الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

**République Algérienne Démocratique et Populaire**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**Ministère de L'enseignement Supérieur et de La Recherche Scientifique**

**جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب**

**Université Ain Témouchent-Belhadj Bouchaib**

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر: استراتيجيات تنمية القطاع الفلاحي والسياحي

**أطروحة**

**مـــقـــدمة من أجـــل نيل شهـــــــادة الـــدكتوراه**

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبـــة وجـــباية معمقة

من طرف: بلعجال نسرين

**الـــعنـــوان**

# تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لتعزيز جودة المعلومة المالية

## للأغراض العامة: دراسة ميدانية

**لجنة المناقشة**

| الاسم والقب | الرتبة | الصفة | مؤسسة الانتماء |
|---|---|---|---|
| د. أوكبدان سناء | أستاذ محاضر "أ" | رئيســـــــــــــــــا | جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب |
| د. غرزي سليمة | أستاذ محاضر "أ" | مقررا | جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب |
| د. بوغازي إسماعيل | أستاذ محاضر "أ" | ممـــتحـــــنـــــا | جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب |
| د. بن صابر سليمان أسماء | أستاذ محاضر "أ" | ممـــتحـــــنـــــا | جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب |
| أ.د. بوزيان العجال | أستاذ التعليم العالي | ممـــتحـــــنـــــا | جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم |
| د. مصباح ياقوت | أستاذ محاضر "أ" | ممـــتحـــــنـــــا | جامعة وهران |

السنة الجامعية: 2024-2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

**République Algérienne Démocratique et Populaire**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**Ministère de L'enseignement Supérieur et de La Recherche Scientifique**

**جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب**

**Université Ain Témouchent-Belhadj Bouchaib**

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر: استراتيجيات تنمية القطاع الفلاحي والسياحي

**أطروحة**

**مـــقـــدمة من أجـــل نيل شهـــــــادة الـــدكتوراه**

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبـــة وجـــباية معمقة

من طرف: بلعجال نسرين

**الـــعنـــوان**

# تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لتعزيز جودة المعلومة المالية

## للأغراض العامة: دراسة ميدانية

**لجنة المناقشة**

| الاسم والقب | الرتبة | الصفة | مؤسسة الانتماء |
|---|---|---|---|
| د. أوكبدان سناء | أستاذ محاضر "أ" | رئيســـــــــــــــــا | جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب |
| د. غرزي سليمة | أستاذ محاضر "أ" | مقررا | جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب |
| د. بوغازي إسماعيل | أستاذ محاضر "أ" | ممـــتحـــــنـــــا | جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب |
| د. بن صابر سليمان أسماء | أستاذ محاضر "أ" | ممـــتحـــــنـــــا | جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب |
| أ.د. بوزيان العجال | أستاذ التعليم العالي | ممـــتحـــــنـــــا | جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم |
| د. مصباح ياقوت | أستاذ محاضر "أ" | ممـــتحـــــنـــــا | جامعة وهران |

السنة الجامعية: 2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم

# شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، إنه لمن دواعي الفخر والاعتزاز أن أقدم هذه الأطروحة، التي لم تكن لترى النور لولا توفيق الله أولًا، ثم دعم ومساندة العديد من الأشخاص الذين كان لهم الأثر البالغ في مسيرتي العلمية.

أولًا، أتوجه بأسمى آيات الشكر والعرفان لوالديّ العزيزين، اللذين كانا السند الدائم والدافع المستمر، فلم يدخرا جهدًا في تقديم الدعم المعنوي والمادي، وزرعا في نفسي حب العلم والاجتهاد، إليهما أقدم كل التقدير والامتنان، داعية الله أن بتغمد روح والدي العزيز بواسع رحمته وأن يرفع درجته في عليين، وأن يجعل مقامه في جنات النعيم، ولا يفوتني أن أخص بالشكر أساتذتي الكرام في جامعة عبد الحميد بن باديس وجامعة عين تموشنت، الذين نهلت من معين علمهم وتوجيهاتهم القيّمة، وكان لهم فضل كبير في تكويني الأكاديمي والبحثي، وكل الشكر والتقدير لأستاذتي المشرفة الدكتورة غرزي سليمة، التي لم تبخل عليّ بعلمها وتوجيهاتها السديدة، فكان لإرشاداتها ودعمها العلمي والمعنوي الأثر العميق في إنجاز هذه الأطروحة، كما أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ بوغازي إسماعيل على دعمه العلمي وإسهاماته القيّمة، التي كان لها دور مهم في إتمام هذا العمل البحثي، ولا أنسى زملائي الاعزاء الذين رافقوني في هذه الرحلة العلمية، فكانت مساندتهم منارة أضاءت دربي خلال هذه المسيرة، أخصّ بالذكر صديقتي العزيزة محمدي سعاد فلها مني كل الاحترام والتقديرن وفي الختام، أسأل الله أن يوفقني وإياكم لما فيه الخير، وأن يجعل هذا العمل خالصًا لوجهه الكريم، وينفع به أهل العلم والمعرفة.

# إهداء

إلى من علّماني معنى الحب غير المشروط، والتضحية بلا مقابل، إلى من كانا لي السند والدافع، إلى من غرسا في نفسي الإصرار وحب التعلم... والدي رحمه الله ووالدتي حفظها الله، إليهما أهدي هذا الإنجاز، فهو ثمرة تعبهما وصبرهما، ودعواتهما التي كانت نور طريقي، إلى إخوتي الأعزاء، سندي في الحياة زوجي العزيز .... الذين كانوا لي العائلة والدعم، تقاسمنا معًا لحظات الفرح والتحدي، وكانوا دومًا مصدر قوتي، لهم مني كل الحب والتقدير، إلى أساتذتي الأجلاء في جامعة عبد الحميد بن باديس وجامعة عين تموشنت، الذين منحوني العلم والمعرفة، وكانوا لي قدوة في مسيرتي الأكاديمية، شكرًا لكم على كل توجيه ونصح كان له أثر في تكويني العلمي، إلى زملائي، الذين رافقوني في هذه الرحلة، فكانوا لي العون والدافع في لحظات التعب والإنهاك وأخص بالذكر صديقتي محمدي سعاد، لهم مني كل الامتنان والوفاء، وأخيرًا ...إلى كل من كان له بصمة في رحلتي، إلى كل من آمن بي، ووقف إلى جانبي، هذه الأطروحة هدية عرفان وتقدير لكم جميعًا.

# الفهرس

الفهرس

شكر وعرفان.....

إهداء .....

الفهرس.....

قائمة الجداول ..... VIII

قائمة الاشكال..... XVIII

قائمة المختصرات.....XX

ملخص.....XX

مقدمة.....أ

الفصل الأول: معايير الحاسبة الدولية في القطاع العام

تمهيد.....2

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .....3

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....3

الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .....3

الفرع الثاني: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....4

المطلب الثاني: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .....4

الفرع الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....5

الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....5

المطلب الثالث: نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....6

الفرع الأول: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....6

الفرع الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ..... 7

الجدول رقم (01): قائمة الدول المتبناة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ..... 8

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية..... 11

المطلب الأول: لمحة عن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وأهدافه ..... 12

الفرع الأول: التطور التاريخي للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ..... 12

الفرع الثاني: الهدف من وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية ..... 15

المطلب الثاني: محتوى الإطار المفاهيمي لمجلس PSASB ..... 15

الفرع الأول: الفصول الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في جانفي 2013 ..... 16

الفرع الثاني: الفصول الأربعة الأخيرة من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في سبتمبر 2014. .....23

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي..... 28

الفرع الأول: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية ..... 29

الفرع الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة ..... 42

الفرع الثالث: معايير الأدوات المالية..... 48

الفرع الرابع: معايير أخرى وفق أساس الاستحقاق..... 51

المطلب الرابع: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي " افصاحات اختيارية" ..... 58

الفرع الأول: متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية..... 59

الفرع الثاني: معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية ..... 62

الفرع الثالث: عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية..... 62

الفرع الرابع: الإفصاح عن المساعدات الخارجية..... 64

الفرع الخامس: الإفصاحات الإضافية الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي ..... 65

