموازنات العربية

<sup>1</sup> خالد جمال الجمارات و تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحد أدنى لضبط المال العام الملتقي الدولي حول دور دور معايير المحاسبة الدولية (AS-FRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات " ، بورالة يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 21

وكمثال على ذلك موازنات الدول المصدرة للنفط، مثل الجزائر والسعودية حيث تصنف على أنهما دولتان لا تعطيان معلومات واضحة عن الميزانية، حيث أنها شبه معدومة وشحيحة، وكذلك بالنسبة للشفافية في الممارسات داخل مؤسستهما العامة<sup>1</sup>.

#### 5. تحديث التشريعات القانونية لنظام المحاسبة العمومية :

من متطلبات تطوير المحاسبة العمومية أيضا لا بد من القيام بإصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية، التي أصبحت لا تتماشى مع الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة، بغية توضيح وتفسير كيفية تطبيق المعايير المحاسبية العمومية الدولية على مستوى العمليات المالية للدولة<sup>2</sup>.

#### 6. ضرورة إعداد القوائم المالية للدولة بما يتوافق مع المعايير :

القوائم المالية هي التي تعكس المركز المالي لمؤسسة معينة، فبالنسبة للقطاع العمومي يترتب توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، ولإبراء ذمة المؤسسة عند المساءلة عن الموارد الموكلة إليها من خلال توفير معلومات حول مصادر وتوزيع استخدام الموارد المالية، وكيفية تمويل الدولة أو الوحدة الحكومية لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية، كما تساعد القوائم المالية في الحصول على معلومات مفيدة في تقييم قدرة الوحدة الحكومية على تمويل أنشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها، والوضعية المالية وتغييراتها، كما تساهم هذه القوائم في تقديم معلومات حول تقييم الأداء بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإجراءات<sup>3</sup>.

#### 7. تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود :

حيث أن الحكومات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية الدولية كالبنك الدولي أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة واقية للمواقف المالية للحكومات التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء معلومات مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين

<sup>1</sup> عبد السميع رونية " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008 الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 29-30 نوفمبر 2011، ص 5

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق من 6

<sup>3</sup> براضية حكيم " اعتماد المعايير الدولية المحاسبة القطاع العام الدعم الشفافية المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،

المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى توجيه المخصصات بفاعلية أكثر علنا المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.<sup>1</sup>

#### 8. ويرى فليكس مدريد كارسيا (Felix Madrid Garcia):

أن من أهم الدوافع التي أدت إلى العصرية هي أوجه القصور الرئيسية التي يتسم بها نظام المحاسبة العمومية التقليدي بالمقارنة مع المحاسبة المالية والمتمثلة فيما يلي:<sup>2</sup>

**الأساس النقدي مقابل الأساس الاستحقاق:** المحاسبة العمومية التقليدية لا تسجل المعاملات إلا عند الاستلام أو الدفع النقدي الفعلي، وهذا ما أدى إلى عدم استطاعة المسيرين الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة

**الاستثمارات:** المحاسبة العمومية التقليدية تعامل حيازة الأصول الثابتة كنفقات تحجز إلى سنة محاسبية واحدة، الأمر الذي يؤدي إلى التشويه نظرا لأن العمر الإنتاجي للأصل أطول بكثير؛

**الاهتلاكات:** في المحاسبة التقليدية للقطاع العام الاستثمارات تعامل كمصروفات، وهذا لأنه لا يتم إدراج الاهتلاكات وتحسب في فترة محاسبية واحدة، ولا يترتب على الاهتلاكات أي صرف للمدفوعات، وبالتالي لا يتم تسجيل انخفاض قيمة الأصول الثابتة في حساب الأرباح والخسائر (حساب النتائج)

**المخزونات:** حسب المحاسبة العمومية التقليدية تعامل مشتريات المخزون كمصروفات، ويتم تسجيل المبيعات اللاحقة كأرباح دون تكلفة مرتبطة بها، هذه الممارسة تشوه بشكل كبير الربح / الخسارة في السنوات المحاسبية المطبقة خاصة إذا كانت قيمة المخزونات تظهر بشكل كبير في كشف الميزانية مثال على المؤسسات الرسمية التي يكون نشاطها الرئيسي بيع المنشورات.

**مخصصات المؤونات:** في النظام المحاسبي التقليدي لا تعتبر مخصصات المؤونات سمة من سماته، ولا يتم الاعتراف بها إلا عندما تولد الخصوم المحتملة الدفع، بالإضافة إلى أن عدم وجود هذه المعلومات في القوائم المالية للسنة المحاسبية التي تكون فيها المخصصات معروفة والتأخر في تسجيلها حتى يتم

<sup>1</sup> خالد جمال الجمارات، مرجع سابق، ص 20

<sup>2</sup>Felix Madrid Garcia. Developments and challenges in public sector accounting", Journal of public budgeting, accounting & financial management, VOL26, N° 2, 2014, pp.347-348.

دفعها، يمكن أن يشوه صورة المؤسسة أو الهيئة العمومية بشكل كبير، خاصة إذا كان مبلغ المخصصات كبير.

**الاستحقاقات والمدفوعات المسبقة:** في المحاسبة التقليدية للقطاع العام لا يتم تسجيل الإيرادات أو النفقات التي تغطي أكثر من سنة مالية واحدة إلا عند استلامها أو دفعها، بغض النظر عن تاريخ توليد الإيراد أو النفقة مما يشوه الربح / الخسارة للسنة وكمثال على ذلك الفائدة المكتسبة من الاستثمارات أو الخصوم المالية.

### المطلب الثاني: مشروع عصرنه المحاسبة الدولية لسنة 2006

بعد تجميد التطبيق التجريبي لإصلاح 1995 والذي تضمن مشروع المخطط المحاسبي للدولة، نتيجة عديد النقائص التي حالت دون تبنيه بصفة نهائية والتي من أهمها سير هذا المشروع نحو إصلاح الشق المحاسبي دون الميزانياتي، أطلقت الجزائر إصلاحا يهدف إلى تلاقي النقائص المسجلة سابقا من خلال مشروع عصرنه النظام الميزانياتي سنة 2006 يتضمن عصرنه ماليتها العامة بالتوازي مع عصرنه منظومتها المحاسبية.

### الفرع الأول: عصرنه الأنظمة الميزانياتية

يهدف مشروع عصرنه الأنظمة الميزانياتية والذي اتجهت الجزائر من خلاله بداية من سنة 2006 إلى محاولة ركوب موجة التطورات الحاصلة في ميدان المالية العامة وذلك من خلال تطوير إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة وتسهيل القيام بخيارات إستراتيجية بحيث يتم الانتقال من ميزانية تعتبر مجرد وثيقة تلخص الاعتمادات المالية المرخص بها من طرف السلطة التشريعية وتقسيماتها على مختلف الوزارات والهيئات الحكومية إلى ميزانية تعبر عن الأهداف والنتائج المرجوة من وضع جملة من البرامج الممولة بموارد الدولة، ويتم كل هذا في إطار شبكة معلوماتية تضمن تركيز وتجميع مختلف المعلومات المرتبطة بالميزانية بما يسمح بإدارة المال العام بفعالية وكفاءة أكبر ويوفر قوائم وتقارير مالية تعطي القدرة على التنبؤ بالحالة الاقتصادية والمالية المستقبلية للدولة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>حوري عمر، مرجع سبق ذكره، ص 61

ويرتكز مشروع عصرنة الأنظمة الميزانية على محورين أساسيين يخص المحور الأول إصلاح الميزانية، أما المحور الثاني فيتعلق بإصلاح الإعلام الآلي ونظام المعلومات.

### أولا إصلاح الميزانية BUDGETISATION Activer

يتضمن هذا المحور إصلاح القواعد والممارسات الخاصة بإعداد وعرض وتنفيذ الميزانية العامة للدولة وإجراءات الرقابة المتبعة وذلك من أجل:<sup>1</sup>

- تسهيل التحكم في الإنفاق العام.
- تسهيل اتخاذ الخيارات الإستراتيجية من خلال توفير معلومات تتصف بالدقة والمصداقية وتحليلها.
- تحسين شفافية الميزانية من أجل تشجيع مناقشة مثمرة للخيارات السياسية الاقتصادية والاجتماعية وتعزيز مراقبة التنفيذ وبالتالي تحسين الأداء في تنفيذ البرامج المسطرة والمدرجة في ميزانية الدولة.

ويقدم المشروع جوانب إصلاح الميزانية حسب ما جاء في تقرير مكتب الاستشارات الكندي ( CRC SOGEMA ) الذي أوكلت له مهمة وضع تصور شامل ومتكامل للإصلاح المالية العامة في إطار احترام ما أوصى به البنك العالمي عند توقيع اتفاقية القرض 740 ، ويتضمن هذا التصور الذي ترسم بإصدار القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية ما يلي :

#### وضع ميزانية متكاملة وفق إطار ميزانياتي متوسط المدى

مع احترام الناحية القانونية للميزانية العامة للدولة يتم إعداد وتقديم ميزانية سنوية بمراعاة التنبؤات حسب القطاعات الحكومية المختلفة وكنا المعطيات الواردة في الإحصائيات التي يقدمها الاقتصاد الكلي، وذلك على المدى المتوسط، حسب ما نصت عليه المادة 05 الفقرة 01 من القانون العضوي 18-15 والتي تنص على يتم تأطير ميزانياتي متوسط المدى كل سنة من طرف الحكومة، بناء على اقتراح الوزير المكلف بالمالية، في بداية إجراء إعداد قوانين المالية، ويحدد للسنة المقبلة والسنتين الموالتين تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد ميزانية الدولة وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>[www.mf.gov.dz/article/46/budget/517/les-perspectives-et-la-reforme-engagée-par-la-direction-du-budget,co](http://www.mf.gov.dz/article/46/budget/517/les-perspectives-et-la-reforme-engagée-par-la-direction-du-budget,co)

<sup>2</sup>بالاعتماد على:

فحسب القانون العضوي الجديد تمثل السنة الأولى الميزانية السنوية بينما السنتين الموالتين للسنة الأولى تمثلان توقعات فيما يخص إيرادات ونفقات الدولة، وهو ما سيسمح من تسطير البرامج ورسم السياسات المستقبلية.

ويدعم اعتماد المدى المتوسط في إعداد الميزانية العامة للدولة:

- وضع نظام الصياغة ومراقبة مؤشرات الأداء بغية التمكن من إدارة أداء مختلف الهيئات الحكومية وتلخيص أدائها في تقارير تمكن من تقديمه، ومن تم معرفة مكامن الخلل أو القصور وتصحيحها في أجال قصيرة.
- اعتماد محاسبة للتكاليف حيث أن تعدد البرامج واختلافها يتطلب وجود إطار يسمح بتحليل مختلف التكاليف التي يتطلبها تنفيذ البرامج الفرعية والأنشطة ما يساعد في وضع تقديرات أقرب إلى الواقع.

#### تحسين عرض ونشر الميزانية

يتم هذا الإجراء عن طريق إنشاء مستندات جديدة ووضع نظام معلوماتي يسهل من عملية إعداد مختلف وثائق الميزانية وكذا التقارير المرفقة بها وضمان الدقة اللازمة لذلك، مما سيسمح بفتح باب النقاش الجاد فيما يتعلق بالخيارات الاقتصادية والاجتماعية التي تلخصها الميزانية العامة للدولة، وفي هذا الجانب تضمن مشروع الإصلاح حسب ما أوصى به مكتب الاستشارات الكندي عرض الميزانية في ثلاث جداول الأول يعرض الإيرادات الجدول الثاني يعرض النفقات بقسميها نفقات التسيير والتجهيز بعد أن كانت تعرض في جدولين منفصلين والثالث يتضمن رخص الالتزام، وقد جاء القانون العضوي الجديد ليدعم هذا الطرح ويزيد عليه، حيث نص في مادته 73 الفقرة 4 على ضرورة أن تتضمن الميزانية 08 جداول كما يلي:<sup>1</sup>

- جدول (أ): يتعلق بالإيرادات مقسمة بإيراد بإيراد

-KISSI Fadia, projet de modernisation du système budgétaire en Algérie, AL-UTIHAD revue des études juridiques & économique, n°2, juin 2012, pp 573-576

<sup>1</sup>المادة (473) القانون رقم 15-18 المتضمن القانون العضوي القوانين المالية، مرجع سبق ذكره، ص 17

- جدول (ب) يعرض الاعتمادات المفتوحة للسنة المالية والموزعة حسب كل وزارة أو مؤسسة عمومية وحسب البرامج وحسب التخصيص، كما يبين الجدول رخص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة.
- جدول (ج) بين قائمة الحسابات الخاصة للخزينة ومحتواها حسب كل صنف.
- جدول (د) يعرض التوازنات الميزانية والمالية والاقتصادية.
- جدول (هـ): يوضح قائمة الضرائب والاختصاصات المختلفة وحواصلها وتقسيمها بين تلك المخصصة للدولة والمخصصة للجماعات الإقليمية بالإضافة إلى بيان التخصيصات غير المباشرة.
- الجدول (و) يعرض الرسوم شبه الجبائية.
- الجدول (ز): يتعلق بالاختصاصات الإلزامية غير الجبائية الموجهة لتمويل هيئات الضمان

#### الاجتماعي

- الجدول (ح) بين تقديرات النفقات الجبائية.
- كما تدعم عرض ميزانية الدولة بوثائق جديدة أوردتها مشروع الإصلاح وأقرها القانون العضوي 18-15 والتينوردها فيما يلي:<sup>1</sup>

- تقرير عن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية والمالية وأفاقها على المدى المتوسط، وعن التوازنات الاقتصادية والمالية التقديرية.

- ملاحق تفسيرية تبين تطور أصناف الضرائب وتقديرات الحواصل الناتجة عن الموارد الأخرى.
- وثائق مجمعة في 03 أحجام تعد وفقا للميزانية حسب البرامج المتمحورة على النتائج وتتمثل في:

1. الميزانية الرئيسية للدولة والتي تعطي عرض مبسط للميزانية كل وزارة حسب كل برنامج

2. تقرير عن الأولويات والتخطيط والذي يحضر من طرف كل وزير أو مسؤول مؤسسة عمومية مكلف بتسيير مخططة برامج، ويتضمن كل برنامج من هذه البرامج توزيع النفقات الأهداف المحددة والنتائج المنتظرة وكنا تقييما مع ضرورة الإشارة إلى المشاريع الكبرى.

3. - ميزانية الدولة حسب التوزيع الإقليمي وهي الميزانيات التي تستفيد منها المصالح غير المركزية

علمستوى الولايات

- جدول استحقاق الاعتمادات المتعلقة برخص الالتزام

<sup>1</sup> المادة 75 القانون رقم 18-15 المنضم القانون العضوي القوانين المالية، مرجع سبق ذكره، ص ص 17.18

- جدول التعداد ببين تطوراته ويبرر التغييرات السنوية
- قائمة كاملة تتضمن الحسابات الخاصة للخزينة ومبالغ الإيرادات والنفقات المتوقعة لحسابات التخصيص الخاص.