خلاصة:..... 66

## الفصل الثاني: صلاح المحاسبة العمومية لتعزيز جودة المعلومة المالية

تمهيد..... 68

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية..... 69

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية ..... 69

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية..... 69

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر ..... 71

الفرع الثالث: التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية..... 73

الفرع الرابع: خصائص نشاط وحدات القطاع العام ..... 74

المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية..... 76

الفرع الأول: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية..... 76

الفرع الثاني: الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية ..... 77

الفرع الثاني: خصائص نظام المحاسبة العمومية..... 82

المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر ..... 84

المطلب الأول: التعليمة العامة حول محاسبة الخزينة لسنة 1968 ..... 84

الفرع الأول: مدونة حسابات الخزينة ..... 84

الفرع الثاني: السجلات المحاسبية والإحصائية ..... 89

الفرع الثالث: القيود المحاسبية..... 90

الفرع الرابع: محاسبة القيم غير المتداولة ومحاسبة الخزينة ..... 90
الفرع الخامس: حساب التسيير المحاسب الرئيسي للدولة ..... 91
المطلب الثاني: أنواع المحاسبات الممسكة..... 91
الفرع الأول: المحاسبة الإدارية..... 92
الفرع الثاني: المحاسبة العامة..... 92
الفرع الثالث: المحاسبة الخاصة..... 94
الفرع الرابع: المحاسبة التحليلية ..... 95
المطلب الثالث: المبادئ والتقنيات المحاسبية في القطاع العام الجزائري..... 95
الفرع الأول: مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة ..... 95
الفرع الثاني: مبدأ القيد المزدوج Partie double ..... 96
الفرع الثالث: أسلوب التسيير ..... 97
الفرع الرابع: مركزية عمليات الخزينة La Centralisation..... 98
الفرع الخامس: قاعدة الخدمة المنجزة Service fait..... 98
المبحث الثالث: مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر ..... 99
المطلب الأول: القانون العضوي 18/15..... 99
الفرع الأول: دواعي اصدار القانون العضوي ..... 99
الفرع الثاني: محاور القانون العضوي 18/15 المتعلق بالقوانين المالية ..... 101
المطلب الثاني: المحاسبة على اساس الاستحقاق وفق المعايير المحاسبية للدولة (NCE) ..... 103
الفرع الأول: الإطار التصوري للمعايير المحاسبية للدولة NCE..... 103

الفرع الثاني: المحاسبة على أساس الاستحقاق والطرق المحاسبية..... 106

خلاصة..... 118

الفصل الثالث: تجربة المحاسبة على أساس الاستحقاق لجامعة مستغانم

تمهيد..... 120

المبحث الاول: اعداد الميزانية الافتتاحية والتسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية لجامعة مستغانم..... 121

المطلب الأول: اعداد الميزانية الافتتاحية عند اول تطبيق ..... 122

الفرع الأول: عملية جرد لعناصر الميزانية الافتتاحية جامعة مستغانم..... 122

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لعناصر الميزانية الافتتاحية: ..... 129

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية التي قامت بها جامعة مستغانم خلال السنة ..... 139

الفرع الاول حسابات نفقات التسيير:..... 140

الفرع الثاني: حسابات نفقات التجهيز والاستثمار ..... 155

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للإيرادات ..... 172

المبحث الثاني: اعداد القوائم المالية الختامية لجامعة مستغانم..... 181

الفرع الاول: اعداد ميزان المراجعة قبل وبعد الجرد..... 181

الفرع الثاني: القوائم المالية على أساس الاستحقاق لجامعة مستغانم ..... 198

الفرع الثالث: المعلومات المالية المفصح عنها في الإيضاحات..... 213

خلاصة..... 219

خاتمة ..... 221

# قائمة الجداول

# قائمة الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| (01-01) | قائمة الدول المتبنية للمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام | 8 |
| (02-01) | مراحل إعداد الإطار المفاهيمي | 13 |
| (03-01) | الخصائص النوعية للمعلومات المالية في التقارير المالية المعدة للأغراض العامة | 21 |
| (04-01) | عناصر القوائم المالية التي تناولها الإطار المفاهيمي | 24 |
| (05-01) | ملخص أسس قياس الأصول والخصوم | 27 |
| (06-01) | عناصر التمييز بين ما هو متداول وغير متداول وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "معيار البيانات المالية" | 33 |
| (07-01) | البيان الموحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية وفق الأساس النقدي بيان المقبوضات وفق الأساس | 60 |
| (08-01) | بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية للحكومة الس "في نهاية السنة | 62 |
| (01-02) | مقارنة للفئات المستخدمة للبيانات والتقارير المالية الحكومية | 77 |
| (02-02) | الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية | 83 |
| (03-02) | محتوى مشروع معايير المحاسبة للدولة في الجزائر | 105 |
| (04-02) | خصائص المعلومات الواردة في البيانات المالية | 107 |
| (05-02) | رزنامة تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق | 115 |
| (01-03) | أقسام مدونة حسابات الجامعة | 121 |
| (02-03) | جرد ممتلكات غير منقولة | 125 |
| (03-03) | جرد وسائل النقل لجامعة مستغانم | 126 |
| (04-03) | جرد الممتلكات المنقولة الأخرى لجامعة مستغانم | 127 |
| (05-03) | جرد الأصول الجارية لجامعة مستغانم | 128 |

| | | |
|---|---|---|
| (06-03) | جرد الخصوم لجامعة مستغانم | 128 |
| (07-03) | التسجيل المحاسبي لأصول الميزانية الافتتاحية لجامعة مستغانم | 130 |
| (08-03) | التسجيل المحاسبي لخصوم الميزانية الإفتتاحية لجامعة مستغانم | 133 |
| (09-03) | ميزان المراجعة للميزانية الافتتاحية لجامعة مستغانم | 134 |
| (10-03) | الميزانية الإفتتاحية (الأصول) لجامعة مستغانم لسنة 2024 | 136 |
| (11-03) | الميزانية الإفتتاحية (الخصوم) لجامعة مستغانم لسنة 2024 | 137 |
| (12-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء مواد غذائية للمطاعم | 140 |
| (13-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء الزيوت الصناعية لجامعة مستغانم | 141 |
| (14-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء قسيمات البترين لجامعة مستغانم | 142 |
| (15-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء مواد ولوازم الصيانة لجامعة مستغانم | 142 |
| (16-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء قطع الغيار لجامعة مستغانم | 143 |
| (17-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء لوازم الانارة لجامعة مستغانم | 144 |
| (18-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء كتب لجامعة مستغانم | 144 |
| (19-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء مستلزمات المكتب لجامعة مستغانم | 145 |
| (20-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء مواد التنظيف لجامعة مستغانم | 146 |
| (21-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء كراسي لمكتبات جامعة مستغانم | 146 |
| (22-03) | التسجيل المحاسبي لمصاريف الصيانة والترميم لجامعة مستغانم | 147 |
| (23-03) | التسجيل المحاسبي لمصاريف الكهرباء والغاز –الماء لجامعة مستغانم | 148 |
| (24-03) | التسجيل المحاسبي لعقود التأمينات لجامعة مستغانم | 149 |
| (25-03) | التسجيل المحاسبي للإعلان عن مناقصة لجامعة مستغانم | 149 |
| (26-03) | التسجيل المحاسبي لمصاريف الهاتف والانترنت لجامعة مستغانم | 150 |
| (27-03) | التسجيل المحاسبي لمصاريف المحامي لجامعة مستغانم | 150 |
| (28-03) | التسجيل المحاسبي لأجور العمال لجامعة مستغانم | 151 |

| | | |
|---|---|---|
| (29-03) | التسجيل المحاسبي لقسيمات السيارات وتكاليف الحساب البنكي لجامعة مستغانم | 152 |
| (30-03) | التسجيل المحاسبي للتحويلات لجامعة مستغانم | 153 |
| (31-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء وتحويل الكتب جامعة مستغانم | 154 |
| (32-03) | التسجيل المحاسبي للتحويلات لصناديق الضمان لجامعة مستغانم | 154 |
| (33-03) | التسجيل المحاسبي لعملية إستهلاك الخردوات العامة لجامعة مستغانم | 155 |
| (34-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء الشاحنة لجامعة مستغانم | 156 |
| (35-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء آلة المسح الصناعية لجامعة مستغانم | 157 |
| (36-03) | التسجيل المحاسبي لعملية نشر المناقصات لجامعة مستغانم | 157 |
| (37-03) | التسجيل المحاسبي لعملية تجهيز مصلى لجامعة مستغانم | 158 |
| (38-03) | التسجيل المحاسبي إنجاز الدراسة الخاصة بترميم الطريق الجامعة مستغانم | 158 |
| (39-03) | التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة مدرجات مستغانم | 159 |
| (40-03) | التسجيل المحاسبي لعملية مشروع استثماري "أ" لجامعة مستغانم | 160 |
| (41-03) | التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة موقف الحافلات للجامعة مستغانم | 161 |
| (42-03) | التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة المدرجات لجامعة مستغانم | 162 |
| (43-03) | الجدول رقم (43) التسجيل المحاسبي لعملية تعبيد طريق لجامعة مستغانم | 162 |
| (44-03) | التسجيل المحاسبي لعملية مشروع "ب" لجامعة مستغانم | 163 |
| (45-03) | التسجيل المحاسبي لعملية مناولة رفع القمامة لجامعة مستغانم | 164 |
| (46-03) | التسجيل المحاسبي لعملية تجديد قنوات الصرف الصحي لجامعة مستغانم | 164 |
| (47-03) | التسجيل المحاسبي لعملية لإصلاح شبكات المياه لجامعة مستغانم | 165 |
| (48-03) | التسجيل المحاسبي لعملية تجديد قنوات المياه الصالحة للشرب لجامعة مستغانم | 166 |
| (49-03) | التسجيل المحاسبي لعملية توصيل الكهرباء لجامعة مستغانم | 166 |
| (50-03) | التسجيل المحاسبي لعملية شراء معدات المطاعم لجامعة مستغانم | 167 |
| (51-03) | التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة الواجهة لجامعة مستغانم | 168 |