من جهة أخرى، وبغرض تحسين عرض ونشر الميزانية تم وضع تصنيف جديد للنفقات العمومية يضمن تناسق حسابات مدونة الميزانية مع حسابات مدونة المحاسبة، ويسهل من عملية إعداد التقديرات، وتتضمن التصنيفات التالية:

**تصنيف حسب النشاط:** يتكون من البرامج والبرامج الفرعية.

**تصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة:** ويتم هذا التصنيف حسب الأبواب التالية:

- نفقات المستخدمين.
- نفقات تسيير المصالح
- نفقات الاستثمار.
- نفقات التحويل.
- أعباء الدين العمومي.
- نفقات العمليات المالية.
- نفقات غير متوقعة.

**تصنيف إداري:** يعتمد هذا التصنيف على توزيع الاعتمادات على الوزارات والمؤسسات العمومية التي تتولى إعداد الميزانية وتنفيذها.

**تصنيف وظيفي** هو تصنيف حسب القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف.

**تحديث مسار تنفيذ عمليات الميزانية والرقابة عليها**

بغرض توسيع مساهمتها في رفع كفاءة الانفاق الحكومي وتعزيز متابعة تنفيذ البرامج من أجل تحقيق الأهداف المسطرة والوصول إلى النتائج المرجوة، تضمن مشروع عصرنه الأنظمة الميزانية جزءا هاما يتمثل في إعادة هيكلة الإجراءات الإدارية المرتبطة بمسار تنفيذ عمليات الميزانية، وهو الجزء الذي أوكلت مهمة وضع الإطار التصوري الخاص به المكتب الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF والذي تم

مراعاة في إعداده مضمون ميزانية البرامج المرتكزة على النتائج التي أوصى بها مشروع عصرنة النظام الميزانياتي، ويهدف هذا الإجراء إلى وضع مسار مبسط لتنفيذ مختلف عمليات الميزانية وتحقيق الرقابة عليها بما يسمح:

إجراء التغييرات اللازمة على الإجراءات المرتبطة بعمليات الميزانية بما يتماشى وباقي نقاط الإصلاحات التي تضمنها محور إصلاح الميزانية وضع ميزانية وفق إطار ميزانياتي متعدد السنوات تحسين عرضونشر ميزانية الدولة للوصول إلى اقتراح خيارات تقنية جديدة فيما يتعلق بمسار النفقة والإيراد.

تحقيق التكامل والترابط بين مختلف إجراءات عمليات الإتفاق عن طريق إصلاح المراحل الإدارية ودورالجهات المعنية بتنفيذها ووضع مخططات التسجيل المحاسبي لهذه العمليات خلال كل مراحلها بالإضافة إلى إنشاء نظام إداري متكامل بشكل أداة لتبسيط دائرة الإتفاق من خلال تبسيط الإجراءات إزالة الوثائق غير الضرورية حيث أن دائرة الإتفاق الحالية تتميز بطول الفترة اللازمة لتنفيذها ما يؤدي إلى تأخر كبير في سداد داتتي الدولة وما يترتب عنه من تكاليف إدارية إضافية.

تعزيز جودة الرقابة الممارسة حيث أنه وبالرجوع إلى القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية نجد أنه يحدد الضوابط الرئيسية للرقابة القبلية والرقابة البعدية على تنفيذ عمليات الميزانية، وهي الضوابط التي تتميز بكثرتها وعدم دقتها، وهو ما يتطلب إعادة توفير استقلالية للمكلفين بهذه الرقابة وتحديد مسؤوليات كل مراقب بشكل أفضل وتحسين أساليب الرقابة الداخلية داخل القطاع الحكومي، كما أنه من خلال القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية نجد أن هذا الجزء من الإصلاح لازال قيد التصميم، حيث أن المادة 82 نصت على أن إجراءات تنفيذ عمليات الميزانية تحدد حسب التنظيم.

تجدر الإشارة في هذا السياق إلى أن هذه النقطة من مشروع الإصلاح ترتبط بمحور الإصلاح الثاني الخاص بالإعلام الآلي ونظام المعلومات، وكذا بالجزء المتعلق بإصلاح نظام المحاسبة العمومية.

### الفرع الثاني: عصرنة النظام المحاسبي

يعتبر النظام المحاسبي للدولة المرآة العاكسة لجودة النظام الميزانياتي المطبق، حيث أنه يلخص عملية تنفيذ مختلف عمليات الدولة المرخص بها في إطار قوانين المالية ويسمح بتحقيق الرقابة على الأعمال المنجزة وتقييم النتائج المحققة، لهذا فإن أي عملية إصلاح للنظام الميزانياتي لابد أن ترتبط بطريقة آلية بإصلاح النظام المحاسبي، وهو ما تسعى الجزائر إلى الوصول إليه حيث وبعد تعثر مشروع المخطط

المحاسبي للدولة لسنة 1995، رافقت مشروع الإصلاح لسنة 2006 بعملية تحديث وتكييف للنظام المحاسبي ليتماشى والمعايير المحاسبية IPSAS، وفي هذا الإطار تم الاعتماد على نقاط القوة المتضمنة في مشروع PCE مع إدراج المرجعية الدولية من خلال صياغة مرجع معايير المحاسبة" في إطار ما يعرف بجزارة معايير IPSAS بغية تحقيق التقارب في ممارسات النظام المحاسبي الجزائري مع الممارسات الدولية، كما عملت وزارة المالية ومن خلال المديرية المختصة مديرية أملاك الدولة بجدد الاستثمارات والموجودات التابعة للدولة بغرض تسهيل تطبيق محاسبة الذمة المالية.

وكرس القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية التحول في محاسبة الدولة حيث جعلها ثلاثية الأبعاد فنص على أن المحاسبة التي تمسكها الدولة هي محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية القائمة على مبدأ محاسبة الخزينة، كما تمسك الدولة محاسبة للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف الأنشطة المكونة للبرامج المرخص بها، ونص القانون العضوي على أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخصصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية.<sup>1</sup>

وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي حسب القانون 18-15 فيما يلي:<sup>2</sup>

#### أولا - ملاحق تفسيرية

تتضمن توضيحات بخصوص نتائج العمليات الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة وعملياتها.

#### ثانيا - حساب عام للدولة مكون من 06 وثائق هي:

- الميزان العام للحسابات.
- حساب النتائج.
- الحصيلة.
- الملاحق.
- تقرير يتضمن تقييم لالتزامات الدولة الخارجة عن الحصيلة.
- تقرير يوضح التغييرات في الطرق والقواعد المحاسبية المطبقة خلال السنة المالية.

#### ثالثا: تقرير وزاري للمردودية

<sup>1</sup>المادة 65-66 القانون رقم 18-15 المتضمن القانون العضوي القوانين المالية، مرجع سبق ذكره، ص 16

<sup>2</sup>المادة 87 القانون رقم 18-15 المتضمن القانون العضوي القوانين المالية، مرجع سبق ذكره، ص 20

يلخص هذا التقرير الأهداف المسطرة ومقارنتها مع تلك المحققة وقياسها وتتبعها من خلال مؤشرات الأداء المرتبطة بها، ومن تم قياس النتائج المحققة وتفسير الفروقات عن تلك المخطط لها.

ويعتبر مبدأ المصداقية والموثوقية من أهم المبادئ الذي تركز عليه معايير المحاسبة، وهو ما يؤكد اتجاه الإصلاحات إلى تفعيل محاسبة دولة وفق المرجعية الدولية التي تركز اعتماد محاسبة الذمة المالية القائمة علمبدأ الاستحقاق.

في المحاسبة الدولية في القطاع العام 17 معيارا محاسبيا خاصا بمحاسبة القطاع الحكومي، وذلك بما يضمن نفس الإطار أطلقت وزارة المالية، وبغرض تحقيق التقارب بين مشروع الإصلاح المحاسبي والمعايير الانتقال من المحاسبة الحالية للدولة القائمة على الأساس النقدي إلى محاسبة دولة قائمة على أساس الاستحقاق، وستحاول من خلال ما يلي التطرق إلى أهم النقاط التي تضمنتها هذه المعايير:<sup>1</sup>

### معيار 1 عرض البيانات المالية

بعد الاطلاع على الوثائق التي نص عليها القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية سواء تلك المرتبطة بالميزانية العامة للدولة والتي أشرنا إليها في المطلب السابق، أو الوثائق التي تعتبر كمخرجات للنظام المحاسبي والمتمثلة في الملاحق التفسيرية والحساب العام للدولة وتقرير المردودية التي نص عليها القانون العضوي بالإضافة إلى الاعتماد الأولي لخمس قوائم مالية مستوحاة من القوائم المالية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمتمثلة في قائمة حساب النتائج الأداء المالي وقائمة الميزانية (المركز المالي)

وقائمة تغيرات الخزينة وقائمة تغيرات صافي الصول بالإضافة إلى الملاحق، أو حتى تلك التي ستقدم في إطار المراقبة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة والتي تتلخص في تقريرين أولهما يتعلق بنتائج تنفيذ قانون المالية وتسيير الاعتمادات على ضوء البرامج المنفذة وثانيهما يتعلق بالتصديق على حسابات الدولة حسب المبادئ النظامية والصدق والوفاء.

ويتضح لنا أن مشروع الإصلاح في شقيه الميزانياتي وكذا المحاسبي لم يأخذ بكافة الوثائق التي تضمنتها معايير IPSAS، ولا بتلك التي جاء بها ميثاق الممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام،

<sup>1</sup>مرجع سابق ص 162-163

فعلى الرغم من أنه أثرى الوثائق المرافقة للميزانية، وأدرج معالجة الفروقات بين البرامج والنتائج المسطرة ما من شأنه أن يساهم في تفعيل المسؤولية عن تحقيق النتائج، إلا أن المشروع أهمل ضرورة إعداد تقارير دورية وتقارير مراجعة نصف سنوية حيث أن المطلع على محاور الإصلاح يقيين له أن المشروع دعم بشكل كبير ضرورة توفير المعلومات بصورة انية ودورية لمتابعة البرامج والاعتمادات، إلا أنه لم يتوج ذلك بالنص على إلزامية توفير تقارير غير تلك المقدمة وفق ما نص عليه القانون العضوي والمتمثلة في تقارير الميزانية ومخرجات المحاسبة وتقارير مراقبة مجلسالمحاسبة.

وفيما يتعلق بعرض البيانات المالية، فقد دعم مشروع الإصلاح اعتماد أساس الاستحقاق وهو ما يتماشى مع ما تدعمه معايير IPSAS باعتباره الأساس الذي يسمح بتوفير نظرة شاملة وصادقة عن التزامات وحقوق الدولة على عكس الأساس النقدي الذي يحصر عمليات الدولة في تلك المرتبطة بالنقدية، وبعد اتجاه الجزائر إلى تطبيق أساس الاستحقاق وليد مشروع الإصلاح لسنة 1995، حيث تم مسك محاسبة الدولة وفق هذا الأساس بشكل موازي مع مسك المحاسبة وفق الأساس النقدي بصفة تجريبية على عدد من الهيئات والوزارات، هذا ما سيمكن من تقادي الأخطاء التي تم الوقوع فيها، وأيضا الاستفادة من الخبرة المكتسبة خلال الفترة التجريبية.<sup>1</sup>

### معيار 2 التدفقات النقدية

سيسمح تطبيق المدونة الجديدة للمخطط المحاسبي للدولة PCE من استخراج جدول تدفقات الخزينة الذي يقسم التدفقات النقدية إلى تشغيلية استثمارية وتمويلية، كما أن التصنيف الميزانياتي حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة سيسمح بإجراء مقارنات بين تقديرات وانجازات التدفقات النقدية المتعلقة بكل باب من الأبواب.

### معيار 3 إيرادات العمليات غير التبادلية الضرائب والتحويلات

استنادا لهذا المعيار تم إدراج عملية التقييم المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية، وهذا وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في المعيار الدولي IPSAS23، حيث سيتم وفقا لهذا المعيار وانطلاقا من دخول الإصلاح قيد التطبيق

<sup>1</sup>Conseil National de la Comptabilité, Reforme de la comptabilité publique: normalisation comptable et passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits constatés, Ministère des finances, Algérie, 08 janvier

الاعتراف بالإيرادات الجبائية والضريبية ومختلف التحويلات المالية في صورة الهبات والمنح واعفاءات الديون في ميزانية الدولة.

#### معيار 4 الأعباء

يسمح هذا المعيار برسم الإطار العام الذي يحدد مصاريف الدولة التي يركز الحدث المنشأ لها على الأداء الفعلي للخدمة، وأيضاً يضع القواعد الخاصة بتسجيلها وقياسها، وذلك بما يتناسب وتقسيمات المصاريف الواردة في الميزانية العامة للدولة المنصوص عليها وفق القانون العضوي 15-18، ما سيسمح بإحداث الترابط بينالتقسيمات المحاسبية والميزانياتية.

وقد اعتمد في وضع هذا المعيار على المعيار الفرنسي رقم 2 الخاص بمحاسبة الدولة المعنون بالتكاليف وذلك لعدم وجود ما يقابله في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

#### معيار 5 مكونات الخزينة العمومية

الغرض من هذا المعيار هو تحديد مكونات النقدية التي تشكل خزينة الدولة التي تنقسم إلى خزينة أصول وخزينة خصوم، بحيث تتكون خزينة الأصول من النقدية المتاحة في الصندوق مثل الأرصدة في الحسابات البنكية والمؤسسات المالية وكنا من الأوراق المالية، أما خزينة الخصوم فتشمل الأموال المستحقة السداد للغير والموجودة في خزينة الدولة في صورة ودائع تحت الطلب والفروض قصيرة الأجل.

وتم الاعتماد في صياغة هذا المعيار على المعيار الفرنسي رقم 10 لعدم وجود معيار محدد يقابله في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث تم التطرق إلى الخزينة في معايير IPSAS بصورة عامة في معيار IPSAS2 على أنها عبارة عن النقد والنقد المعادل الذي يمكن تحويله بسهولة إلى نقدية.

#### معيار 6 الديون والأدوات المالية لأجل

يهدف المعيار إلى توضيح طرق معالجة الموارد التي تستعملها الدولة لتغطية العجز في خزيتها، سواء تعلق الأمر بقروض أو أوراق مالية أجلة التي تسمح بتمويل نشاط الدولة وتستوجب السداد على المدى الطويل.

#### المعيار 7: الاستثمارات في المؤسسات الزميلة

يقابل هذا المعيار المعيار الدولي IPSAS7، ويعالج استثمارات الدولة في المؤسسات والوحدات والتي ينتج عنها أرباح وخسائر يمكن تقييمها بصورة واقعية وحقيقية، ولا يعالج المعيار الاستثمارات المنجزة في وحدات حكومية غير هادفة للربح مثل المؤسسات الاستشفائية والتربوية.

#### معيار 8 عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية -

في إطار عرض ما جاء به هذا المعيار، وبالاطلاع على مشروع الإصلاح نجد أنه وفي مجال تحسين نشر وعرض الميزانية يجب أن تتوافق مدونة الميزانية مع مدونة المحاسبة بما سيسهل من إجراء مقارنات بين التقديرات والإنجازات في تقرير المردودية الذي يعتبر من مخرجات النظام المحاسبي التي جاء بها المشروع وسيسمح بإجراء التحليلات وتقييم عملية تنفيذ البرامج وتطور نسب الإنجاز، دعماً لأغراض المساءلة وتعزيز الشفافية الميزانية.