| | | |
|---|---|---|
| (52-03) | التسجيل المحاسبي لعملية توصيل شبكة الإنارة بالكهرباء لجامعة مستغانم | 168 |
| (53-03) | التسجيل المحاسبي لعملية دراسة تهيئة قاعة المحاضرات لجامعة مستغانم | 169 |
| (54-03) | التسجيل المحاسبي لعملية إنشاء نوادي فنية لجامعة مستغانم | 169 |
| (55-03) | التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة وتزفيت الطرق الجامعة لجامعة مستغانم | 170 |
| (56-03) | التسجيل المحاسبي لعملية بناء ملحقة إدارية لجامعة مستغانم | 171 |
| (57-03) | التسجيل المحاسبي لعملية نشر المناقصات لبناءات أخرى لجامعة مستغانم | 172 |
| (58-03) | التسجيل المحاسبي للحقوق التسجيل مستغانم | 172 |
| (59-03) | التسجيل المحاسبي لإيراد النقل لجامعة مستغانم | 173 |
| (60-03) | التسجيل المحاسبي لإيراد مطاعم لعدة سنوات لجامعة مستغانم | 173 |
| (61-03) | التسجيل المحاسبي لإيراد عملية تكوين الطلبة لجامعة مستغانم | 173 |
| (62-03) | التسجيل المحاسبي لإيراد الاحتفالات لجامعة مستغانم | 174 |
| (63-03) | التسجيل المحاسبي لإيراد الإقامة لجامعة مستغانم | 174 |
| (64-03) | التسجيل المحاسبي لإيراد المخابر لجامعة مستغانم | 174 |
| (65-03) | التسجيل المحاسبي لإيراد الإعلانات والصفائح لجامعة مستغانم | 175 |
| (66-03) | التسجيل المحاسبي لايرادات اخرى جامعة مستغانم | 175 |
| (67-03) | التسجيل المحاسبي لإعانات الدولة للإستغلال لجامعة مستغانم | 176 |
| (68-03) | التسجيل المحاسبي لإعانات لمساعدة لطلبة الجامعة مستغانم | 176 |
| (69-03) | تذكير بالتسجيل المحاسبي لإعتمادات الإعانات التي لم تستهلك كليا عند أول إستعمال للمحاسبة على أساس الإستحقاق لجامعة مستغانم | 178 |
| (70-03) | التسجيل المحاسبي لتحصيل إعانات التجهيز لجامعة مستغانم | 179 |
| (71-03) | التسجيل المحاسبي للإيجار لجامعة مستغانم | 179 |
| (72-03) | التسجيل المحاسبي للإرسالات الإدارية لجامعة مستغانم | 180 |
| (73-03) | التسجيل المحاسبي لإيجار ممتلكات جامعة مستغانم | 180 |

| | | |
|---|---|---|
| (74-03) | ميزان المراجعة قبل الجرد لجامعة مستغانم | 181 |
| (75-03) | التسجيل المحاسبي باراضي جامعة مستغانم | 187 |
| (76-03) | التسجيل المحاسبي لمخصصات الإهتلاكات لسنة 2024 لجامعة مستغانم | 188 |
| (77-03) | التسجيل المحاسبي إدراج إعانات الإستثمار في نتيجة الدورة لجامعة مستغانم | 192 |
| (78-03) | ميزان المراجعة بعد الجرد لجامعة مستغانم | 192 |
| (79-03) | الميزانية الختامية (الأصول) لجامعة مستغانم لسنة 2024 | 202 |
| (80-03) | الميزانية الختامية (الخصوم) لجامعة مستغانم لسنة 2024 | 204 |
| (81-03) | قائمة الأداء المالي لجامعة مستغانم لسنة 2024 | 205 |
| (82-03) | بيان التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية لجامعة مستغانم لسنة 2024 | 207 |
| (83-03) | بيان التدفقات النقدية لجامعة مستغانم لسنة 2024 | 212 |

# قائمة الأشكال

## قائمة الاشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| (II-1) | الشكل رقم (01): بنية المعلومات الحكومية | 88 |
| (II-2) | الشكل رقم:(02) مراحل تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الجزائر | 129 |

# قائمة المختصرات

# قائمة المختصرات

| الرمز | الدلالة باللغة الأجنبية |
|---|---|
| IFAC | Intenational federation of accountants |
| IPSASB | International public sector accountig standards |
| IPSAS | International public sector accounting standards board |
| IFRS | Financial accounting standards board |
| FASB | International financial accounting standards |
| GASB | International accounting standards |
| FAF | Gouvernement americain standards board |
| IASB | International accounting standards board |
| IAS | Financial accounting foundation |
| GASB | Govemmental accounting standards board |
| DGC | Direction generale de la comptabilite |
| PCE | Plan compable de l'etat |
| AAA | Plan comptable des collectivite local |
| PCEA | Plan comptable des etablissment administratives |
| NCE | Normes comptable de l'etat |
| PCCL | American accounting association |

# ملخص

**ملخص**

تهدف هذه الدراسة الى أهمية إصلاح المحاسبة العمومية على ضوء معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS وكذلك إدراج المحاسبة على أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية ذات طابع إداري و من خلال هذه الدراسة ركّز الباحث على نوعية القياس والإفصاح عن المعلومات المالية للمؤسسات العمومية ذات طابع إداري من خلال اول تطبيق للمحاسبة على أساس الاستحقاق لجامعة مستغانم، حيث مرّت الدراسة على جميع مراحل التطبيق الأول للمحاسبة على أساس الاستحقاق انطلاقا من عملية الجرد والميزانية الافتتاحية وصولا إلى الميزانية الختامية وجميع القوائم المالية الأخرى، حيث تم التوصل إلى تحسين المعلومات المالية المحاسبية لجامعة مستغانم ، وعكس الصورة الصادقة لهذه المؤسسة وتعزيز المعلومات المالية، من خلال تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة العمومية، جودة المعلومة المالية، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

**Abstract**

This study aims at the importance of reforming public accounting in light of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), as well as the inclusion of accrual-based accounting in public bodies of an administrative nature. Through this study, the researcher focused on the quality of measurement and disclosure of financial information for public institutions of an administrative nature through the first application of accrual-based accounting at the University of Mostaganem, where the study went through all the stages of the first application of accrual-based accounting, starting with the inventory process and the opening budget, all the way to the final budget and all other financial statements. It was achieved to improve the financial accounting information of the University of Mostaganem. Reflecting the honest image of this institution and enhancing financial information. By applying public sector accounting standards.

**Keywords:** public accounting, financial information quality, international public sector accounting standards

# مقدمة

**تمهيد**

تمثل محاسبة القطاع العمومي نظاما يسمح بتلخيص الاحداث المالية للقطاع العمومي في شكل تقارير لتوفير المعلومات اللازمة لمستخدمي الميزانية المباشرين و الغير المباشرين ,إضافة الى اعداد البيانات المحاسبية الإلزامية وبالتالي فان الهدف من محاسبة القطاع العمومي هو الحصول على مراجعة شفافية و كاملة لأنشطة مستخدمي المال العام ففي النهج التقليدي التقديم الخدمة العامة يقتصر دور المحاسبة على تسجيل النفقات بالتفصيل والمطلوبة لأغراض الميزانية بغية توفير المعلومات للتخطيط الاقتصادي و الرقابة , غير ان التغيرات التي شهدتها مؤسسات القطاع العمومي و المتمثلة أساسا في استقلاليتها النسبية في تطوير مجموعة من الأنشطة التكميلية و كذا زيادة وزن المصادر الإضافية في تمويل ميزانيتها من جهة إضافة الى تأكيد الازمة الاقتصادية العالمية على أهمية الاستخدام الخاضع للمساءلة والشفافية للمال العام في ظل تدهور الوضع المالي و زيادة الديون العمومية من جهة أخرى، أدت الى الاهتمام الدولي بإيجاد اطار عالمي موحد لمحاسبة القطاع العام ,توجت بإصدار مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) لمعايير جديدة (IPSAS) للقطاع العام لتحقيق مستوى عال من الإفصاح من خلال القوائم المالية المعدة و التي تعكس الذمة المالية الحقيقية لمؤسسات القطاع العمومي ,وهذا من شانه المساعدة على الرقابة على الأداء ,وترشيد استخدام المال العام و الحد من ظواهر الفساد وفي هذا السياق اتجهت معظم دول العالم عموما و الجزائر بشكل خاص الى محاولة التكيف و التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال اصلاح نظامها للمحاسبة العمومية بغية ضبط تسير المال العام و تحسين جودة الإبلاغ المالي للقطاع العام.