### معيار 9 الأصول المادية الممتلكات والمنشآت والمعدات

تجسيدا لمبدأ الذمة المالية للدولة وتماشيا مع المعيار 17 IPSAS، تضمن الإصلاح المحاسبي ضرورة مسك محاسبة عامة للدولة تضمن تسجيل كافة ممتلكات الدولة واستثماراتها. وبما أن اعتماد هذا النوع من المحاسبة يتطلب توفر قاعدة بيانات تحصي أصول الدولة المثبتة، تم تكليف مديرية أملاك الدولة التابعة لوزارة المالية بإجراء جرد كلي لكافة هذه الاستثمارات والممتلكات، ومن تم تقييمها وتحديد مدة منفعتها بغية إدراجها في ميزانية الدولة.

### معيار 10 الأصول المعنوية

يعالج هذا المعيار ممتلكات الدولة غير الملموسة التي يمتد استعمالها لأكثر من سنة مالية والقابلة للتحديد والقياس، بشرط أن يرتبط بها وجود منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من استخدام هذه الأصول. ويتوافق المعيار مع المعيار الدولي 31 IPSAS

### معيار 11: المؤونات الأصول والخصوم المماثلة -

اعتمد في صياغة هذا المعيار على المعيار الدولي 19 IPSAS، حيث يعالج التدفقات النقدية المرتبطة باحتمال وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد، كما يحدد المعيار كيفية قياس الاعتراف بالمؤونات المرتبطة بتسجيل أصول أو خصوم مماثلة.

### معيار 12 إيرادات المعاملات التبادلية

يهدف هذا المعيار الذي اعتمد في وضعه على المعيار الدولي IPSAS، إلى بيان عملية التقييم المحاسبي للإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التي ينتج عنها إيراد مثل تقديم خدمات وبيع البضائع، والتي يرتبط بها تدفق نقدي حالي أو مستقبلي.

### معيار 13 المخزون

تمت صياغة هذا المعيار على أساس المعيار الدولي IPSAS 12، ويتناول طرق قياس وتقييم المخزون في بداية ونهاية السنة المالية، حيث تحدد تكلفة الاعتراف بالمخزون حسب التكلفة التاريخية، وتشمل المخزوناتالمنتجات النهائية أو قيد التصنيع التي تصنعها الدولة.

#### معيار 14 عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية معالجة عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية، حيث تعتبر عقود الإيجار التمويلية العقود التي يترتب عنها نقل كافة المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل المؤجر إلى المستأجر، فيما تعتبر عقود الإيجار التشغيلية كافة العقود التي تصنف على أنها غير تمويلية، ويقابله في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المعيار IPSAS 13

#### معيار: 15 انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقدية

تماشيا مع المعيار الدولي IPSAS21، تمت صياغة هذا المعيار لبيان طريقة الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة المرتبطة بأصل غير منتج، وهي الأصول التي تكون ملكا للدولة أو تحتفظ بها رغم أنها لا تولد عائدا نقديا، ونجد على سبيل المثال الأصول التي توجه لتقديم خدمات دون هدف ربحي أو تجاري مثل خدمات التعليموالخدمات الصحية.

#### معيار 16 التغيرات في التقديرات والسياسات المحاسبية، وتصحيح الأخطاء

وضع هذا المعيار بغرض تعزيز قابلية المقارنة للمعلومات المبلغ عنها في القوائم المالية الحكومية، حيث أنه ينص على ضرورة توفير معلومات عن أي تغير في الطرق والتقديرات المحاسبية أو أي تصحيحات لأخطاء سنوات سابقة قد ترد في القوائم المالية، وذلك بغرض فهم تأثير هذه التغيرات والتصحيحات على الحالة المالية للدولة وعلى نتيجة السنوات المالية الحالية والمستقبلية.

#### معيار: 17 الحقوق على الأصول قصيرة الأجل

يعالج هذا المعيار الذمم المدينة المستحقة في الأجل القصير، ويضم حقوق الأصول الجارية والمبالغ المستحقة من العملاء ومن دافعي الضرائب بالإضافة إلى المدينون الآخرون، كما يتطرق هذا المعيار انخفاض قيمة هذهالأصول وكيفية معالجتها محاسبيا.

#### المطلب الثالث: مخطط المحاسبي الجديد للدولة .

تم تكليف مكتب استشارات فرنسي GTP-ADTEF بإعداد مخطط محاسبي للدولة يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وقام بالعديد من الدراسات التشخيصية والتحليلية لواقع المحاسبة العمومية في الجزائر.

من خلال اعتماده على المدونة المالية الحسابات الخزينة NCT وكذا المخطط المحاسبي لسنة 2002 للدولة الجزائرية، وعلى المعايير المحاسبية الوطنية الجزائرية المستوحاة من IFRS التي صدرت سنة 2010، اعتمادا على خصوصية الدولة الجزائرية و إعادة هيكلة الحسابات و إعادة تنظيم شبكة المحاسبين.

أجري العمل التحضيري للمخطط المحاسبي للدولة من خلال ورشات عمل تمثيلية لجميع الهياكل المعنية، المديرية التابعة لوزارة المالية بما في ذلك المتفشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة وبعض الوزارات المنفقة، وتم إنشاء لجنة التوحيد استنتاجات ورشات العمل، تم تعيين ممثلي الهياكل من المديرية العامة للمحاسبة وجميع المديرية التابعة لوزارة المالية ومجلس المحاسبة ووزارة الأشغال العمومية والنقل من خلال التسلسل الهرمي ، كجزء من هذه اللجنة المكلفة بتنفيذ العمل المتعلق بالمخطط المحاسبي للدولة PCE، أدى عمل هذه اللجنة بمساعدة مكتب الاستشارات ADETEF إلى تصميم إطار المخطط المحاسبي للدولة الذي يحتوي على مدونة حسابات الدولة، وإطار المخطط المحاسبي للدولة الذي يحتوي على مخطط الكتابات المحاسبية 'SCHEMAS D'ECRITURE COMPTABLES'<sup>1</sup>

## 2\_8 حسابات الدولة للمخطط المحاسبي في ظل معايير الدولية للمحاسبة العمومية

تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام وتشمل حسابات الأصول والخصوم وحسابات التسيير وحسابات خارج الميزانية العمومية حسب الجداول التالية :

<sup>1</sup>أمانة هناء جابي مرجع سابق، من حمص 203-205

جدول 1: حسابات الأصول والخصوم

الأصول	الخصوم
<p>1. الاستثمارات</p> <p>الأصول المادية تنقسم إلى :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• أصول مادية بغرض إعطاء الصورة الصادقة الاقتصادية.</li> <li>• الأصول المادية المؤجرة للخدمات العامة.</li> <li>• الأصول الجاري انجازها</li> <li>• مساهمات الدولة للكيانات الأخرى</li> <li>• ضمان الأصول المالية والدول الأجنبية</li> </ul> <p>2 المخزونات والتحويلات يتضمن</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• المخزونات من البضائع والمواد واللوازم المستهلكة.</li> <li>• التحويلات الوضعية الحسابات الجارية بين المحاسبين والحسابات غير المالية بين المحاسبين العموميين، ويسجل هذا الحساب في (ح 37) الحسابات الخارجية.</li> </ul> <p>3 حسابات الغير: يتضمن</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الموردون والحسابات المرتبطة بها.</li> <li>• العملاء ومقدمي الخدمات والحسابات المرتبطة بها.</li> <li>• الموظفين والمتعاقدين والحسابات المرتبطة بها.</li> <li>• الضمان الاجتماعي وغيرها من الهيئات الاجتماعية.</li> <li>• مراسلو الخزينة والحسابات المرتبطة بها.</li> <li>• مشغلي الدولة والدائنين الآخرين في سياق التدخلات السياسية.</li> <li>• المدنيين والدائنين المختلفون للعمليات المالية</li> </ul>	<p>1. النتيجة الصافية، مؤونة المخاطر والتكاليف على القروض والديون المرتبطة بها</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• نتائج الفترة الحالية والنتائج التراكمية للسنوات السابقة.</li> <li>• العمليات المتعلقة بالديون الخارجية وتشمل الديون المستحقة للمؤسسات المالية والديون الداخلية وتتمثل في الأوراق المالية الطويلة الأجل والمتوسطة والقصيرة الأجل والقروض والفوائد المستحقة.</li> <li>• حساب الربط بين حسابات الخزينة وحساب الموازنة العامة وفروعها.</li> </ul> <p>2 الحسابات المالية</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• المبالغ النقدية (الصندوق) الموجودة لدى المحاسبين العموميين في الحساب الجاري البريدي وبين المؤسسات المالية (بنك الجزائر وغيرها من البنوك)</li> <li>• - التسجيلات الجارية بين مختلف الحسابات التي تشمل على تحديد الطبيعة المالية بين المحاسبين العموميين.</li> <li>• حسابات الدفع في المدى القصير، والشيكات الصادرة عن الخزينة وتسليمها للمستفيدين في عملية الطلب والدفع</li> <li>• - حسابات لها تأثير مباشر بالأسواق المالية.</li> <li>• - الخسائر المالية الناتجة عن الانخفاض الحاصل للأوراق والسندات الحكومية في الأسواق المالية</li> </ul>

المتعلقة بالسنوات السابقة

- الحسابات الانتقالية والانتظارية التي لم يتوفر قرار نهائي لتسجيلها .
- العمليات التنظيمية تعقب المعاملات التي تركز المعاينة سلفا والأرصدة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عبود ميلود مرجع سابق، ص ص: 338-

340

جدول 2: حسابات التسيير

الإيرادات	النفقات
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الإيرادات الضريبية على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين بفرض ضرائب على مختلف الأعمال التجارية.</li> <li>• إيرادات الغرامات وأحكام الإدانة التي تأتي من العمليات النقدية وخدمات تنفيذ القانون</li> <li>• إيرادات الدومين، المتمثلة في عائدات بيع أصول الدولة.</li> <li>• حسابات الإيرادات الناتجة من الرواتب وغيرها من المصاريف المدفوعة.</li> <li>• المبيعات من المنتجات والخدمات.</li> <li>• الإيرادات المالية الإعانات والتبرعات والأموال التي وردت للحصول على المساعدة.</li> <li>• إيرادات الفوائد المالية وأرباح رأس المال والمساهمات الأخرى.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأعباء الوظيفية المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية أعباء الموظفين أعباء التسيير الأخرى، المنح، نفقات التدخل الأعباء المالية مخصصات الاهتلاكات والمؤونات أعباء السنوات السابقة.</li> <li>• منح التزامات الخدمات العامة والأعباء الموضحة في ح 65 نفقات تشغيلية واستشارية للدولة.</li> <li>على التدخل تدفعها الدولة لتمويل العمليات والكيانات وعمليات التمويل لتلك الكيانات</li> </ul>

المصدر: ميلود عبود ، مرجع سابق، ص 340-341

✓ حسابات خارج الميزانية العمومية

تدرج في حسابات خارج الموازنة العامة نوعين من الالتزامات:<sup>1</sup>

- الالتزامات في شكل وثائق قانونية ملزمة للدولة الجزائرية مثل: الديوان المضمونة

- الالتزامات الناشئة عن مسؤولية الدولة التي تعترف بها الدولة.

8\_3\_ تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة

من أجل تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة، يجب المرور بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بمايلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبود ميلود مرجع سابق، ص 341

<sup>2</sup> أمينة هناء جابي، مرجع سابق، ص ص 210\_212

التوصيات المتعلقة بتنفيذ المخطط المحاسبي للدولة PCE ، التي تنطوي على هياكل إلى حد بعيد غير المديرية العامة للمحاسبة

إنشاء لجنة معايير محاسبة الدولة تكون مسؤولة عن التحقق من صحة الأخيرة التدريب.

الجوانب التنظيمية التي ستقوم بها المديرية العامة للمحاسبة DGC

وذلك عبر مرحلتين

مرحلة انتقالية تم إتباع نهج الحفاظ على الإجراءات الحالية ومراعاة الآليات الجديدة التي استحدثتها المخطط بفضل تطبيق للإعلام الآلي application informatique، الذي أدى إلى إنتاج:

• القوائم المالية من منظور محاسبة الصندوق

• القوائم المالية من منظور الذمة المالية (جزئي).

المرحلة المستهدفة تدور حول ثلاثة محاور:

- إدارة الأعمال من قبل المجموعات الثنائية (المديرية العامة للمحاسبة والهياكل المعنية)

- الجوانب التنظيمية التي يتعين على المديرية العامة للمحاسبة توليها.

التدريب بدءا بخطة التدريب و نوع التدريب وبرامج التعليم المستمر و التدريب المناسب قصير

الأجل ومتخصص على المدى الطويل، مقدمة للمحاسبة العامة لجميع الأعوان في الإنفاق العام).

**8\_4\_ مجلات استفادة المخطط المحاسبي للدولة من إطار GPFR**

**8\_4\_1 ماهية الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام GPFR :**

يعرف الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع

العام بأنه الإطار الذي ينص على المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام IPSAS وإرشادات الممارسة الموصى بها RPGS المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام.<sup>1</sup>

ونظرا لصعوبة الاستجابة لاحتياجات كافة المستخدمين من المعلومات حدد إطار المفاهيم فئتين من المستخدمين موضحين في الشكل الموالي

وقد حدد مجلس IPSAS نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام فيما يلي: قائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التدفقات النقدية تقارير تتضمن معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات، تقارير إنجازات تقديم الخدمات، تقارير تتضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية المعلومات الايضاحية.

#### 8\_4\_2\_ مقارنة إطار المفاهيم بالمخطط المحاسبي للدولة في الجزائر :

فيما يلي أوجه استفادة مشروع PCE من GPFR من خلال التعرض لأوجه الاتفاق والاختلاف بين الإطارين من النواحي التالية :

- أ. **الهدف:** أهم هدف هو اتفاق كلا الإطارين GPFR و PCE حول تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين للمساءلة واتخاذ القرارات بتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين و متخذي القرار بالاعتماد على توليفات محاسبة تلبى حاجاتهم، ويكمن الاختلاف في التفاصيل، حيث حدد الاطار المفاهيمي لـ GPFR وسائل تجسيد هدف تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين والمساءلة إتخاذ القرار.
- ب. **المخرجات:** حدد مجلس IPSAS نطاق إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المفاهيم كونه أوسع من نطاق القوائم المالية ، وذلك بإنتاج معلومات تضمن للمستخدمين تقييم مناسب العمل المنشأة، كما تبني مشروع PCE نفس التوجه مع اختلاف في عدد القوائم، والجدول التالي يوضح القوائم المعتمدة بالنسبة لإطار GPFR و PCE القوائم المعتمدة بالنسبة لإطار GPFR و PCE

جدول 3 مقارنة بين القوائم المعتمدة في GPFR و PCE

PCE	GPFR	نوع القوائم
		قائمة المركز المالي
		قائمة الأداء المالي
		قائمة التدفقات النقدية
		تقارير تتضمن معلومات الموازنة والإلتزام بالتشريعات
		تقارير إنجاز الخدمات
		تقارير تتضمن معلومات مالية وغير مالية مستقبلية
		المعلومات الإيضاحية
		المرافق

المصدر : مسعود بوخالفي ، عادل سلmani ، مرجع سابق، ص 98

ج. خصائص القطاع العام نيه مجلس IPSAS إلى إشكالية تابعة من دور الدولة في تلبية الحاجات العامة، وهذا مهم بالنسبة لمشروع PCE، خصوصا وأن الجزائر تعتمد بشكل كبير على القطاع العام في أداء الخدمات العامة مما يوفر لها حولا تخدم مشروع PCE

د. العرض الاستفادة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من كيفية عرض المعلومات وفق الإطار

المفاهيمي GPFR، ينبغي معرفة المفاهيم التي أسست المفهوم العرض وهي: اختيار المعلومات التي تلي حاجة المستخدمين تحديد موقع المعلومات لتلبية حاجة المستخدمين تنظيم المعلومات لبيان العلاقة القائمة ودعم امكانية المقارنة.

8\_5 أسباب تأخر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد :

ان وضع هذا المخطط حيز التنفيذ لازال يواجه العديد من التحديات أهمها<sup>1</sup>:  
غياب الإرادة السياسية التي عرقلت التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المختلفة في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية فالمشروع يمس كل القطاعات.  
تأخر المصادقة على مشاريع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يشكل الإطار القانوني المرجعي المحاسبة الذمة واعتماد نظام محاسبة الصورة.

مشكل مقاومة التغيير يبرز خاصة في عدم قبول المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراء اتوترق عمل المخطط المحاسبي الجديد لأنه شكل تغيير جذري

غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في الإصلاح المحاسبي كون المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة، مما جعل نطاق سلطاتها وصلاحياتها محدودا بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع، وعليه يجب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية أو أمينه العام، وبالرجوع إلى النموذج الفرنسي وكتلمهمة الاشراف على عملية الإصلاح المحاسبي إلى عدة هيئات تبرز خاصة في:

- لجان التحكم COMITES DE GOUVERNEMENT تتمثل في مجموعة من اللجان تتولى اتخاذ قرارات عملية الإصلاح: اللجنة الاستراتيجية القيادة التقنية
- مشرف يدعي رئيس المشروع يطلق عليه LA LETTRE DE MISSION تعد وثيقة ترسم مجال تدخل هذا الأخير، تبني عليها الصلاحيات والسلطات الموكلة له.

#### المطلب الرابع: الصعوبات التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي المالي

من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية منذ بداية تطبيقه سنة 2010 لاحظنا جملة من الصعوبات التي اعترضت التطبيق الجيد للنظام، يمكن تلخيصه في النقاط التالية:  
تأصل النظام المحاسبي السابق في ذهنية الممارسين للمهنة سواء كانوا أصحاب المهنة الحرة من محاسبين معتمدين وخبراء محاسبة ومحافظي حسابات أو محاسبين المؤسسات الاقتصادية حيث كان من الصعوبة إقناعهم بأن النظام الجديد يختلف كلية عن النظام السابق حيث لاحظنا تحذر الممارسة

<sup>1</sup>نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله ، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 07 جانفي 2018 جامعة عمار للجي الأغواط الجزائر ، من مس : 236-238

المحاسبية وفق المخطط المحاسبي بشكل جعل مفهوم هؤلاء للنظام الجديد أنه مجرد تغيير في مدونة الحسابات،<sup>1</sup> كما أن الأهداف المحاسبية للنظام السابق راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها، كما أن العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الكم المطلوب حتى يتسنى لهم التكيف معه. ان تحقيق الكفاءة في الأداء من خلال الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة تعد من بين أهداف النظام المحاسبي المالي، لكن هذا يصطدم بواقع يتسم بسلوكيات ألفت الضبابية في الممارسات لاعتبارات عديدة أغلبها لا علاقة له بمعايير التسيير.

عدم التناسق بين النظام المحاسبي المالي والبيئة العامة وهنا يمكن تقسيم البيئة إلى:

### 1. البيئة القانونية

حيث أن النظام المالي المحاسبي لم ت صاحبه مراجعة منظومة القوانين ذات العلاقة، ومنها علسبيل المثال:

#### أ القانون الجبائي:

بدورها نشأت لتلبي متطلبات الممارسة المحاسبية الذي لا يساير متطلبات تطبيق النظام المالي المحاسبي المستلهم من معايير المحاسبة الدولية والتي في ظل الأنظمة الاقتصادية المتطورة في البلدان الغربية بشكل خاص، فنجد على سبيل الاستدلال أن ذهنية المحاسب في الجزائر يغلب عليه الطابع الجبائي على الطابع المحاسبي حيث يعتقد أن هدف الممارسة المحاسبية هو هدف جبائي بحت بل وصل الأمر إلى اعتبار الميزانية الجبائية هي الميزانية الرسمية التي يجب تقديمها لمختلف الأطراف ذات العلاقة، رغم أنها وثيقة موجهة - صريا للإدارة الجبائية، كما يمكن سرد كثير من المعوقات الجبائية التي تعترض التطبيق الصحيح للنظام المحاسبي المالي منها فرض طرق بعينها للاهلاك وكذا تحديد سقف لقيم الأصول المهلكة بل يصل الأمر أحيانا إلى رفض كثير من الوثائق الإثباتية بحجة مكافحة التهرب الجبائي وهذا بشكل تعسفي دون سند قانوني، ومن الأمثلة الصارخة على ذلك تسجيل الإيجار التمويلي في الأصول وإدراج الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام،

<sup>1</sup>Bachagha;S.(2003).Pour un référentiel comptable algerien qui répond aux exigence de l'économie de marché. Alger. Dar Alhoda

فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الاهتلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط<sup>1</sup>

### ب قانون العمل:

إن قانون العمل تم إصداره في ظل نظام اقتصادي يغلب عليه الطابع الاجتماعي حيث نلاحظ أنه يفرض أعباء على المؤسسة الاقتصادية مما يتقل كاهل المؤسسات الاقتصادية بتكاليف إضافية لا علاقة لها بمرودية المورد البشري فنجد أن الأعباء الاجتماعية التي تتكفل بها المؤسسة لصالح العمال والموظفين وتدفعها إلى الهيئات الاجتماعية : شكل حوالي 50% من كتلة الأجور وهي مستوى من الأعباء لم يسجل في أي دولة، كما يتم فرض بعض المنح والعلاوات للعمال لا علاقة لها بالمدود والإنتاجية فيالعمل مثل علاوات المنطقة والتي تتباين من منطقة إلى أخرى مما يخل بمبدأ المساوات بين المؤسسات المثيلةفي نفس القطاع.

### ج القانون التجاري:

هناك عدم توافق كبير بين القانون التجاري والنظام المالي المحاسبي فعلى سبيل المثال ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي الجديد يعتبره عنصرا هامشيا (Residuel)، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

### 2. البيئة الاقتصادية

لا يخفى على أحد أن الاقتصاد الجزائري يفتقر إلى كثير من الآليات المنظمة منها:

- غياب المنافسة الحقيقية مع ارتباط الاقتصاد بالتسيير الإداري الموروث عن النظام الاقتصاديالسائد قبل ما يسمى بالإصلاحات الاقتصادية.

<sup>1</sup> أحمد بوراس وهدي كرماني (2007). أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلنتسيير المؤسسات. الملتقى الوطني المؤسسى على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة.

- عدم وجود سوق نشطة تساعد على تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.
- عدم توفر نظام معلومات يتميز بالمصداقية والشمولية يتيح للمستثمر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة.
- غياب أسواق مالية ذات الكفاءة تسهل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة.
- إن كثير من السلع والخدمات يتم التعامل بها فيما يسمى بالسوق الموازية وهي سوق غير رسمية يتم التداول فيها بعيدا عن الرقابة ودون استخدام الفوترة ودون استخدام أدوات التسوية المالية الرسمية وهذا يعقد أمر المؤسسات التي تجبرها ظروفها للتعامل في هذه السوق.
- تتطلب المعايير المحاسبية الدولية مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار استثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية بينما غالبية المؤسسات الجزائرية عملت طويلا في إطار يتميز بسرية ومحدودية المعلومات.

### المبحث الثاني: إصلاح المحاسبة في الجزائر

#### المطلب الأول: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

إن المحاسبة العمومية الحديثة تطورت بشكل مذهل وأصبحت لديها أبعاد تسييرية بحتة وتنوعت أدواتها باستخدامها لمحاسبة التكاليف من جهة والمحاسبة الإدارية وكافة تقنياتها من جهة أخرى، وأصبحت المحاسبة العمومية تستخدم مبدأ القيد المزدوج ضمن ما يعرف بمحاسبة الالتزام بل وقد أصبح لديها إطار مفاهيمي ومعايير محاسبية دولية التطبيق تعرف بمعايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSAS" الصادرة عن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSASB" الذي يعمل تحت وصاية الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC". وبالتالي فإن حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أصبحت جد ضرورية، حتى تواكب هذا التطور خصوصا وأن هيئات عالمية كبرى مثل صندوق النقد الدولي يحفز ويدعم كل دولة ترغب في إصلاح نظام محاسبة قطاعها العام. غير أن هذا الإصلاح يجب أن يكون ممنهج حتى يحقق الأهداف المسطرة ويجبأن يشمل الجوانب التالية:

1. إصلاح المنظومة القانونية: إن الدارس للمحاسبة العمومية للجزائر يصطدم بترسانة من التشريعات سواء قوانين مراسيم قرارات أو تعليمات تمثل الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وفي نفس الوقت تأصيلاً نظرياً وإطاراً تقنياً وهذا ما أدى إلى قصور المحاسبة العمومية على تحقيق أهدافها وعرقلة

تطورها، نظرا لافتقاد نصوصها إلى المرونة المطلوبة التي تفتح باب النقاش وإثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ النظرية التي يمكن للأكاديمي والتقني التعامل معها كل حسب اختصاصه إن الخبرة المكتسبة يمكن استخدامها لصياغة القوانين التي تطبق على جميع الجهات الحكومية وهذه القوانين سوف تعزز تطبيق النظام المقترح، بينما تظهر بالكامل مدى التزام الحكومة بالإصلاح.<sup>1</sup>

## 2. تكوين العنصر البشري:

إن جل النظريات الحديثة أكدت أيما تأكيد على ضرورة تأهيل العنصر البشري وتكوينه حتى يضطلع بمهام إنجاح أية عملية إصلاح أو تغيير تقوم بها المنظمة أو الدولة بصفة عامة، وقد أكدت الأبحاث التي تعنى بالتنمية البشرية أن الإنسان هو محور أي إصلاح وهو محركه في نفس الوقت وقد ساهمت النظرية السلوكية في إبراز أهمية المورد البشري في إحداث التغيير المنتظر، خاصة إذا تفاعلت عوامل أخرى كالموارد المالية والمادية ومختلف وسائل التكنولوجيا الحديثة التي أصبحت أهم وسائل التطوير في كافة الميادين.

3. تحديث الإدارة العمومية: لقد أصبحت التكنولوجيا ومختلف وسائطها عامل حاسم في التغيير، التحديث والتطوير وهذا ما أكدته دراسة أ. بريماند 1999 المحاسبة الحكومية الفعالة حين أكد على ضرورة الرجوع إلى التقنيات الحديثة على الرغم من اختلاف التجارب لأن بعض المشكلات المألوفة تبرز أولاً وكثيرا جدا لا يأخذ تصميم الأنظمة في الحسبان للمتطلبات المحددة للجهة، فمثلاً في الإدارة العامة للإنفاق توجد ثلاثة عناصر متبادلة للدعم هي:<sup>2</sup>

- هندسة المعلومات التي تضع ملخصا للطرق الوظيفية وبيانات للمعلومات المتعلقة بها؛
- هندسة الأنظمة وتضم نموذجاً لقواعد المعلومات وتدقيقاتها؛
- إنشاء التقنية لتحديد احتياجات كل وحدة قياس وتحديد نوع الجهاز والبرامج الملائمة لذلك الغرض.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية (25) 11 (2007) قانون 07-11 المادة 03 (74) 03 الجزائر : الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
<sup>2</sup> شعيب شنوف (2008) محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية بودواو الجزائر : مكتبة الشركة الجزائرية. عادل عاشور وعبد الرزاق خليل (2005). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. مجلة أبحاث وسيكادا، 03

**المطلب الثاني: اصلاح الميزانياتي في الجزائر 18/15:**

تتطلب حكومة الميزانية العامة تسييرا قائما على ترشيد الإنفاق العام، وذلك من خلال مقارنة البيانات المالية والمعطيات الميدانية وتقييم مدى مطابقتها للقوانين والتنظيم والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والأهداف الحكومية المخطط لها. وتتجسد هذه الغاية بإجراء فحوصات موضوعية مستقلة قائمة على أساس اقتفاء أثر المعطيات و المعلومات في دورة سير العمليات المالية داخل نظام الهيئة الخاضعة للرقابة وبلورة تلك الفحوصات بشكل تقارير أو عقوبات على المخالفين لتلك القواعد و الأهداف من خلال إقرار المسؤولية الإدارية والجزائية لمواجهة كل أشكال الفساد الإداري والمالي، وعليه تنص المادة 26 من المرسوم التنفيذي 92-414<sup>1</sup> على ما يلي: " تعد المصالح المختصة، التابعة للوزير المكلف بالميزانية، تقريرا ملخصا عاما يوزع على مجموع الإدارات المعنية ومؤسسات الدولة."

**(1) الرقابة كآلية لمحاربة الفساد**

إن الميزانية العامة للدولة أصبحت من أهم العوامل المؤثرة في توجيه الاقتصاد الوطني، إذ تعتبر بمثابة تقديرات أو توقعات لنشاط السلطات التنفيذية في المجال المالي لما ستنفقه أو تتحصل عليه مستقبلا، فهي ليست ترجمة عن حدث فعلي قائم ولكنها تقدير لما ينتظر إجراؤه من أحداث مستقبلية عن الإنفاق والجباية إن تم تنفيذها على أتم ما خطط له ، وصدق عليه بموجب قوانين مالية، كل نفقة لغايتها وكل إيراد إلا وحصل، وعلى هذا تعددت أنواع الرقابة لضمان حسن التنفيذ والأداء والحفاظ على المال العام، لذا وجب التصدي لظاهرة الفساد المالي بكل أشكاله.

**❖ دور أجهزة الرقابة في مكافحة الفساد المال**

لقد الهدف من إصدار القانون 06-01<sup>2</sup> هو حماية المال العام وتعزيز الشفافية وتحميل المسؤولية للمسؤولين الذين يسيئون إدارة هذا المال.