1. **إشكالية الدراسة**

كيف يمكن تعزيز جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في جامعة مستغانم؟

2. **الأسئلة الفرعية**

- ✓ هل يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في جميع المؤسسات العمومية؟
- ✓ هل يمكن تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق IPSAS في جامعة مستغانم؟
- ✓ ما هو أثر إصلاح المحاسبة العمومية بما يوافق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في جامعة مستغانم؟
- ✓ هل مخرجات المحاسبة العمومية في جامعة مستغانم تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة؟

3. **فرضيات الدراسة**

- ✓ لا يمكن تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في جامعة مستغانم؟

- تطبيق IPSAS يحسن من جودة المعلومة المالية في جامعة مستغانم.
- إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر يرفع من جودة المعلومة المالية في جامعة مستغانم ويسهل الرقابة عليها.
- مخرجات المحاسبة العمومية في جامعة مستغانم تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة

**4. أهمية الدراسة**

تتجلى أهمية الدراسة في كونها تتزامن مع موضوع تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كما أنها تسلط الضوء على المحاسبة العمومية وواقعها فإصلاح المحاسبة العمومية ومواكبتها للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحقق النفع العام ويرفع من جودة مخرجات المحاسبة العمومية وتقديم تقارير مالية ذات شفافية.

**5. أهداف الدراسة**

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ❖ الاطلاع على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ❖ فهم ودراسة محتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ❖ التوافق الممكن الوصول إليه بين المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ❖ الاطلاع على القوانين الصادرة بخصوص إصلاح المحاسبة العمومية.

**6. منهج الدراسة**

اعتمدنا في هده الدراسة على المنهج الوصفيِّ التحليلي ودلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية وعرض للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

**7. تحديد الإطار الزمني والمكاني**

تم تحديد إطار الزمني بما يناسب الدراسة لفترة ما بين 2023 و2025 وذلك لعصرنة الموضوع المدروس وحداته أما إطار المكاني هو اقتصر على جامعة مستغانم.

**8. الدراسات السابقة**

– دراسة **"بوعبانة فتيحة** " عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الجهود وتحديات" مجلة المؤسسة المجلد 10 العدد 1 سنة 2021 هدفت هذا البحث إلى دراسة مدى مساهمة

الجزائر في إصلاح المحاسبة العمومية والتعرف على أهم الصعوبات التي تواجه الإصلاح وتوصلت هده الدراسة الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية القطاع العام لم تعد خيارا لمسايرة تطورات العصر.

وكذلك أن إصلاح المحاسبة العمومية يضمن الشفافية والمساءلة أما دخول مخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب تنفيذ نهائي للمشروع.

– دراسة **" لعلابية مالك** " متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" المجلد 2، العدد 15 سنة 2016 هدفت هده الدراسة إلى أهمية إصلاح من المحاسبة العمومية في الجزائر وتسليط الضوء على العنصر البشري في هذا الإصلاح واستخدام أدوات وأساليب المحاسبة الحديثة.

– دراسة " **خيضر حبيطي"** يوم 24 23 نوفمبر 2014 " نظام المحاسبة العمومية بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "العملاقة الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تفعيل أداء المؤسسات العمومية هدفت هده الدراسة الى دراسة واقع المحاسبة العمومية واتجاه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتوصلت إلى أن المحاسبة العمومية لا تلبي احتياجات المستخدمين وعدم القدرة على الانتقال من محاسبة على أساس الصندوق إلى محاسبة على أساس الاستحقاق.

–دراسة **"شلال زهير"** 2014، وهي أطروحة الدكتوره بعنوان " إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أطر النظرية التي تحكم المحاسبة العمومية الحديثة ، وعلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق لإجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية الدولية وفق نظام المحاسبة الخزينة العمومية القائمة على اساس مدونة لمجموعة حسابات الخزينة، وعن بداية تحول المحاسبة العمومية الجزائرية من مبدأ "محاسبة الصندوق" إلى " مبدأ الاستحقاق" وذلك في إطار الإصلاح المحاسبي 1995.

– أما بخصوص دراسة (Mhaka 2014) بعنوان " هل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وسيلة مضمونة لجودة التقارير المالية الحكومية2؟ حليل مقارنة لهيئة التقرير على أساس المحاسبة النقدية والتقرير على أساس الاستحقاق في معابير المحاسبة الدولية للقطاع العام" حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل منفعة وتكاليف تبني معايير المحاسبة لدولية في القطاع العام الزيمبابوي، ومقارنة أساس المحاسبة النقدية المطبقة في الحكومة الزيمبابوية بأساس الاستحقاق المقترح في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد خلصت الدراسة إلى أن

اعتماد هذه المعايير ساعد على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية, كما تساعد هذه الأخيرة في إدارة كل من الدين المحلي والخارجي ، وتحسين قدرت المانحين في البلاد وتشجيع معايير الشفافية والقابلية للمقارنة.

– دراسة (Cardoso & al2014) بعنوان: " إصلاح المالي في البرازيل وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

(Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل النتائج المتعلقة بالإصلاح المالي في البرازيل والتي حسب رأي الباحثين تأثر بمرحلتين: الأولى مرحلة تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، والثانية مرحلة التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

– دراسة ( Alshujairi, M2014) بعنوان : " إصلاح نظام المحاسبة الحكومية وتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في العراق "

(Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار الحاجة من أجل إصلاح النظام المحاسبي الحكومي في العراق كدولة نامية، من خلال تبني أساس الاستحقاق المحاسبي المطبق في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وقد حاول الباحث البحث في أسباب ومتطلبات التطبيق لتلك المعايير، اكتشاف التحديات التي قد تواجه الإدارة المالية العامة في العراق، ومناقشة العوامل الداعمة التي قد تساعد الإدارة المالية العامة في تبني أساس لاستحقاق المستخدم في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

–دراسة الجزراوي وصالح ( 2012) بعنوان "معايير المحاسبة الحكومية، وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق" حيث هدفت هذه الأخيرة إلى بيان دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية للقطاع العام في تطوير النظام المحاسبي في العراق، وخلصت الدراسة إلى أن إتباع المعايير المحاسبية لقطاع العام، وإعداد القوائم المالية تعمل بموجبها على تحقيق المصداقية ومساعدة صناع القرار الاقتصادي والمالي على تعزيز ثقة المجتمع

الدولي بالبيانات المالية، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تشكيل لجنة من المهنيين والأكاديميين في مهنة المحاسبة لدراسة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتحديد ما يلاءم لبيئة العراقية.

-دراسة (Bellanca & Vandernot, 2012) بعنوان :" تقييم البيئة المحاسبية في بلجيكا "

(Belgian Public Accounting: Evolution and Compliance with IPSAS)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم البيئة المحاسبية في بلجيكا بالتركيز على ثلاث معايير محاسبة دولية لقطاع العام لمعرفة مدى تقبل البيئة المحاسبية في بلجيكا لها وتقييم فوائد الاصلاح المحاسبي في بلجيكا لعام 2003. ولفهم حقيقة الموقف المحاسبي المالي قامت هذه الدراسة بتحليل مدى التزام البيئة المحاسبية في بلجيكا بثلاث معايير محاسبية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهي ذات الأرقام: 1(اعداد القوائم المالية)، و6 (القوائم المالية الموحدة والمستقلة)، و22 (الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع العام الحكومي).

9. **تقسيمات الدراسة**

تم تقسيم هذه الدراسة كالتالي:

**الفصل الأول:** الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

- **المبحث الأول:** ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- **المبحث الثاني:** الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

**الفصل الثاني:** اصلاح المحاسبة العمومية لتعزيز جودة المعلومة المالية

- **المبحث الأول:** ماهية المحاسبة العمومية
- **المبحث الثاني:** الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر
- **المبحث الثالث:** مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

**الفصل الثالث:** تجربة المحاسبة على أساس الاستحقاق لجامعة مستغانم

- **المبحث الأول:** عداد الميزانية الافتتاحية والتسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية لجامعة مستغانم
- **المبحث الثاني:** اعداد القوائم المالية الختامية لجامعة مستغانم

# الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

**تمهيد**

يشهد العالم تطوراً سريعًا في مفاهيم الإدارة العامة وأدواتها، مما يعزز من كفاءة تنفيذ استراتيجيات الدولة وتحقيق الاستخدام الأمثل للمال العام. ويعد النظام المحاسبي العمومي من أهم الأدوات التي تضمن توفير بيانات دقيقة تحقق الإفصاح الشامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، مع ضمان مستوى عالٍ من الرقابة والكفاءة في الأداء الحكومي.

مع ازدياد حجم وتعقيد الأنشطة الحكومية، تواجه العديد من الدول صعوبات في توحيد المعايير المحاسبية بسبب التباين في تفسير البيانات المحاسبية واستخدامها، مما يؤدي إلى نتائج مختلفة قد تعيق عملية المقارنة بين البيانات المالية. كما تؤثر هذه الفجوات على نظام الرقابة، مما يؤدي إلى ظهور نزاعات مالية وقانونية، ويضعف الشفافية والمصداقية المالية للحكومات.