فقد نصت المادة الأولى من هذا القانون على ذلك كما يلي: " يهدف هذا القانون إلى ما يأتي:

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 92 - 414 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1413 الموافق 14 نوفمبر 1992 ، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82، الصادرة بتاريخ 20 جمادى الأولى 1413، ص 2101

<sup>2</sup> القانون 01-06 مؤرخ في 21 محرم 1427 هـ الموافق 20 فبراير 2006م، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14 الصادر في 8 صفر 1427 هـ الموافق 08 مارس 2006 م، ص 4

- دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته.
- تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص.
- تسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته، بما في ذلك استرداد الموجودات.
- وباعتبار أنجر أئم الفساد سبب في إهدار المال العام، فهي تعد من أكبر المشكلات العالمية التي تجمع المؤسسات المحلية والدولية على اعتبارها العقبة الرئيسية أما ما لسير الحسن للمرافق الإدارية واستمرارية تقديم الخدمات للمواطنين على أحسن وجه، وضمانا لتكريس الشفافية في أداء الوظيفة العامة وتسيير المال العامأخذ المشرع الجزائري على عاتقه إعادة النظر في السياسة المالية بما يتلاءم وترشيد النفقات العمومية.
- جاء في نص المادة 134 من الأمر 03-111<sup>1</sup> ما يلي: "تطبق العقوبات السارية على النصب، على كل شخص خالف في تصرفه، سواء لحسابه الخاص أو الحساب شخص معنوي، أحد أحكام المواد 76 و 80 و 81 من هذا الأمر".
- وإذا كانت الأنظمة القانونية لجميع الدول تتضمن النص على الرقابة المالية السابقة على تنفيذ الميزانية بوجه عام وعلى تنفيذ النفقات العامة بوجه خاص؛ فإنها ليست مجتمعة على الكيفيات التي تمارس بها هذهالرقابة والجهة التي تتولاها.
- ففي إيطاليا مثلا يتولى الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية مندوبون من محكمة المحاسبات، وفيإنجلترا يراقب الالتزام بالنفقات العمومية مكتب المراقب المدقق العام الذي يقوم مقام محاكم المحاسبات فيالدول الأخرى التي توجد بها هذه المحاكم<sup>2</sup>.
- وفي فرنسا ومصر والجزائر، فإن مهمة الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية تعود إلى وزارة المالية التي تمارسها من خلال ممثلها على مستوى كافة الوزارات والهيئات والمؤسسات العمومية، والذي تطلق عليهفي هذه الدول تسمية "المراقب المالي (Le Contrôleur Financier)

#### ❖ آليات الرقابة على التسيير المالي

<sup>1</sup> الأمر 03-11، المؤرخ في 27 جمادى الثانية 1424 هـ الموافق 26 أوت 2003م يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 52 الصادر في 28 جمادى الثانية 1424 هـ الموافق 27 أوت 2003م، ص 3

<sup>2</sup> حسن عوضة المالية العامة " دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة 03 1973، ص 262 33- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 رمضان 1429 هـ الموافق 6 سبتمبر 2008م، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50 الصادر في 7 رمضان 1429 هـ الموافق 7 سبتمبر 2008م ص08

تتولى أجهزة مختلفة مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، وهذا وفقا للإجراءات المنصوص عليها، ومن هذه الأجهزة المفتشية العامة للمالية التي حددت صلاحياتها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-272<sup>1</sup> حيث نصت المادة 02 على أنه : " تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي على مصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية". إنا العمل على تنفيذ أو صرف النفقات العامة الملتزم بها ، يستوجب اتباع إجراء اتومرأاحقانونية، ومنضمنا إخضاعها للرقابة المالية المسبقة للمراقب المالي، أي أن توقيت الرقابة يكون بالتحديد قبل القيام بعملية صرف النفقة وقبل الالتزام القانوني بها، والذي يطلق عليه البعض الارتباط بالنفقة أو عقدها (Engagement)، وهو عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي ترتب التزاما على عاتق الإدارة العامة (تعيين موظف أو إبرام صفقة مع مقاول)، أي ميلاد ووجود دين في ذمة الإدارة العامة.

وبالرجوع إلى المرسوم التنفيذي رقم 09-374 نجد أن المشرع الجزائري أسند إلى المراقب المالي مهمة الرقابة البعدية (اللاحقة) على بعض النفقات المتعلقة بعمليات ممولة من ميزانية الدولة ، يتأكد من خلالها من سلامة الإجراءات القانونية التي تحددها مختلف القوانين والأنظمة المعمول بها.

## 2) مسؤولية الأمرين بالصرف على تنفيذ الميزانية

بمجرد أن يتم تحديد هذا الإطار العام من قبل مسؤول البرنامج، ينظم مسؤول النشاط طريقة إعداد مشروعه بجميع مصالحه، من خلال اقتراح برمجة للعمليات الذي ستكون مرتبطة بالأهداف والمؤشرات والقيم المستهدفة والميزانية التقديرية الموافقة.

تسمح المقترحات المعدة من قبل المصالح بتفحص المشروع بشكل عام مع جميع المتدخلين، مما يضمن أن الأهداف والبرمجة المختارة للعمل مناسبة مع الإطار المعتمد من قبل مسؤول البرنامج.

## ❖ مهام الأمرين بالصرف

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 28 ذي القعدة 1430 الموافق 16 نوفمبر 2009 ، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 41492 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 67 ، الصادرة في 02 ذي الحجة 1430 الموافق 19 نوفمبر 2009 ، ص ص . 3-7

نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 20-404 على مهام الأمر بالصرف في الميزانية الجديدة كما يلي: "العمليات المتعلقة بتسيير وتفويض الاعتمادات المالية من اختصاص الأمرين بالصرف.<sup>1</sup> يتولى الأمر بالصرف برمجة وتوزيع ووضع الاعتمادات المالية تحت التصرف، ويلتزمون بالنفقات ويقومون بتصفياتها والأمر بصرفها أو تحرير الحوالات" وعليه يتولى الأمر بالصرف المرحلة الإدارية المتمثلة في:

**مرحلة الالتزام بالنفقة:** يقصد بالالتزام بالنفقة السبب الذي يجعل الإدارة مدينة بمبلغ من النفقات العمومية تجاه شخص آخر يدعى الدائن بالنفقة. مرحلة تصفية النفقة ويقصد بها إثبات أداء دائن الإدارة ما عليه من خدمة من جهة وكذا حساب مبلغ النفقة بناء على مقدار تلك الخدمة.

**مرحلة تحرير حوالة الدفع:** يقصد بحوالة الدفع الوثيقة التي يصدرها الأمر بالصرف والتي تبين مبلغ النفقة (المطابق للعمل المنجز واسم المستفيد من النفقة وإرسالها للمحاسب العمومي قصد القيام بدفع مبلغ النفقة للدائن المستفيد منها).

#### ❖ مسؤولية الأمرين بالصرف على حسن الأداء وتنفيذ البرامج

خول المشرع المجلس المحاسبة صلاحية توقيع غرامات مالية ضد الأمرين بالصرف ، في حالة تأخيرهم أو رفضهم تقديم الحسابات والمستندات الثبوتية اللازمة لذلك في الآجال المحددة، تتراوح ما بين 1000 دج إكراه مالي يقدر بمائة 100 دج عن كل يوم تأخيره لمدة لا تتجاوز ستين يوما، وبتجاوز هذه المدة يمكن أن يكيف موقف الأمر بالصرف على أنه عرقلة لسير العدالة، وتطبق عليه بالتالي الأحكام التي يقررها و 10.000 دج ، ويمكن أن تشدد العقوبة في حالة تجاوز الآجال الجديدة المقررة وهذا عن طريق توقيع قانون العقوبات، ويطلب مجلس المحاسبة من السلطات الإدارية المعنية تعيين عون جديد يكلف بتقديم الحسابات بدلا منه في أجل محدد.

لقد ألزم قانون العضوي 18-15 الأمرين بالصرف إعداد تقارير دورية عن مدى سير البرامج الموكلة لهم تحت طائلة توقيع الجزاءات في حال أي إخلال بواجباتهم.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 20 404 المؤرخ في 14 جمادى الأولى 1442هـ الموافق 29 ديسمبر 2020م يحدد كليات تسيير وتفويض الاعتمادات المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر في 14 جمادى الأولى 1442هـ الموافق 29 ديسمبر 2020م، ص 19

المطلب الثالث: إستعداد الجزائر للإنتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

#### الفرع الأول:

عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال ، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنه نظام محاسبة الخزينة العمومية ، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشد و الاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية و الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي . تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيود العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة . يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة . وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومي

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

والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة . وفي هذا الإطار ، حدد مشروع التعليم العام للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية

توفير معلومات موثقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة .

- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة و مشروعية العمليات المالية للدولة.

- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة و تلبى حاجيات متخذى القرار

- إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي
- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها .
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة

**المطلب الرابع: دراسة حالة لميزانيات المؤسسات العمومية والجماعات المحلية لبعض المؤسسات بولاية عين تموشنت**

أ. شروط تنفيذ الميزانيات :

1- وضع الإعتمادات :

1.1 الميزانية الأولية

- ككل سنة مالية وعند ايداع الأمرين بالصرف للميزانيات و مع بداية السنة المالية 2022/01/01 تم التكفل بالإعتمادات المالية للميزانيات الأولية الخاصة بالجماعات الإقليمية (ميزانيات البلديات) و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حسب القطاع الذي تنتمي إليه.

○ فبدأ بميزانيات البلديات حيث تم التكفل بالإعتمادات الأولية مع بداية 2022 كون المصادقة كانت قبل تاريخ 2021/10/30 ن-1 وهذا طبقا للمواد 177 و 187 من القانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 جوان 2011 المتعلق بالبلدية.

- أما فيما يخص ميزانيات المؤسسات العمومية فكانت إبتداء من شهر مارس 2022 أما ميزانيات مؤسسات صحة كانت إبتداء من شهر افريل.

### 2.1 الميزانية الإضافية:

التكفل بالاعتمادات كان على الشكل التالي :

الميزانيات الإضافية للبلديات التكفل بالإعتمادات ابتداء من شهر جوان 2022

- الميزانيات المعدلة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إبتداء من شهر ديسمبر إلا أنه ما ميز هذه السنة التكفل بالميزانيات المعدلة الذي تضمن صدور عدة قرارات وزارية مشتركة من 3 قرارات معدلة حيث تم التكفل فيها بمنحة الكوفيد الإستثنائية لشطر الثالث و الرابع و كذا مستحقات أجور الموظفين الذين تم إدماجهم لقطاع الصحة و مختلف القطاعات ما نتج عنه تأخير في تنفيذ الميزانيات و الذي تزامن مع التمديد طبقا للمقرر رقم 9152 المؤرخ في 2021/12/23 لتاريخ إختتام الإلتزام مع أنه تم التأكيد على تعليمة وزير المالية رقم 05 المؤرخة في 15 نوفمبر 2020 المتعلقة بإجراء إعداد و تبليغ مدونات الميزانيات و التي أكدت ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1994 حول آخر تاريخ للإلتزامات على مستوى المراقب المالي.

- للتذكير فإن عدد الميزانيات الخاضعة للرقابة المالية ما بين الدوائر بني صاف هو 17 تتوزع كمايلي:

### ا/ ميزانيات البلديات:

بلدية سيدي صافي، بلدية الأمير عبد القادر، بلدية عين الطلبة، بلدية أغلال، بلدية عقب الليل، بلدية سيدي ورياش كل هذه البلديات تم إخضاعها للرقابة المسبقة على النفقات الملتزم بها إبتداء من أفريل 2013.

- أما البلديات مقر الدوائر و هي بلدية بني صاف، عين الكيحل و ولهاصة الغرابة فتم إخضاعها سنة 2012 و هذا طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 09 ماي 2010 المحدد لبرنامج تنفيذ الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها المطبقة على ميزانيات البلديات.

### ب/ ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

- مدرسة التكوين التقني للصيد البحري وتربية المائيات بني صاف.
  - مركز التكوين المهني والتمهين بني صاف.
  - مركز التكوين المهني والتمهين ولهاصة.
  - مركز التكوين المهني والتمهين عين الكيحل.
  - مركز التكوين المهني والتمهين عين الطلبة.
  - المؤسسة العمومية الإستشفائية بني صاف.
  - المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بني صاف.
  - مركز الراحة للمجاهدين رشقون الذي أخضع للرقابة في جوان 2021.
- أما باقي المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تم اخضاعها لمصلحة المراقبة المالية لبني صاف مباشرة بعد استحداث مصلحة المراقبة المالية سنة 2011 ما عدا عين الطلبة التي إتحتت بالرقابة سنة 2020.

اما تواريخ وضع الإعتمادات الأولية و الإضافية للبلديات نبرزها في الجدول التالي :

الرقم	الأمر بالصرف	الإعتمادات الأولية	الإعتمادات الإضافية
01	المجلس الشعبي البلدي بني صاف	2022/01/18	2022/06/14
02	المجلس الشعبي البلدي عين الكيحل	2022/01/26	2022/07/07
03	المجلس الشعبي البلدي ولهاصة لغرابة	2022/01/24	2022/07/04
04	المجلس الشعبي البلدي سيدي صافي	2022/01/27	2022/07/03
05	المجلس الشعبي البلدي الأمير عبد القادر	2022/01/26	2022/07/03
06	المجلس الشعبي البلدي عين الطلبة	2022/01/27	2022/07/20
07	المجلس الشعبي البلدي أغلال	2022/01/11	2022/06/29
08	المجلس الشعبي البلدي عقب الليل	2022/02/07	2022/07/26
09	المجلس الشعبي البلدي سيدي ورياش	2022/01/19	2022/06/15

اما تواريخ وضع الإعتمادات الأولية و الإضافية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري نبرزها في الجدول التالي :

للتذكير فإنه عند إقفال السنة المالية 2022 و بتاريخ 2022/12/20 تلقينا مقرر رقم 342 المديرية العامة للميزانية /رقم 10007 م.ع.خ.ت.م.ع.م.د. المؤرخ في 2022/12/26 المتعلق بتمديد الالتزامات الى غاية تاريخ 2022/12/31 والامر بالدفع 2023/01/10

**2/- حجم العمليات على مستوى الرقابة المسبقة وهي كالتالي :**

العدد الإجمالي للتأشيرة الممنوحة على مجمل الميزانيات قدرت بـ 9314 وهي موزعة كمايلي :

1- مختلف الميزانيات: 7410

2- الموارد البشرية : 1904

العدد الإجمالي لمذكرات الرفض المؤقت هو: 454 و هي موزعة كما يلي:

1- مختلف الميزانيات: 395

2- الموارد البشرية: 59

وعليه فإن العدد الإجمالي للملفات المستلمة يقدر بـ 10555

**ملاحظة:**

من خلال الجدول نلاحظ زيادة في عدد التأشيريات للمستخدمين وهذا راجع إلى توظيف حراس المدارس الابتدائية طبقا للمراسلة الصادرة عن السيد الوزير الأول رقم 3844 المؤرخة في 2021/12/22 المتضمنة الموافقة على فتح التوظيف الحصري لهؤلاء الاعوان بعقود محددة المدة بتوقيت الكامل.