في هذا السياق، أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة إلى وضع إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام، بهدف تعزيز دقة التقارير المالية وضمان التناسق في البيانات المالية بين مختلف الدول. وقد أسندت هذه المهمة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الذي يعمل على تطوير وإصدار معايير دولية لضمان تجانس الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي.

يتناول هذا الفصل دراسة وتحليل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مع التركيز على دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير هذه المعايير وفقًا لأفضل الممارسات الدولية، وذلك عبر ثلاثة مباحث تسلط الضوء على مختلف الجوانب المحاسبية في هذا المجال.

## المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية التي تنظم وتوجه المحاسبة والتقارير المالية للحكومات والمؤسسات العامة في جميع انحاء العالم. تم تطوير هذه المعايير من قبل المؤسسة الدولية للمحاسبة العامة وهي المتاحة للاستخدام والمراجعة (IFAC)

### المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعتبر المعايير المحاسبية قواعد الإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها".[1]

تعرف المعايير المحاسبية بأنها "إطار كتابي جهاز أو هيئة إصدار المعايير في تاريخ معين ويتضمن عددا من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس أو عرض نوعية معينة من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها". [2]

#### الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بناء على الدراسة رقم (13) للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالي". [3]

في حين أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعرفها بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام "

وفي هذا الإطار، يمكن الاستنتاج بأن معايير المحاسبة الدولية تعتبر قواعد عملية مقبولة قبولا عاما والتي تمثل إجماع خبراء وهيئات مهنية مختصة في المحاسبة، من أجل توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي عن

---

[1] Helen Gernon & Gary K.Meek, Accounting an International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, New York, 2001, p: 39

[2] د محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 05 لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987، ص: 174، 175.

[3] International Federation of Accountants, Study n°13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York, 2001, p: 08.

طريق تقديم إرشادات وتوجيه عمل للمحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، من أجل الرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

**الفرع الثاني: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

تُسهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق التوافق بين السياسات المحاسبية عالميًا، من خلال تقديم إرشادات وتوجيهات للممارسين في المجال المحاسبي، بهدف تحسين جودة البيانات المالية وتعزيز مستوى الإفصاح عن أنشطة وحدات القطاع العام. كما تعمل هذه المعايير على تحسين إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين الدول المختلفة، مما يرفع من مستوى الشفافية على الصعيد الدولي.

تلعب معايير المحاسبة الدولية دورًا أساسيًا في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية عالميًا، عبر تحقيق تقارب في طرق إعداد البيانات المالية للقطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي لضمان تطوير نظم المحاسبة والارتقاء بجودة الإفصاح المالي للقوائم المالية الحكومية.

وترتكز هذه المعايير على متطلبات تضعها المنظمات الدولية، ما يمنحها صفة الإلزامية ويعزز قبولها عالميًا. وتُعدّ هذه المتطلبات انعكاسًا لأفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية، مما يضمن مصداقيتها وجودتها. وبالتالي، فإن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة على مستوى عالمي.

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

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه سنة 1977، والذي تهدف مهمته الأساسية حسب نظامه الداخلي إلى "خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة".[1]

[1] http://www.ifac.org.Consulter le 02/11/2023

**الفرع الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

أنشأ مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين هيئة مستقلة تُعنى بوضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث تُشرف على تطوير معايير محاسبية للوحدات الحكومية والإدارية التي لا تستهدف تحقيق الربح. وتهدف هذه المعايير إلى ضمان توافقها مع المعايير الدولية، مع مراعاة الخصائص المميزة للقطاع العام.

ويُعنى المجلس بإصدار معايير محاسبية ذات جودة عالمية، مما يسهم في تحسين التقارير المالية للوحدات الحكومية التي تعتمد على الأساس النقدي. ورغم أن تبني هذه المعايير اختياري، إلا أنه يُشجع عليه لضمان الالتزام بالممارسات المحاسبية السليمة.

علاوة على ذلك، يعتمد المجلس في إصدار المعايير على أساس الاستحقاق، مما يساعد على توفير تقارير مالية أكثر دقة وتمثيلًا للوضع المالي الفعلي. كما يتيح إمكانية إدخال تعديلات على المعايير الدولية عند الحاجة، لضمان ملاءمتها لخصوصيات القطاع العام.[1]

وعند إعداد البيانات المالية وفقًا لأساس الاستحقاق، يحرص المجلس على التمييز بين البيانات المالية العامة والتقارير المصممة لتلبية متطلبات جهات محددة، مثل الجهات التنظيمية أو الهيئات التشريعية والتنفيذية.

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

**الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

يسعى المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى تعزيز المصلحة العامة من خلال تطوير معايير محاسبية تسهم في إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية، مع تسهيل المقارنة بين المعايير الوطنية والدولية. ويتم ذلك عبر إصدار معايير محاسبية متكاملة تتناسب مع احتياجات الحكومات والوحدات العامة غير الهادفة للربح حول العالم.

وتعتمد هذه المعايير على أفضل الممارسات الدولية، حيث تسهم في تحسين إعداد التقارير المالية لوحدات القطاع العام، مما يساعد في تعزيز الشفافية ودعم القوائم المالية المستخدمة من قبل الحكومات.

وفي هذا السياق، يعمل المجلس على تحقيق مجموعة من الأهداف، تشمل:[2]

---

[1] خالد جمال جعارات, تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام , الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية IPSAS–IAS–IFRS في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات جامعة ورقلة , الجزائر يومي 25–24 نوفمبر 2014 ص 8–7

[2] www.ifac.org, consulter le 25/01/2012.

- تطوير معايير محاسبية تتلاءم مع متطلبات القطاع العام.
- نشر الإرشادات والتجارب المتعلقة بإعداد التقارير المالية.
- تعزيز المقارنة بين المعايير الدولية لضمان مواءمة التقارير المالية مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

كما يأخذ المجلس بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام وطبيعة نشاطه عند تصميم وتطبيق هذه المعايير

**المطلب الثالث: نطاق إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

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

**الفرع الأول: إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

تستند استراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تحقيق قدر من التقارب مع تطبيق منهجية المحاسبة الدولية في القطاع الخاص. وتعتمد هذه الاستراتيجية على مواءمة متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص مع طبيعة النشاط الحكومي، بحيث يتم تعديلها لتتلاءم مع خصوصيات وحدات القطاع العام، خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق.

وفي هذا السياق، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في الفقرة (18) من مقدمة المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، أن هذه المعايير تُعدُّ مرجعًا أساسيًا لإعداد التقارير المالية وعرض البيانات المحاسبية ذات الصلة بوحدات القطاع العام.[1]

ويتحقق هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية المستخدمة في القطاع الخاص لتتناسب مع احتياجات القطاع العام، حيث يسعى مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام إلى الحفاظ على نهج المعالجة المحاسبية للنص الأصلي للمعايير الدولية عند إعداد التقارير المالية، إلا إذا استدعت خصوصية القطاع العام الخروج عن هذه المعايير. [2]

.[1] www.ifac.org/ipsab, consulter le 01/06/2012

1 العبد الله رياض جاسم ،المعايير المحاسبية والبلدان النامية،المؤتمر العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق،عمان الأردن ,099م،ص

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

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

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

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات والمؤسسات العامة في اعتماد معايير وطنية خاصة بها. ومع ذلك، يشجع المجلس بشكل كبير على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والعمل على مواءمتها مع المتطلبات الوطنية، مما يسهم في توحيد القوائم المالية الحكومية وتحقيق الاتساق في عرض البيانات المالية. ومع ذلك، لا يُلزم المجلس الحكومات بتطبيق هذه المعايير إلا إذا كانت متوافقة مع متطلبات القوانين والأنظمة المعتمدة لديها[1]

وفي هذا السياق، لا يمتلك المجلس سلطة فرض هذه المعايير على الدول، بل يقدمها كخيار اختياري يهدف إلى تحسين جودة وشفافية الإفصاح المالي في القطاع الحكومي، من خلال معايير معترف بها دوليًا تسهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الحكومية.

ويرتبط نجاح المجلس بمدى الاعتراف به وتبني معاييره من قبل الحكومات والمنظمات الدولية والمهنية المتخصصة، حيث يتمثل دوره في تقديم الدعم للدول الراغبة في تطبيق هذه المعايير وتوفير الإرشادات اللازمة لضمان اتساقها مع الممارسات المحاسبية في القطاع العام

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2008، ص :20.