وكذا عملية إدماج عقود جهاز النشاطات الإدماج الاجتماعي الى عقود غير محددة المدة بتوقيت الجزئي بموجب التعليم الوزارية المشتركة رقم 01 المؤرخة في 2022/03/10 المحددة لكيفيات تطبيق المرسوم التنفيذي 85/22 المؤرخ في 2022/02/27 المتضمن تحديد و شروط وكيفيات تحويل عقود جهاز النشاطات الإدماج الاجتماعي وهذا ما نبينه في هذا الجدول يبين حجم الإعتمادات المستهلكة خلال سنة 2021:

الرقم	الأمر بالصرف	مجموع الإعتمادات	نسبة المستهلكة	الإعتمادات
01	المجلس الشعبي البلدي بني صاف	746099152.01	66.24%	
02	المجلس الشعبي البلدي عين الكحيل	236541561.68	51.60%	
03	المجلس الشعبي البلدي ولهاصة لغرابية	486498632.45	67.53%	
04	المجلس الشعبي البلدي سيدي صافي	407641059.33	45.28%	
05	المجلس الشعبي البلدي الأمير عبد القادر	228821091.13	58.49%	
06	المجلس الشعبي البلدي عين الطلبة	273621804.64	62.64%	
07	المجلس الشعبي البلدي أغلال	461268233.19	61.83%	
08	المجلس الشعبي البلدي عقب الليل	212526644.90	51.63%	
09	المجلس الشعبي البلدي سيدي ورياش	223501561.46	57.56%	
10	المؤسسة العمومية الإستشفائية بني صاف	801820000.00	99.34%	
11	المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بني صاف			
12	مدرسة التكوين التقني للصيد البحري و تربية المائيات بني صاف	44452000.00	82.64%	
13	مركز التكوين المهني و التمهين بني صاف	71722250.00	84.53%	
14	مركز التكوين المهني و التمهين ولهاصة		78.77%	
15	مركز التكوين المهني و التمهين عين الكيجل	43230000.00	87.12%	
16	مركز التكوين المهني و التمهين عين الطلبة	35952000.00	70.95%	
17	مركز الراحة للمجاهدين رشقون	17441000.00	92.20%	

مقارنة حجم الملفات المدروسة على مستوانا بالنسبة لثلاث (03) سنوات الأخيرة نبينها على النحو

التالي

السنة	سنة 2021	سنة 2022	التأشيرات	الرفض المؤقت
الميزانيات	3877	4579	288	288
البلديات	233	280	33	33
مخططات البلدية للتنمية	26	21	01	01
الجمعيات	3618	4428	131	131
المؤسسات العمومية	7754	9308	245	245
المجموع				

مقارنة بالنسبة للسنة المالية 2020 فإن مجموع التأشيرات و مذكرات الرفض المؤقت عرف زيادة واضحة في سنة 2021 و هذا راجع إلى تحسن ظروف عمل و تسيير الامرين بالصرف فيما يخص التلأم مع الأوضاع المتعلقة بتفشي وباء كورونا التي أثرت سلبا على عملية تنفيذ ميزانيات الأمرين بالصرف في السنة الفارطة كما أن ميزانيات الإضافية و المعدلة الخاصة بالمؤسسات العمومية و صلت إلى الميزانية الإضافية 3 في آخر السنة المالية 2021 بما فيها الإلتزام بأجور الموظفين الدين تم إدماجهم في إطار الإدماج المهني و الإجتماعي لحاملي الشهادات.

أما بالنسبة لمخططات البلدية للتنمية تم إحصاء 233 ملف سنة 2021 مقارنة بـ102 ملف للسنة الماضية هذا ما يعكس مدى تنفيذ السلطات المحلية لبرنامج رئيس الجمهورية فيما يخص التكفل الأمثل مناطق الظل.

### 3/- الصعوبات التي واجهتنا عند إقفال السنة المالية :

ككل سنة مالية و بالرغم من ان الميزانيات الاولية للبلديات تودع في بداية السنة المالية و ميزانية المؤسسات العمومية في بداية الثلاثي الثاني الاننا نلاحظ حجم التحويلات من مادة الى مادة مند بداية تنفيذ الميزانية حيث ان التقديرات الميزانية الاولية مضاف اليها الميزانية الاضافية او المعدلة لا تتماشى و الإلتزامات خلال السنة المالية والتي يكون حجمها متباطئ الى حين فترة نهاية السنة ليرتفع حجم

الالتزامات الى ثلاثة اضعاف تقريبا هذا مايفسر نسبة الالتزامات في اخر السنة و هو راجع لعدم تحكم الأمرين بالصرف في تحديد وضبط احتياجاتهم في السنة الجارية بالمقارنة بالسنة السابقة (N-1). بالنسبة لارتفاع حجم النشاط في اخر السنة المالية راجع الى استلام نسبة كبيرة من الملفات حيث تصل نسبة استهلاك اعتمادات الميزانية الى نصف الاعتمادات وكذلك بالنسبة للرخص الخاصة الى غاية 2021-12-30، هذا ما يفسر غياب المسيرين عن متابعة تسييرو مراقبة تطور حجم الاستهلاك في الاعتمادات وعقلانية تسيير النفقات من اجل استغلالها لبلوغ وتحقيق الاهداف التي يسعى الامرون بالصرف لتحقيقها ما يجعلها تبقى عالقة في نهاية السنة مما يؤدي الى انتظار تسويتها في اطار رخص تسديد الديون السنوات السابقة بالنسبة للمؤسسات العمومية او اللجوء الى القضاء بدلا من ان يتم الدفعها من الاعتمادات المرصودة من الميزانيات الخاصة بها.

#### 4/- علاقة العمل للمراقب المالي:

تتسم العلاقة في العمل مع مختلف المصالح بالتكامل و الترابط و بحكم إختلاف مهام الهيئات أو المصالح و ذلك راجع إلى خاصية كل مصلحة و الجهة الوصية أو الهيئة التابعة لها.

#### أ/ مع الأمرين بالصرف:

طبقا للمهام المنوطة و المتمثلة أساسا في تقديم الإستشارة في مجال تنفيذ الميزانية للأمرين بالصرف واجهتنا هذه السنة إشكالية إعادة تنصيب مجالس شعبية جديدة في آخر السنة المالية.

ب/ مع المحاسبين العموميين: كوننا ننتمي إلى قطاع واحد "وزارة المالية" إلا أن هناك بعض التعليمات تردنا و لا ترد إلى أمناء الخزائن مع ذلك فإننا نعمل بالتنسيق فيما بيننا:

- أمين خزينة ما بين البلديات - دائرة بني صاف.
- أمين خزينة ما بين البلديات - دائرة ولهاصة الغرابة.
- أمين خزينة ما بين البلديات - دائرة عين الكيحل.

و بالرغم من وجود بعض الإختلافات في تطبيق بعض النصوص التنظيمية أو فهم بعض المراسلات الأمر الذي يؤدي بنا إلى التشاور و التوصل إلى نتيجة إيجابية في نطاق الإحترام المتبادل.

#### ج/ مع مصالح الوظيف العمومي:

مع إختلاف دور مصالح الوظيفة العمومية في كونه جهاز رقابة قبلية فيما يخص تسيير بعض القرارات الخاصة بموظفي البلدية و جهاز رقابة بعدية فيما يخص قرارات مستخدمي المؤسسات العمومية هذا ما يفرض إلزامية وجود علاقة وظيفية بين مصالح الرقابة المالية و مصالح الوظيفة العمومية إلا أن هذه العلاقة غير فعالة و غير مجسدة في الواقع بحيث أنه لا يمكن أن تجد مراسلة أو جدول إرسال من طرف هذه المصالح بالرغم من محتوى التعليمات الوزارية المشتركة المتضمنة العلاقة الوظيفية بين مصالح المراقبة المالية و مصالح الوظيفة العمومية.

#### د/ مع لجان الصفقات العمومية:

طبقا لأحكام نص المادة 174 من المرسوم الرئاسي 15-247 المتعلق بتشكيل اللجنة البلدية للصفقات العمومية فإن المراقب المالي ممثلا عن وزارة المالية.

إلا أننا نواجه عدة صعوبات من بينها:

- عدم إحترام الأمرين بالصرف للأجال الواجب إتباعها لدراسة الملفات قبل إنعقاد لجنة الصفقات العمومية، خاصة و أننا يتم تعييننا كمقرر في معظم الملفات.
- في بلدية بني صاف غياب دائم لأمين الخزينة.

#### هـ/ مع المجالس الإدارية و التوجيهية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

ما ميز السنة المالية 2021 فيما يخص إنعقاد مجالس التوجيه و مجالس الإدارة للمصادقة على ميزانيات الأولية أو التعديلية هو إنعقادها في بداية السنة المالية أي الثلاثي الأول من السنة لترفق هذه المحاضر بمشاريع الميزانية الأولية للإلتزام بها في بداية الثلاثي الثاني كوننا أعضاء في المجلس التوجيهي لمدسة التكوين التقني للصيد البحري و تربية المائيات بني صاف و أعضاء في مجالس الإدارة لمؤسسات العمومية للصحة بني صاف طبقا لحكام المرسوم التنفيذي 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية طبقا لنص 10 المطة الرابعة إن المراقب المالي يمثل الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الإدارية و المجالس التوجيهية.

#### II- الصعوبات التي تواجهنا عند تطبيق النصوص القانونية:

##### 1- تسيير الإعتمادات:

ما ميز سنة 2021 في تنفيذ الميزانيات هو تقديم الميزانيات المعدلة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و قد وصلت إلى الميزانية المعدة رقم 04 للالتزام بها في شهر ديسمبر حيث جاءت هذه الاعتمادات في الفرع 01 نفقات المستخدمين لتسوية مستحقات الاجور و التي رصدت في الميزانية الاولى بشكل محدود لا يغطي نفقات المستخدمين وهذا ما سمح للأمرين بالصرف بتسوية وضعية المستفيدين من ادماج الاجتماعي لحاملي الشهادات لكل الدفعات.

بالنسبة للمؤسسات العمومية للصحة فان الاعتمادات المرصودة في الميزانية الأولى غير كافية ما يدعو للقيام بتحويلات من باب الى باب في نفس الفرع و الذي يتطلب مصادقة مدير الصحة للولاية و كذا التحويلات من مادة إلى مادة خاصة عند اقفال السنة المالية هذا ما يفسر غياب التحكم في تسيير النفقات بعقلانية .

بالنسبة لتسيير اعتمادات السنوات المالية المقفلة ما ميز سنة 2021 فيما يخص مؤسسات الصحة الرخصة الممنوحة بمقرر رقم 3718/م ع م ز/رقم 7535 م ع م ج المؤرخ في 2021/06/07 ويتضمن ترخيص من أجل تسوية ديون المؤسسات العمومية للصحة غير المسددة برسم السنوات السابقة فيما يخص الأكسجين والغازات الطبية واللقاحات والأمصال و الكواشف الطبية المقتناة لدى معهد باستور ليلحق بالرخصة الصادرة عن وزارة المالية و الخاصة بالتكفل بتموين الأكسجين والغاز الطبي لسنتي 2020 و 2021 .

#### ب- فيما يتعلق بميزانية البلدية:

عرفت سنة 2021 بالنسبة لديون البلديات بالرخصة الممنوحة لتسوية ديون هذه الأخيرة لدى المؤسسات العمومية في إطار الإعتمادات المالية المتوفرة طبقا للمقرر رقم 3181 م ع م رقم 712 م ع م المؤرخة في 2021/05/09 المتضمنة ترخيص من أجل تسوية ديون البلديات غير مسددة برسم السنوات السابقة ما سمح للبلديات تسوية جل ديونها.

في إطار العملية التضامنية لشهر رمضان تم منح مساعدات مالية لفائدة أرباب العائلات المعوزة و ذلك وفقا للمذكرة التأطيرية لإعداد الميزانية الأولى للبلديات و الولايات بعنوان السنة المالية 2021 الصادرة عن وزارة الداخلية و الجماعات المحلية و ذلك بعد رفع قيمة الإعانة 6000 دج إلى 10000 دج

وفقا للبرقية رقم 1526 المؤرخة في 2020/04/06 الصادرة عن وزارة الداخلية و الجماعات المحلية بصرف الإعانات بعنوان التضامن في شهر رمضان الكريم لسنة 2020.

## 2- تسيير المستخدمين:

طبقا للتعليمية رقم 25 المؤرخة في 16 ديسمبر 2019 المحدد لكيفيات تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 19-336 المؤرخ في 8 ديسمبر 2019 المتضمن إدماج الأعوان الذين يزاولون نشاطهم في إطار جهازي المساعدة على الإدماج المهني و الإجتماعي لحاملي الشهادات و المتواجدون في وضعية خدمة في المؤسسات و الإدارات العمومية بتاريخ 31 أكتوبر 2019 فإنه تمت عملية الإدماج خلال سنة 2019 بناء على محضر تنصيب 2019/11/01 بالنسبة للذين تتوفر فيهم شرط أقدمية 8 سنوات دفعة أولى إلى غاية 2019/11/01 وبالنسبة لعملية الإدماج لسنة 2020 فإنه تميز بمرحلتين بالنسبة للذين لم يتوفر لديهم مناصب شغل في سنة 2019 و إستوفوا الأقدمية المطلوبة (08 سنوات) في تلك السنة فكان تاريخ الإدماج إبتداء من 2019/11/01 أما الذين توفرت فيهم الأقدمية من 3 سنوات إلى 8 سنوات فتم إدماجهم إبتداء من تاريخ إمضاء هذا المقرر و إستمرت هذه العملية إلى غاية سنة 2021 بالنسبة للأعوان الذين يحوزون أقدمية أقل من 03 سنوات.

## فيما يخص تسيير مستخدمي البلدية فنشير إلى ما يلي:

### 1-/الإدماج:

- عند إحصاء عملية الإدماج لسنة 2021 قد تم إدماج 237 من الموظفين خاصة الدفعة الأولى الأكثر من 08 سنوات، هذا بتوفر المناصب المالية الممنوحة من الإدارة المحلية لتكفل لهذه العملية.
- و نظرا لعدم توفر المناصب المالية لسنة 2021 فإن عملية الإدماج لدفعة الثانية (أقل من 08 سنوات و أكثر من 03 سنوات) لم يتم استكمالها خلال السنة المعتبرة (2021).
- إن عملية الإدماج لم تمس الرتب و المناصب الشغل الخاصة بسلك الحجاب و سائقي السيارات و عمال المهنيين و النظافة حيث أن هذه الرتب ضرورية في سير مصالح البلدية
- أما فيما يخص الترسيمات الخاصة بالدفعة الأولى لم تجسد هذه العملية في بعض الرتب التي تستوجب تكوين بنجاح .

- أما فيما يخص بعض الرتب التي فقد تم تحويل بعض المناصب المالية بموجب مداولات من أجل إدماجهم حسب التخصص.

## 2- / التكيف:

- تجسدت عملية تكيف العقود طبقا للإرسالية رقم 3261 المؤرخة في 24/11/2019 الصادرة عن مديرية التوظيف العمومي و الإصلاح الإداري كدا المراسلة 1011 المؤرخة في 27/02/2020 الصادرة عن المديرية العامة للميزانية لتسوية وضعية أعوان المتعاقدين على مستوى البلدي.

- قد لفت إنتباهنا أن بعض البلديات قامت بعملية التوظيف الأعوان المتعاقدين محدد المدة ما يخالف أحكام المرسلتين المذكورتين أعلاه.

## فيما يخص تسيير مستخدمي للمؤسسات العمومية :

بالنسبة لتسيير المستخدمين لسنة 2021 تطور عملية الادماج خاصة الدفعة الثانية والثالثة والتي يبدأ سريانها ابتداء من تاريخ امضاء المقرر اما فيما يخص الترقية في أسلاك التكوين المهني فان رخصة التحويل التلقائي للمناصب المالية للترقية أستاذ مكلف بالهندسة البيداغوجية الخاصة باسلاك التكوين المهني تمت الترقية والحاصلين على معدل 10 فما فوق طبقا لرخصة الوزير الأول رقم 369 المؤرخة في 01/02/2021 الخاصة بتحويل المناصب المالية.

فيما يخص مستخدمي الصحة العمومية وبالنسبة للتعيين في المناصب العليا على مستوى المؤسسات الصحة والتي كانت بموجب القرار الوزاري المشترك رقم 12 المؤرخ في 15/01/2012 بقرار من الوزير الصحة إلا انه وفقا للقرار رقم 31 المؤرخ في 30/11/2020 المتضمن تكليف بسلطة التعيين في المناصب العليا الهيكلية والوظيفية لمدراء الصحة وهذا ما يعتبر مخالف لاحكام القرار الوزاري المشترك المذكور أعلاه.

## 3- النفقات التي تدرج ضمن الإسراف:

بالرغم من أن الدولة تبذل مجهودات في توفير إعتمادات مالية رصدت لتوفير وجبات غذائية متوازنة وساخنة إلا أننا نلاحظ في الواقع عدم تحقيق هذا الهدف في بعض المؤسسات التربوية الإبتدائية

أما فيما يتعلق بالنقل المدرسي فالإعانات الممنوحة تخص تلاميذ الطور الابتدائي إلا أن الإلتزام بها يفوق عدد التلاميذ ما يبرره إضافة تلاميذ الأطوار الأخرى.

الإسراف المتزايد في استهلاك التكاليف الملحقة (ماء-كهرباء-غاز-الأنترنيت) الذي نلاحظه من سنة إلى أخرى و كذلك بالنسبة للإنفاق المتزايد في المواد و المستهلكات بما فيها الخردوات العامة حين لا يمكن ضبط تعدادها و قطع الغيار و كذا الوقود بالنسبة لحضائر السيارات.

#### 4- وضع المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية :

لقد جاءت مختلف النصوص التنظيمية لتحث على ضرورة ايداع مشاريع مخططات السنوية لتسيير الموارد البشرية لدى مصالح الوظيفة العمومية المركزية او المحلية في الاجال القانونية بعد استلامها لمدونة الميزانية للسنة المالية المعنية وذلك قصد تفادي اي تأخير في عملية اسغلال المناصب المالية في مختلف انماط التوظيف الخارجي عن طريق مسابقات والامتحانات و الفحوص المهنية او عن طريق الترقية بانواعها.

وعملا بإحكام المرسوم التنفيذي رقم 12-194 المؤرخ في 25/04/2012 المحدد لكيفيات تنظيم المسابقات والامتحانات والفحوص المهنية في المؤسسات والإدارات العمومية و إجراءاتها والتعليمة رقم 01 المؤرخة 20/02/2013 المتعلقة بتطبيق أحكام المرسوم التنفيذي المذكور اعلاه والذي أضفى مرونة على فتح المسابقات والفحوص المهنية و جاءت المراسلة رقم 05 المؤرخة في 11/01/2021 الصادرة عن المديرية العامة للتوظيف العمومي لتؤكد على ان يبقى تجسيد عمليات الترقية على سبيل الاختيار والترقية على اساس الشهادة مرهونا

بتنفيذ المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية بعد المصادقة عليه اما التكفل بعمليات النقل وعمليات الادمج فلا يشترط فيها ذلك.

ما ميز سنة 2021 هو استغلال المناصب المالية سواء على اساس التوظيف داخلي او خارجي او الادمج المهني مقارنة بالسنة الفارطة وذلك قصد الدفع بالمسار المهني للموظفين خاصة الترقية الاختيارية والترقية على اساس الشهادة.

نشير ايضا الى ان النصوص القانونية الصادرة عن المديرية العامة للوظيفة العمومية المفسرة في مجال الموارد البشرية تصلنا غالبا بعد اصدار مذكرة الرفض المؤقت وهذا ما يؤثر سلبا على مصداقيتنا اتجاه الادارات والمصالح التي نتعامل معها.

#### 5/- تطبيق النصوص القانونية و التنظيمية التي تحكم الصفقات العمومية:

1- إن الوصول الأمثل للطلب العمومي و تحقيق الهدف المنشود يكون بتطبيق المادة 27 من المرسوم الرئاسي 247/15 المنظم للصفقات للصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام سواء في الإجراءات الشكلية و المكيفة و هذا إستنادا على المادة 05 من المرسوم المذكور أعلاه التي تنص في مضمونها الحرية و المساواة و الشفافية.

2- المواد 135-139 من المرسوم المذكور أعلاه الخاصة بالملاحق المطبقة على الإجراءات الشكلية و المكيفة فتلجأ لها المصالح المتعاقدة للوصول للهدف المنشود.

3- أما في بعض الأحيان تلجأ المصالح المتعاقدة إلى تطبيق أحكام المادة 138 المطبة 03 منها و التي تنص في مضمونها على إعداد ملحق ضبط الكميات النهائية بعد الإستلام المؤقت.

4- المادة 18 يجب توضيح عون المصالح المتعاقدة تلجأ لها لإبرام صفقات التسوية الخاصة بالكهرباء ، الغاز ... إلخ بينما تنص في مضمونها على إبرام ملاحق في إطار الإجراءات المكيفة .

#### مخططات البلدية للتنمية PCD :

- عدم إعلام مصالحننا ببطاقة الإستعلامات ببرامج التنمية المحلية PCD للسنة المعنية من طرف الأمر بالصرف، الأمر الذي أدى بهم إلى مخالفة أحكام المادة 27 من المرسوم الرئاسي 15-247، هذا ما أدى بنا إلى إصدار مذكرات رفض نهائي.

- في غياب دراسات نهائية و العقلانية للمشاريع المراد إنجازها و في وجود تقديرات إدارية سواء من طرف المصالح التقنية للبلدية في فترات وجيزة الأمر الذي أدى إلى إعداد دفاتر شروط طبقا لبطاقات تقنية يفوق تقديرها حدود المبالغ المذكورة في المادة 13 من المرسوم الرئاسي 15-247 و تخصيص إعمتادات ضخمة ، إلا أن نتيجة طلب العروض (المناقصات) تكون دون ذلك بكثير.

- عدم إحترام محتوى مذكرات الرفض المؤقت المبلغ إلى الأمرين بالصرف

- عدم تكليف أعوان مؤهلين في مجال الصفقات العمومية من طرف الأمرين بالصرف للتواصل مع مصالحنا.

### III- الإقتراحات التي من طبيعتها تحسين شروط تنفيذ الرقابة السابقة: نبرزها فيما يلي:

\* تأسيس بوابة الكترونية تسير من طرف الوزارة المكلفة بالمالية لتشكيل قاعدة بيانات توضع فيها المراسلات و التعليمات و التوضيحات القانونية وكذا الآراء الصادرة عن وزارة المالية بمختلف أقسامها لاسيما قسم الصفقات العمومية، كون مصالح الرقابة المالية تجد صعوبات في عملية الرقابة نظر لنقص و غياب بعض النصوص القانونية التي تنضم العمل الرقابي، خاصة و أنه قد تم منعنا من الإعتماد على هذه الأخيرة و المنشورة عبر صفحات التواصل الإجتماعي.

\* تحيين برامج الإعلام الألي الخاصة بالمستخدمين و كذا نفقات التسيير و التجهيز نظرا لل صعوبات التي تواجهنا في إدراج و تقييد البيانات على هذه الأخيرة.

\* تحيين كل من التعليمات C1 و C2 المتعلقة بميزانية البلديات بما يتساير و المرسوم التنفيذي رقم 315/12 المؤرخ في 12 أوت 2012 الذي يحدد شكل ميزانية البلدية و مضمونها، إضافة لعدم وضوح الإسناد القانوني للعديد من النفقات التي لم تتطرق إليها هاته التعليمات الوزارية المشتركة، مما يؤدي في غالب الأحيان إلى إسنادها في المادة 69 المتعلقة بالأعباء الإستثنائية.

\* نقص النصوص التنظيمية المنصوص عليها في القانون مما يصعب تطبيقها.

\* تنظيم ملتقيات الوطنية بتقنية التحاضر عن بعد بهدف تبادل المعلومات و إكتساب الخبرات و تحسين المستوى.

\* تسقيف مبلغ تحويل و نقل الإعتمادات المالية في ميزانيات المؤسسات العمومية و هذا للحد من التحويلات العشوائية من باب إلى باب و من مادة إلى مادة و بالتالي إلتزام الأمرين بالصرف بتقدير إحتياجاتهم بدقة عند وضع الإعتمادات المالية.

\* تخصيص منصة رقمية للموظفين التابعين المراقبة المالية من أجل طرح إنشغالاتهم و لتسريع وتيرة الحصول على الوثائق الإدارية المتعلقة بمسارهم المهني.

\* تفعيل الترقية الألية للموظفين المستوفين للشروط القانونية بمختلف أنواعها و ذلك عن طريق التحويل التلقائي للمناصب المالية.

فتح مناصب مالية من أجل توظيف الحراس عمال نظافة خاصة في ظل الظروف الراهنة التي تعيشها البلد تفشي فيروس كوفيد 19.

\*توفير مقر لائق لمصلحة المراقبة المالية من أجل ضمان حسن سير المصلحة، خاصة و أن المقر التي تتواجد فيه مصلحة المراقبة المالية تابع للبلدية و قد طلب رئيس مجلس الشعبي البلدي من مصالحن إخلاءه في أقرب الأجال.

#### IV- تنفيذ الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها على ميزانيات البلديات:

تم الإنطلاق في عملية تنفيذ الرقابة المسبقة على النفقات الملتزم بها على ميزانيات البلديات وذلك على مرحلتين، إبتداء من شهر أفريل سنة 2012 بالنسبة للبلديات مقر الدوائر و أفريل 2013 على باقي البلديات و هذا طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 09 ماي 2010 المعدل بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 02 مارس 2011.

غياب النص التنظيم للمرسوم التنفيذي رقم 12-315 المؤرخ في 21 أوت 2012 المحدد لشكل ميزانية البلدية و مضمونها مما جعل العمل بمدونين مختلفتين بين ميزانيات البلديات مقر الدوائر .

العمل على توحيد نموذج مشاريع القوائم الإسمية للموظفين بين البلديات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري خاصة و أن البلديات قد تم تحسينها مؤخرا.

نقص معدل الأخطاء و الإنحرافات خلال سنة 2021 مقارنة بالسنوات السابقة، وذلك نتيجة للإمتثال و الإلزام بالتطبيق الصارم للقوانين و النصوص التنظيمية المعمول بها، و هذا راجع للجهود المبذولة من طرف التوجيهات و الإستشارات المقدمة لهم.

الإستمرار في عمليات تكوين موظفي البلديات و المؤسسات العمومية لما لها من تأثير على تطوير مكتسباتهم ، و لزيادة حرصهم على مطابقة النفقات العمومية مع التشريعات المعمول بها و الحرص على المال العام. لا سيما نحن مقبلون في سنة 2023 على العمل بالنظام الجديد طبقا 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية.

## الملاحظات المسجلة خلال الرقابة على تسيير الميزانيات

بالرغم من وجود تحسن ملحوظ في عمل موظفي البلدية خلال السنوات السابقة، إلا أنه تبقى بعض النقائص موجودة، كنقص ملاءمة نماذج الجداول الملحقة بالميزانية بكل المعطيات اللازمة وعدم تسجيل رقم و سنة البرامج في قسم التجهيز العمومي على الميزانيات الأولية و الإضافية مما يصعب عملية تسجيلها في برامج حفظ البيانات لدى مصالحنا.

تسوية وضعية الأعوان المتعاقدين بالتوقيت الجزئي الى التوقيت الكامل نظرا لوجود تعليمة خاصة بهذا الشأن صادرة عن وزارة الداخلية والجماعات المحلية وتبقيها يبقى مرهونا بموافقة وزارة المالية.

هناك أعوان متعاقدين تم توظيفهم دون وجود مناصب مالية ويتم تسديد نفقاتهم عن طريق الإعانة الممنوحة من طرف الصندوق المشترك للجماعات المحلية FCCL.

صعوبة ضبط مبالغ الإعانات المرصودة التي يتم التكفل بها كتخصيص خاص، لاسيما بعد عملية الترحيلات عند قفل السنة المالية، مما يصعب عملية المراقبة والمتابعة.

عدم تطبيق التعليمة رقم 3556 المؤرخة في 20 جويلية 2014 المحددة لإجراءات تنفيذ الإعتمادات والنفقات المتعلقة بإنجاز البنائات المدرسية للتعليم الابتدائي العمومي من طرف الوالي والإبقاء على التسيير الذي كان معتمدا.

تعتبر المصادقة على الميزانية ترخيص بالتنفيذ كما يصدر المجلس الشعبي مداوات على تنفيذ النفقات ويصادق عليها رئيس الدائرة، و بهذا يكون هذا الأخير مشارك في عملية التنفيذ و ذلك عن طريق القبول أو الرفض و هذا ما نجده أيضا في القرارات التي تحكم المسار المهني.

إعطاء صفة الأمر بالصرف يجب أن يكون لموظفين مؤهلين لهذا المنصب لدعم التنمية المحلية، حتى تكون لهم دراية كافية في اختصاص التسيير المالي لتنفيذ الميزانية.

# الخاتمة

في إطار مجموعة الإصلاحات التي تشهدها المالية العمومية في الجزائر، والتي يرتبط جانب منها بالإصلاح المحاسبي، صدر القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وذلك من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي جاء به القانون 21-90، ويهدف هذا الإصلاح لتدارك نقائص نظام المحاسبة العمومية السابق وجعله يتلاءم مع التطورات الحاصلة في المالية العمومية على المستوى الدولي لا سيما في مجال المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

تضمنت الإصلاحات التي جاء بها القانون 07-23 جانبين مهمين الجانب الأول قانوني تمثل في تمديد في نطاق تطبيق المحاسبة العمومية في بعض الحالات، أعاد النظر في تصنيف أعوان المحاسبة العمومية و مهامهم ومسؤولياتهم، وأعاد صياغة مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، واستحدثت مبدأ عدم المقاصة ومبدأ وحدة الصندوق، أما الجانب المحاسبي فتمثل في اعتماد تطبيق أساس الاستحقاق بدل من الأساس النقدي، إدخال تعديلات جوهرية على المحاسبة العامة لاسيما فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي للممتلكات التثبيتات والمخزونات)، وإعداد القوائم المالية والحساب العام للدولة.