**الجدول رقم (01-01): قائمة الدول المتبناة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام**

| قائمة الدول | الوضعية تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام |
|---|---|
| أستراليا، بريطانيا، نيوزيلاندا، كندا الولايات المتحدة الأمريكية | تبنى نظام محاسبة حكومية على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. |
| أفغانستان | تبنى برنامج اصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير |
| ألبانيا | الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي. |
| الجزائر | مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام. |
| الارجنتين | في إطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق |
| أرمينيا | عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي ثم الانتقال نحو اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق |
| أذربيجان | التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق |
| بنغلاديش | في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، تكييف التشريعات |
| بربادوس | مشروع في إطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق بالتأكيد مع صندوق النقد الدولي |
| كمبوديا | في إطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية |
| جزر كايمان | الحكومة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق |
| الصين | مشروع في إطار التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك |
| قبرص | تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي |

| | |
|---|---|
| شرق وجنوب افريقيا | أعضاء الجمعية الافريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية |
| تيمور الشرقية | اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي |
| السلفادور | مشروع البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية (جانفي 2005) |
| فيجي | مخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي |
| فرنسا | التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكييف القواعد والتنظيم المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام |
| غامبيا | في إطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحول إلى أساس الاستحقاق |
| غانا | تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي |
| المجر | بالتعاون مع اصلاحات الاتحاد الاوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية |
| الهند | البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، تمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة |
| اندونيسا | معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية المتوقعة بحلول 2009 |
| جمايكا | الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق والتغيير في طور الإنجاز |
| كازاخستان | قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة امكانية ادخال المعايير المحاسبية في القطاع العام |
| لاوس | البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام |
| لاتفيا | اصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الاوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية |
| ليتوانيا | اصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الاوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية |
| لبنان | تبني مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام |
| مقدونيا | في إطار تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي |
| جزر المالديف | إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبية في القطاع العام |

| | |
|---|---|
| ماليزيا | أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتم اعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون أي تحفظ |
| موريطانيا | اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قيد التنفيذ |
| منغوليا | الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق 2003، مشروع بدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية |
| المغرب | اصلاح مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام |
| نيبال | اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي |
| هولندا | الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة |
| نيجيريا | اجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي |
| النرويج | الحكومة المركزية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الاستحقاق الكامل |
| باكستان | إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي |

**La Sources** : International Federation of Accountants, IPSAS adoption by governments, IFAC New York, 2007, p: 14.

استناداً إلى البيانات الواردة في الجدول أعلاه، يمكن ملاحظة أن الدول المتقدمة غالبًا ما تسعى إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقًا لأساس الاستحقاق، نظرًا لقدرته على تحقيق مستوى عالٍ من الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية. ويعكس هذا التوجه الاعتراف الدولي بأهمية تبني معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق، مما يتطلب تدرجًا مستمرًا بالنسبة للدول التي لا تزال في مراحل مبكرة من هذا التحول. وفي هذا السياق، يمكن الإشارة إلى تجربة نيوزيلندا باعتبارها من أوائل الدول التي نجحت في تطبيق معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية، مما ساهم في تحسين الشفافية وجودة التقارير المالية لمختلف وحدات القطاع العام.

على النقيض، لا تزال بعض الدول الأخرى تتبع نهجًا متحفظًا تجاه تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مفضلة الاعتماد على الأساس النقدي أو التحرك التدريجي نحو الاستحقاق كإجراء تجريبي قبل اعتماده بشكل كامل،[1] ومن الجدير بالذكر أن العديد من المنظمات الدولية، مثل الأمم المتحدة، قد قررت تبني هذه المعايير، مع ضمان تكيفها مع خصوصيات فروعها ووحداتها المختلفة، وذلك منذ عام 2010، إضافة إلى "الاتحاد الأوروبي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومنظمة حلف شمال الأطلسي". [2]

وفي هذا الإطار، بذل جهود حثيثة من قبل العديد من الجمعيات والمنظمات المحاسبية للمساهمة في تطوير النظام المحاسبي، وذلك من خلال تنظيم المؤتمرات الدولية، وعقد الدورات التدريبية، وإعداد البحوث، وفتح باب النقاشات بهدف توحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المختلف بشأنها داخل هذه الجمعيات. ويهدف ذلك إلى الوصول إلى نظام محاسبي عالمي موحد يحظى بقبول واسع. ومع ذلك، لا تزال هناك تباينات كبيرة بين المعايير القياسية المعتمدة محليًا في العديد من الدول.[3]

أما بالنسبة للجزائر، فإن إدراجها في الجدول لا يعني تبنيها الرسمي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وإنما يشير إلى انطلاق إصلاحات في نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي. ومع ذلك، لم يتم بعد تحديد طبيعة هذه الإصلاحات أو تأكيد الاتجاه نحو اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.

**المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية**

تستند المحاسبة السليمة للقطاع العام إلى إطار واضح يتم تعريفه ليعكس أفضل الممارسات المحاسبية في جميع أنحاء العالم، وتحقيقا لهذه الغاية، فإن الإطار المفاهيمي للمحاسبة في القطاع العام منظم بطريقة تعكس كل من: الأهداف، النطاق، أساليب الاعتراف والقياس، التعاريف الهامة، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المبينة في التقارير المالية والمحاسبية للهيئات العمومية.

---

[1] إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008، ص:147

[2] International Federation of Accountants, annual report 2006 – thirty years of progress, IFAC, New York, 2006, p: 3.

[3] خلف عبد الله الوردات وسهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2009،ص29.

**المطلب الأول: لمحة عن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وأهدافه**

لقد تم نشر الإطار المفاهيمي والموافقة عليه مبدئيا في سنة 2014 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لذلك سوف نحاول من خلال هذا المطلب الوقوف على المراحل التي مر بها الإطار المفاهيمي لمجلس IPSAS، وماذا نعني به، وأهدافه.

**الفرع الأول: التطور التاريخي للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية**

كما سبق وأن رأينا، أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قام بإطلاق برنامج وضع المعايير سنة 1996، ليصدر بعده مجموعة متماسكة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأساسية، بحيث تم الأخذ بعين الاعتبار أثناء إعداد المعايير العديد من المفاهيم والتعاريف والمبادئ، غير أن هذه المفاهيم والتعاريف والمبادئ لم تكن محددة بشكل واضح ومفصل.

حينها أدرك المجلس أنه قد حان الأوان لوضع إطار مفاهيمي دولي لإعداد التقارير المالية للأغراض العامة لهيئات القطاع العام، فالإطار المفاهيمي يعمل على دعم المعايير المحاسبية الدولية في مختلف الدول، بغض النظر عن النظام السياسي أو نوع النظام القائم، وبغض النظر عن الترتيبات المؤسسية والإدارية التي وضعها كل قطاع عام لضمان تقديم الخدمات للمواطنين، والتي تختلف اختلافا كبيرا من دولة إلى أخرى. لذلك كان على المجلس عند إعداده للإطار المفاهيمي أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي : تنوع التقاليد الأساسية الاجتماعية والثقافية وكذا أنواع الأنظمة[1].

وقد تم تطوير الإطار المفاهيمي على مدى فترة ثماني سنوات، ونشر بالكامل في 31 أكتوبر 2014، تحت عنوان "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية للأغراض العامة لهيئات القطاع العام ."والجدول التالي يمثل المراحل التي مر بها مشروع إعداد الإطار المفاهيمي بدءا من سنة 2006:

[1] IFAC Board, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, Final Pronouncement, New York, January 2013, p4.

**جدول رقم (01-02): مراحل إعداد الإطار المفاهيمي**

| الفترة | الإنجازات |
|---|---|
| جويلية 2006 | شروع المجلس رسميا في مشروع الإطار المفاهيمي بالتعاون مع عدد من واضعي المعايير الوطنية وهيئات أخرى |
| نوفمبر-ديسمبر 2006 | في نوفمبر 2006 وافق مجلس IPSASB على ملخص المشروع، وأصبح خاضعا للمراجعة النهائية والتعليق من قبل المشاركين من واضعي المعايير الوطنية ونشرت نسخة محدثة على الموقع الالكتروني في ديسمبر 2006 |
| 2008 | تعديل الجدول الزمني للمشروع والاسراع فيه و لم يصبح المشروع مشروع تعاوني مع واضعي المعايير الوطنية والهيآت الأخرى |
| 2013-2009 | نشر أوراق التشاور ومسودات العرض على مراحل مختلفة لمشروع الإطار |
| جانفي 2013 | صدور الفصول الأربعة الأولى من الإطار:<br>• الفصل 1: دور وسلطة الإطار المفاهيمي<br>• الفصل 2: أهداف ومستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة<br>• الفصل 3: الخصائص النوعية للمعلومات المالية<br>• الفصل 4: الهيئة المعدة للتقارير |
| سبتمبر 2014 | الموافقة على الفصول الأخيرة<br>• الفصل 5: عناصر القوائم المالية<br>• الفصل 6: الاعتراف بالقوائم المالية<br>• الفصل 7: قياس الأصول والخصوم في القوائم المالية<br>• الفصل 8: عرض المعلومات في التقارير المالية للأغراض العامة |
| 31 أكتوبر 2014 | الانتهاء من إعداد الإطار وإصداره بالكامل |

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على: – Ernst & Young, The conceptual framework from start to finish, IPSAS Outlook, November 2014, p2.