لقد عالجت هذه الدراسة إصلاح المحاسبة العمومية على ضوء القانون 07-23، وذلك من خلال إبراز لأهم الإصلاحات التي جاء بها القانون 07-23، والتي أدخلت على نظام المحاسبة العمومية السابق لتدارك النقائص الموجودة ومسايرة النظم المحاسبية الحديثة القائمة على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وبغرض الإجابة على الإشكالية التي طرحناها تناولنا هذا الموضوع في جانبين الجانب الأول يتعلق بمفاهيم ومبادئ وأعوان النظام المحاسبي الحالي، والجانب الثاني يخص الإصلاحات التي جاء بها القانون 07-23 والتي ترتبط بالأساس المحاسبي والمعالجة المحاسبية للممتلكات وإعداد القوائم المالية والحساب العام للدولة مع إبراز النتائج المترتبة عن إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

### أولاً: نتائج الدراسة

تم التوصل من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى مجموعة من النتائج التي ترتبط من جهة بنقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي، ومن جهة أخرى بأهم الإصلاحات التي جاء بها قانون المحاسبة العمومية 07-23، نوجزها كما يلي:

1- النقائص المسجلة في قانون قانون المحاسبة العمومية 23-07 والقانون العضوي 15-18 المتعلق بالقوانين المالية:

- يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على الأساس النقدي، حيث يركز التسجيل المحاسبي للعمليات المالية على دخول وخروج النقدية وما شابهها؛
- نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يسمح لمحاسبة الهيئات العمومية بالمعالجة المحاسبية للحقوق الغير محصلة ولا بتوفير بيانات مالية عن حجم هذه الحقوق؛
- المعالجة المحاسبية لديون الهيئات العمومية غير ممكنة في النظام المحاسبي الحالي، كما أن هذا النظام لا يوفر مخرجات دقيقة عن مبالغ الديون التي لم يتم تسديدها بعد؛
- عدم تسجيل نظام المحاسبة العمومية الحالي للأصول الثابتة المادية والمعنوية للهيئات العمومية كالممتلكات المنقولة والغير منقولة؛
- عدم تسجيل نظام المحاسبة العمومية الحالي للأصول المتداولة كالمخزونات والإكتفاء فقط على المعلومات الخاصة بالمواد النقدية؛
- لا تدرج الإهلاكات المؤونات وخسائر القيمة في نظام المحاسبة العمومية الحالي لأن الإستثمارات والمخزونات تعتبر كنفقات عمومية؛
- يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على التكلفة التاريخية ولا يأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية؛
- لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية تجمع بين أصول وخصوم الهيئات العمومية، ولا بإعداد جدول النتائج؛
- لا يوفر نظام المحاسبة العمومية آليات محاسبية لمتابعة استهلاك الإعتمادات المالية والتكفل بسندات التحصيل، حيث يتم الإكتفاء بمتابعتها في سجلات إحصائية خاصة وبدون تسجيل محاسبي؛
- لا يوفر نظام المحاسبة العمومية الحالي مقارنة للنتائج المحاسبية عبر الفترات الزمنية؛
- الجرد المحاسبي غير مطبق في نظام المحاسبة العمومية الحالي.

2- أهم الإصلاحات التي جاء بها قانون المحاسبة العمومية 07-23 والقانون العضوي 15-18 المتعلق بالقوانين المالية:

- تمديد نطاق تطبيق المحاسبة العمومية؛
- إعادة صياغة مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي واستحداث مبدأ عدم المقاصة ومبدأ وحدة الصندوق؛
- إعادة النظر في تصنيف أعوان التنفيذ ومهامهم ومسؤولياتهم؛
- الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؛
- المعالجة المحاسبية لمختلف عناصر الميزانية تتم انطلاقاً من معاينة الإيراد أو الإلتزام بالنفقة وليس من تاريخ التحصيل أو التسديد؛
- قانون المحاسبة العمومية الجديد يوفر نظاماً للمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة والمتداولة وما يرتبط بها من إهلاكات وخسائر القيمة؛
- قانون المحاسبة العمومية 07-23 والقانون العضوي 15-18 المتعلق بالقوانين المالية تدارك القصور المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للديون وعناصر الخصوم الأخرى؛
- قانون المحاسبة العمومية تدارك القصور المتعلقة بالتكفل المحاسبي لسندات التحصيل وتوفير البيانات حول الحقوق الغير محصلة؛
- يسمح النظام المحاسبي الجديد بتطبيق مبدأ المقارنة وكذلك مقارنة الجرد المادي بالجرد المحاسبي؛
- يوفر النظام المحاسبي الجديد إمكانية إعادة تقييم عناصر ميزانية الهيئات العمومية؛
- يسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق الإفصاح الكامل والسليم لكافة العمليات المالية والغير مالية للهيئات العمومية؛
- تشكل هذه العناصر أهم النتائج والمخرجات التي جاء بها قانون المحاسبة العمومية 07-23 والقانون العضوي 15-18 المتعلق بالقوانين المالية، من أجل الحصول على أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً، والأداة التي تقيس درجة كفاءة تسيير الموارد المالية للهيئات العمومية.

## ثانيا: إختبار صحة الفرضيات

**الفرضية الأولى:** المحاسبة العمومية الحالية تقوم على الأساس النقدي فقط، هذه الفرضية صحيحة كون أن المحاسبة العمومية الحالية قائمة على الأساس النقدي، إذ أن التسجيل المحاسبي لعمليات المالية للهيئات العمومية يعتمد على التحصيل الفعلي للإيرادات والتسديد الفعلي للنفقات.

**الفرضية الثانية:** يعتبر أساس الإستحقاق من أهم الإصلاحات التي أدخلت على المحاسبة العمومية، هذه الفرضية صحيحة كون أن المحاسبة العمومية في ظل قانون المحاسبة العمومية 07-23 والقانون العضوي 15-18 المتعلق بالقوانين المالية تعتمد تطبيق أساس الإستحقاق الذي يعتمد التسجيل المحاسبي فيه على الحدث المنشئ للحقوق والإلتزامات دون النظر إلى الدخول أو الخروج الفعلي للأموال.

**الفرضية الثالثة:** لا تزال المؤسسات العمومية والجماعات المحلية تعتمد في تسييرها على نفس النظام المحاسبي السابق، هذه الفرضية صحيحة كون هذا الأخير لا يزال ساري المفعول بسبب تأخر صدور النصوص التنظيمية المحاسبة العمومية 07-23 والقانون العضوي 15-18 المتعلق بالقوانين المالية والمخطط المحاسبي للدولة المرتبط به.

## ثالثا: المقترحات

من خلال دراستنا للموضوع، والنتائج المتوصل إليها، يمكن للباحثين تقديم الإقتراحات التالية:

- توفير الوسائل والكفاءات التي يتطلبها تطبيق المحاسبة القائمة على أساس الإستحقاق؛
- ضرورة التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين من طرف مختصين بما يستجيب لاستيعاب متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام؛
- ضرورة التعريف بنظام المحاسبة الجديد، وإشراك جميع المختصين من أجل فهم وتطوير هذا النظام المحاسبي بما يخدم المصلحة العامة؛
- توفير الوسائل التكنولوجية المتطورة وخصوصا البرامج المعلوماتية والمحاسبية بما يتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية في القطاع العام؛
- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية بتأهيل كل الفاعلين فيها وتقريبها من المحاسبة المالية.

رابعاً: آفاق الدراسة

رغم محاولتنا لمعالجة هذا الموضوع من كافة جوانبه، إلا أنه لا يزال يعتبر مجال خصب الدراسة إشكالات الأبحاث مستقبلية منها :

- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة للهيئات العمومية في ظل النظام المحاسبي الجديد؛
- المعالجة المحاسبية للمخزونات للهيئات العمومية؛
- الرقابة الداخلية للهيئات العمومية في ظل قانون المحاسبة العمومية الجديد؛
- المعالجة المحاسبية للتكفل بالديون العمومية؛
- المعالجة المحاسبية للتكفل بالإيرادات العمومية؛
- دراسة المعايير المحاسبية الجزائرية؛
- دراسة تحليلية للمخطط المحاسبي للدولة.

# قائمة المصادر ومراجع

- محمد فضل مسعد، وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009،
- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009،
- خلف عبد الله الوردات، سهيل نسيم الدباس المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010
- توفيق عبد الجليل، خالد البدور المحاسبة الحكومية الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009،
- علي سعيد سنون، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الكتب القانونية، مصر، 2009،
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية، مكتبة وفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013،.
- عبد الرزاق الشهادة، وآخرون، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون عمان 2011،
- اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ما، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003،
- آسيا قمو، اتحاد نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (IPSAS)، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2012،
- International Federation of Accountants (IFAC), International Public Sector Accounting Standards Board, Edition 2012, p2.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، الجزء الأول، طبعة 2010، ص
- علي زغدود، المالية العامة، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،
- المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07/09/1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.
- سامية شويخي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، تخصص مالية عامة، جامعة أبو بكر بلقائد، تلمسان 2011
- زهير شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات جامعة بومرداس الجزائر 2014

- المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- أحمد التيجاني بلعروسي، قانون المحاسبة العمومية، ط1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2011،
- الزين منصوري، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشور) جامعة البليدة، الجزائر
- المادة رقم 41 من قانون 22/ 90 الجريدة الرسمية، العدد 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990.
- حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001،
- Bergeret la personnalité normale et pathologique les structures mentales–le caractère–lessymptômes Dunod–Paris–2ème Ed, 1985,.
- يوسف جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع تطبيق العملي المعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2001،
- حامد داود الصاحبة، معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم دار النصف للنشر والتوزيعات عمان، الأردن، 2003،
- حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، القاهرة مصر، 2002،
- .www.ifac.org, date et temps de consultation:20/04/2024, 15:30.
- مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2011،
- Jean–Francois des robert, JacqueColibert, Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris, 2008,
- موبيز حسيب القاعي، النهج الجديد للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. متاح على: [www.lacpa.org.lb/includes/Images/Docs/TC/TC299.pdf](http://www.lacpa.org.lb/includes/Images/Docs/TC/TC299.pdf)

تاريخ المطالعة 24/04/2024 16:12

- فريد منصور حمدان سليم، أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذى القرار، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير الجامعة الإسلامية، كلية التجارة تخصص محاسبة وتمويل، غزة 2007،
  - أمين لطفي سيد، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2005،
  - خالد مقدم، تبني معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد تحلب بالبلدية الجزائر، 2009،
  - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008،
  - أمين لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي الدار الجامعة الإسكندرية 2007،
  - شبابكي سعدان " دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، المطروحة دكتوراه دولة، جامعة المسنطينة 2001 ،
  - خالد جمال الجمارات و تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحد أدنى لضبط المال العام الملتقي الدولي حول دور دور معايير المحاسبة الدولية (AS-FRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات " ، بورالة يومي 24-25 نوفمبر 2014،
  - عبد السميع رويحة " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008 الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 29-30 نوفمبر 2011،
  - براضية حكيم " اعتماد المعايير الدولية المحاسبة القطاع العام الدعم الشفافية المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10 2016
  - Felix Madrid Garcia. Developments and challenges in public sector accounting", Journal of public budgeting, accounting & financial management, VOL26, N° 2, 2014, [www.mf.gov.dz/article/46/budget/517/les-perspectives-et-la-reforme-engagée-par-la-direction-du-budget, co](http://www.mf.gov.dz/article/46/budget/517/les-perspectives-et-la-reforme-engagée-par-la-direction-du-budget, co)
- بالاعتماد علي:

- KISSI Fadia, projet de modernisation du système budgétaire en Algérie, AL-UTIHAD revue des études juridiques & économique, n°2, juin 2012,
- Conseil National de la Comptabilité, Reforme de la comptabilité publique:normalisation comptable et passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits constatés, Ministère des finances, Algérie, 08 janvier
  - نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله ، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 07 جانفي 2018 جامعة عمار للبي الأوغاط الجزائر
  - Bachagha;S.(2003).Pour un référentiel comptable algerien qui répond aux exigence de l'économiede marché. Alger. Dar Alhoda
  - أحمد بوراس وهدى كرمانى (2007). أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات. الملتقى الوطني المؤسس على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة.
  - الجريدة الرسمية (25) 11 (2007) قانون 07-11 المادة 03 (74) 03 الجزائر :
  - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
  - شعيب شنوف (2008) محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية بوداوا الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية. عادل عاشور وعبد الرزاق خليل (2005). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. مجلة أبحاث روسيكادا، 03
  - المرسوم التنفيذي رقم 92 - 414 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1413 الموافق 14 نوفمبر 1992 ، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82، الصادرة بتاريخ 20 جمادى الأولى 1413،
  - القانون 06-01 مؤرخ في 21 محرم 1427هـ الموافق 20 فبراير 2006م، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14 الصادر في 8 صفر 1427هـ الموافق 08 مارس 2006 م

- الأمر 11-03، المؤرخ في 27 جمادى الثانية 1424هـ الموافق 26 أوت 2003م يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 52 الصادر في 28 جمادى الثانية 1424هـ الموافق 27 أوت 2003م ،
- حسن عواضة المالية العامة " دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة 03 1973 ، ص 262 33- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 رمضان 1429هـ الموافق 6 سبتمبر 2008م، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50 الصادر في 7 رمضان 1429هـ الموافق 7 سبتمبر 2008م
- المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 28 ذي القعدة 1430 الموافق 16 نوفمبر 2009 ، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 41492 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 67 ، الصادرة في 02 ذي الحجة 1430 الموافق 19 نوفمبر 2009 ،
- المرسوم التنفيذي رقم 20 404 المؤرخ في 14 جمادى الأولى 1442هـ الموافق 29 ديسمبر 2020م يحدد كفاءات تسيير وتقويض الاعتمادات المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادرة في 14 جمادى الأولى 1442هـ الموافق 29 ديسمبر 2020،

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص الإصلاحات القانونية والمحاسبية التي أدخلها القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والقانون العضوي 15-18 المتعلق بالقوانين المالية والتسيير المالي في مجال نظام المحاسبة العمومية، ولقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في وصف المحاسبة العمومية الحالية والإصلاحات التي مستها وتحليل البيانات المتحصل عليها من نظام المعلومات للمؤسسات العمومية والجماعات المحلية لبعض المؤسسات بولاية عين تموشنت ، وخلصت هذه الدراسة إلى أن هذه الإصلاحات تمثلت في جانبين أساسيين، الجانب الأول قانوني يرتبط بإعادة النظر في نطاق تطبيق المحاسبة العمومية ومبادئها وأعاونها، و الجانب الثاني محاسبي يتعلق بإصلاح الأساس المحاسبي الخاص بالمحاسبة العمومية، مع إحداث بعض التغييرات في المحاسبة الميزانية، وإحداث تغييرات جوهرية في المحاسبة العامة خاصة تلك المتعلقة بمحاسبة الممتلكات وإعداد القوائم المالية.

**الكلمات المفتاحية:** إصلاح المحاسبة العمومية، القانون 07-23، الأساس النقدي، والقانون

العضوي 15-18، أساس الإستحقاق.

## Summary:

This study aims to diagnose the legal and accounting reforms introduced by Law 23-07 related to the rules of public accounting and Organic Law 18-15 related to financial laws and financial management in the field of public accounting system. We adopted the descriptive-analytical method to describe the current state of public accounting, the reforms that affected it, and analyze the data obtained from the information system of public institutions and local communities in some institutions in the Wilaya of Ain Temouchent. This study concluded that these reforms are represented in two main aspects: the first is legal, involving the reconsideration of the scope of application, principles, and agents of public accounting; the second is accounting, concerning the reform of the accounting basis specific to public accounting, including some changes in budgetary accounting and significant changes in general accounting, especially those related to property accounting and the preparation of financial statements.

**Keywords:** Public Accounting Reform, Law 23-07, Cash Basis, Organic Law 18-15, Accrual Basis.