يحدد الإطار المفاهيمي المفاهيم التي يستند لها مجلس IPSASB عند وضعه للمعايير والمبادئ التوجيهية، حيث يتعامل مع المفاهيم التي تنطبق على القوائم المالية لهيئات القطاع العام، فضلا عن مجموعة واسعة لاحتياجات المعلومات المالية في القطاع العام، وقد مثل مشروع الإطار المفاهيمي أولوية استراتيجية رئيسية لمجلس IPSASB في السنوات الأخيرة.[1] وقد تمت الموافقة على الفصول الأربعة الأخيرة أثناء الاجتماع الذي عقده المجلس في سبتمبر 2014، هذه الفصول الأربعة التي تتناول: التعريف الاعتراف وقياس عناصر القوائم المالية وعرضها في التقارير المالية للأغراض العامة، بالإضافة إلى أربعة فصول الأولية: الفصل 1 "دور وسلطة الإطار المفاهيمي"، الفصل 2 "الأهداف ومستخدمي القوائم المالية ذات الغرض العام"، الفصل 3 "الخصائص النوعية"، والفصل 4 "الكيانات المعدة للتقارير المالية " والتي نشرت في أوائل عام 2013، ليصل العدد الإجمالي لفصول الإطار المفاهيمي إلى ثمانية. وقد نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) إطاره المفاهيمي لإعداد التقارير المالية للأغراض العامة لهيئات القطاع العام. ويوفر المفاهيم التي تدعم تطوير معايير المحاسبة الدولية والممارسات الموصى بها.

وشرع مجلس المعايير IPSASB رسميا مشروع الإطار المفاهيمي في أواخر 2006. حيث كان المشروع في الأصل مشروعا تعاونيا مع عدد من واضعي المعايير الوطنية والهيئات الرسمية المماثلة التي تتولى مسؤولية إعداد التقارير المالية لهيئات القطاع العام في نطاق دولهم.

ومنذ بداية المشروع، لم تكن نية مجلس IPSASB مقتصرة على تفسير الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية لتطبيقها على القطاع العام، على الرغم من أن IPSASB يشرف على عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية وغيره من الجهات المعنية بوضع المعايير، حيث ظل الإطار دائما مشروعا محددا للقطاع العام. وأعيد تأكيد هذا النهج من قبل IPSASB في جوان 2013، عندما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ورقة مناقشته DP 2013/1A لاستعراض الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية. وفي أواخر عام 2009، تم تنقيح ومراجعة الجدول الزمني لمشروع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB، وتم تسريع المشروع والتوقف عن التعاون مع واضعي المعايير الوطنية والهيئات الأخرى، وبعد نشر أوراق التشاور ومسودات العرض بين سبتمبر

[1] IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, IFAC, New York, 2014. Available at: https://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-generalpurpose-financial-reporting-public-sector-enti-8

2008 وأفريل 2013، أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الفصول الأربعة الأولى من الإطار في جانفي 2013، والتي تحدد ما يلي:[1]

دور الإطار المفاهيمي في وضع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها؛ المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام للهيئات العمومية، وهم: متلقي الخدمة ومقدمي الموارد وممثليهم، أهداف التقارير المالية للهيئات العمومية في توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة وصنع القرار، الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية وخصائص الهيئة العمومية المعدة للتقارير المالية للأغراض العامة.

وفي سبتمبر 2014، تمت الموافقة على الفصول النهائية للإطار المفاهيمي، والتي اتسمت بإنجاز المراحل 2-4 من المشروع، وأصدرت وثيقة الإطار النهائي في 31 أكتوبر 2014.

**الفرع الثاني: الهدف من وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية**

إن الإطار المفاهيمي ليس بمثابة معيار، وإنما هو عبارة عن مجموعة من المفاهيم التي يؤخذ بها أساسا لإعداد القوائم المالية، والمرجع الذي يرجع إليه لعلاج مشكلة غير متوقعة عند إعداد معيار ما، فالإطار المفاهيمي يمثل الأسس والمبادئ المحاسبية الأساسية التي تهدف إلى توفير معلومات مفيدة وهامة لاتخاذ القرارات. وتتلخص الأهداف الرئيسية للإطار في النقاط التالية:

- تقديم الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عند إعداد معايير جديدة في المستقبل وتحسين المعايير القائمة؛
- مساعدة الهيئات الوطنية الواضعة للمعايير في تطوير معايير وطنية؛
- مساعدة هيئات القطاع العام في تطبيق المعايير؛
- مساعدة المدققين الخارجيين من إبداء رأيهم حول امتثال القوائم المالية للمعايير؛
- مساعدة مستخدمي التقارير المالية من اتخاذ قرارات حول المعلومات المعدة وفقا للمعايير

**المطلب الثاني: محتوى الإطار المفاهيمي لمجلس PSASB**

سوف نحاول من خلال هذا المطلب عرض المحتوى الرئيسي للإطار المفاهيمي للمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث تضمن الإطار العديد من المواضيع، بدءا بالمقدمة والتي وضحت السمات والعوامل التي

[1] **Ernst & Young, The conceptual framework – from start to finish, IPSAS Outlook, op.cit.**

تميز هيئات القطاع العام عن هيئات القطاع الخاص، ومرورا إلى الفصول الثمانية التي سبق وأن أشرنا إليها، والتي انقسمت في صدورها إلى مراحل.

**الفرع الأول: الفصول الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في جانفي 2013**

1. **دور وسلطة الإطار المفاهيمي:** يحدد هذا الفصل دور الإطار المفاهيمي، والذي ينتظر منه أن يحدد المفاهيم التي سيعتمد عليها مجلس IPSASB عند وضعه لمعايير IPSAS وإرشادات الممارسة الموصى بها، فالإطار المفاهيمي سيدعم عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.[1]

2. **أهداف ومستخدمي التقارير المالية المعدة للأغراض العامة:**[2] يحدد هذا الفصل أهداف التقارير المالية وكذا مستخدمي التقارير المالية،

ليست غاية في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة تمكن من توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات"، فأهداف التقارير المالية تحدد بالرجوع إلى مستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة، واحتياجاتهم من المعلومات، فتوفير معلومات مفيدة للمساءلة وصنع القرار هو الهدف النهائي من التقارير المالية المعدة للأغراض العامة GPFRs، ويحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مجموعة كاملة من التقارير المالية تضم: الميزانية، قائمة الدخل (جدول النتائج)، جدول التغيرات في الوضع المالي والملاحظات.

وقد ناقش المجلس قائمة المستخدمين المحتملين للتقارير المالية، ويتمثل هؤلاء المستخدمين في كل من:

– متلقي الخدمات والموردين في المقام الأول، الذين لا يحق لهم مطالبة الهيئات العمومية بالمعلومات التي يحتاجوها الأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

– السلطة التشريعية (أو هيئة مماثلة لها)، وأعضاء البرلمان (أو هيئة تمثيلية مماثلة) هم أيضا مستخدمين رئيسيين للتقارير المالية، حيث يستفيدون بشكل كبير ومستمر من التقارير على نطاق واسع ومستمر عندما يتصرفون بصفتهم ممثلين المصالح متلقي الخدمات ومقدمي الموارد ولذلك، ولأغراض الإطار المفاهيمي، فإن المستفيدين الرئيسيين من التقارير هم متلقي الخدمات ومثليهم ومقدمي الموارد وممثليهم.

---

[1] IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp8-11.

[1] Salia, Hussein and Atuilik, Williams Abayaawien, Impact of IPSAS Adoption on Transparency and Accountability in Managing Public Funds in Developing Countries Evidence From Liberia , Journal of Accounting and Taxation,2019.

ويتلقى المواطنون الخدمات ويقدمون الموارد اللازمة لذلك من وإلى الحكومة وغيرها من هيئات القطاع العام، ولذلك، فإن المواطنين هم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية للأغراض العامة. لذلك يجب التركيز على تلبية متطلبات هذه الشريحة، وإظهار المعلومات التي تقدمها في التقارير المالية.

وقد لا يكون بعض مستلمي الخدمات ومقدمي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية للأغراض العامة للمعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرار مواطنين – على سبيل المثال، المقيمين الذين يدفعون الضرائب و / أو يحصلون على مزايا ولكن ليسوا مواطنين؛ والوكالات المانحة الثنائية والمتعددة الأطراف، وكثير من المقرضين والشركات الذين يقدمون الموارد إلى الحكومة ويتعاملون معها؛ وأولئك الذي يقومون بتمويل أو الاستفادة من الخدمات التي تقدمها المنظمات الحكومية الدولية. وفي معظم الحالات، تعتمد الحكومات التي توفر الموارد للمنظمات الحكومية الدولية على التقارير المالية لهذه المنظمات من أجل الحصول على معلومات الأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. إذا مما سبق يتضح لنا أن التقارير المالية للأغراض العامة معدة لتلبية احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، غير أنها ليست حكرا عليهم فقط، فقد توفر هذه التقارير أيضا معلومات مفيدة الأطراف أخرى ولأغراض أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يجد الإحصائيون الحكوميون والمحللون ووسائط الإعلام والمستشارون الماليون والصالح العام وجماعات الضغط (اللوبي) وغيرهم، المعلومات التي توفرها التقارير المالية للأغراض العامة مفيدة لأغراضهم الخاصة.

ويمكن للمنظمات التي لديها سلطة المطالبة بإعداد التقارير المالية المصممة خصيصا لتلبية احتياجاتها الخاصة من المعلومات أن تستخدم أيضا المعلومات التي تقدمها التقارير المالية للأغراض العامة لأغراضها الخاصة – على سبيل المثال، الهيئات التنظيمية والرقابية، ومؤسسات مراجعة الحسابات، واللجان الفرعية التابعة للسلطة التشريعية أو الهيئات الإدارية الأخرى، الوكالات المركزية ومراقبو الميزانية، ووكالات التصنيف الائتمانية، وفي بعض الحالات مؤسسات الإقراض ومقدمي التنمية وغيرهم من المساعدين، فقد تجد هذه الأطراف أن المعلومات المقدمة في التقارير المالية للأغراض العامة مفيدة، على الرغم من أنهم لا يصنفون ضمن المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية للأغراض العامة . ولذلك، فإن التقارير المالية للأغراض العامة لم يتم إعدادها لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات على وجه التحديد. [1]

[1] Magalhàes, Fabio and Augusta Ferreira & Carlos Santos, NBCASP e IPSAS :" **UMA Anàlise de processor de convergencia Brasilia sob a otica do accrual basis accounting** 2013

وتنقسم المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المعدة للأغراض العامة إلى:

– معلومات خاصة بالأداء المالي: تحديد موارد الهيئة، والمطالبة بتلك الموارد.

– معلومات خاصة بالمركز المالي: تقييم بعض المسائل، كأن يتم تقييم فيما إن كانت الهيئة قد اكتسبت موارد اقتصادية واستخدمتها بكفاءة وفعالية.

– معلومات خاصة بالتدفقات النقدية: تقييم سيولة الهيئة وملاءها. إضافة إلى معلومات إضافية يتم تقديمها في الملاحظات أو تقارير منفصلة، حول:

– الامتثال للميزانية المعتمدة؛

– كفاءة الخدمات المقدمة؛

– الخطة المستقبلية لتقديم الخدمات. [1]

### 3. الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

هناك اهتمام واسع ومستمر لمعظم الحكومات ليس فقط حول الامتثال للمعايير، بل أيضا حول نوعية المعلومات المقدمة وجودها، وذلك لما لجودة المعلومات المحاسبية من أهمية في إرساء قواعد المساءلة والشفافية وتلبية حاجات المستخدمين. فقوائم الأداء المالي الخاطئة وغير الدقيقة بإمكانها تشويه الرقابة الإدارية الداخلية من جهة، ولها أثر بالغ أيضا على الصعيد الخارجي من جهة أخرى، حيث يمكنها أن تضلل أصحاب المصلحة الرئيسيين في الحصول على معلومات دقيقة.

وتمثل الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في التقارير المالية المعدة للأغراض العامة GPFRs السمات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين، وتدعم تحقق أهداف هذه التقارير، المتمثلة في توفير معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وقد وردت في الفصل الثالث من الإطار المفاهيمي هذه الخصائص النوعية، وهي كل من: الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، والتوقيت المناسب. ويمكن تصنيف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى صنفين: خصائص رئيسية وأخرى ثانوية. وفيما يلي نتناول كل صنف على حدى:[2]

---

[1] يوسف السعيدي احمد نظام المحاسبة العمومية و مدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS, اروحة الدكتوراة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,جامعة البليدة ,الجزائر , 2016 ص 112

[2] CF: – Bruno Colmant, et autres, Les normes IAS–IFRS: une nouvelle comptabilité financière, PEARSON EDUCATION, 2e édition , USA, 2013, pp56–59.

1.3. **الخصائص الرئيسية:** تتمثل الخصائص النوعية الرئيسية في : ملائمة المعلومات المحاسبية، وموثوقيتها.[1]

**- ملائمة المعلومات المحاسبية: La pertinence**

تعرف المعلومات الملائمة على أنها تلك المعلومات القادرة على إحداث الفرق من خلال مساعدة متخذي القرارات على عمليات صنع القرار، ويتحقق هذا الأمر من خلال قدرة المعلومات على التنبؤ وعلى التحقق، وتكون للمعلومات قيمة تنبؤية إذا ساعدت على التنبؤ بالأحداث المستقبلية، وتكون لها قيمة استرجاعية إذا كانت قادرة على التحقق من صحة التقييمات السابقة. ويرتكز مبدأ الملائمة على مبدأ الأهمية النسبية. وتكون المعلومات واقعية (مهمة نسبيا) إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو تشويهها في قرارات مستخدميها. وبعبارة أخرى، تشكل الأهمية النسبية جانب معين من الملائمة الذي يعتمد على طبيعة أو حجم البنود التي تتعلق بما المعلومات.

**- الموثوقية أو التمثيل الصادق: La Fiabilité**

تمثل التقارير المالية الظواهر الاقتصادية استنادا على الكلمات والأرقام، ولكي تكون مفيدة يجب أن لا تمثل المعلومات المالية سوى الظواهر ذات الصلة وإنما يجب أن تعطي صورة حقيقية عنها، ولإعطاء صورة دقيقة تماما عن الظواهر الاقتصادية يجب أن تتمتع التقارير المالية بثلاث خصائص أساسية:

– أن تكون شاملة، أي أنها تحتوي على كافة المعلومات اللازمة لتمكين المستخدم من فهم الوقائع المعروضة، بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات اللازمة.

– أن تكون محايدة، يعني الابتعاد عن التحيز في اختيار وعرض المعلومات المالية. انه ليس لديها تحيز، الترجيح، الإثبات أن تقليل أو غيرها من التلاعب لزيادة احتمال أن المعلومات المالية سيتم إيجابية أو سلبية ينظر إليها من قبل المستخدمين.

لا يعني المعلومات المحايدة المعلومات التي لها أي غرض أو أي تأثير على السلوك. وبدلا من ذلك، فإن المعلومات المالية ذات الصلة هي، بالتعريف، واحدة لديها القدرة على التأثير على قرارات المستخدمين.

[1] - IASB, Cadre conceptuel de l'information financière, IFAC, New York, 2010, pp16-20. sur le site : http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprementdites/item 71834.pdf - IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp28-32.

– وخالية من الخطأ،

– موثوقية المعلومات لا تعني أن المعلومات دقيقة من جميع النواحي. فمصطلح "خالية من الأخطاء "يعني أنه لا توجد أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة، وأن عملية الرصد لإنتاج المعلومات التي تم اختيارها وتطبيقها دون خطأ المقدمة. في هذا السياق، فإن عدم وجود أخطاء لا يعني دقيق تماما من جميع النواحي. وهكذا، يمكن للمرء تحديد ما إذا كان تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للرصد دقيقة أو غير دقيقة. الصورة نعطي قد هذا التقدير، إلا أن تكون وفية إذا تم وصف كمية بوضوح ودقة عن كونه تقدير، إذا تم شرح طبيعة وحدود عملية الرصد تقدير، وإذا ارتكبت أية أخطاء أثناء اختيار وتطبيق عملية مناسبة لإنشاء التقدير.

2.3. **الخصائص الثانوية:** كما يمكن تقسيم الخصائص نوعية ثانوية للمعلومات المحاسبية إلى أربعة خصائص: القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب، والقابلية للفهم. وهي خصائص من شأنها تعزيز فائدة المعلومات الملائمة والموثوق بها، أي أنها مكملة للخصائص الرئيسية الملائمة والموثوقية.

– **القابلية للمقارنة:** القابلية للمقارنة هي الخاصية النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر. فعلى عكس الخصائص النوعية الأخرى، فالقابلية للمقارنة ليست سمة من عنصر معين، حيث يجب أن يكون هناك على الأقل عنصرين من أجل إجراء المقارنة.[1]

– **القابلية للتحقق:** يساعد التحقق على تقديم ضمان للمستخدمين من أن المعلومات تعكس الظواهر الاقتصادية التي تمثلها بصدق، ويعني به أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين يمكنهم التحقق فيما إن كانت المعلومات متوافقة مع المعاملات الفعلية أو الأحداث بدرجة معقولة من الدقة. قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التفسيرات والمعلومات المالية المتوقعة، ولمساعدة مستخدمي تلك المعلومات المالية إذا ما رغبوا في استخدام هذه المعلومات، فإنه من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية، وأساليب التقييم المستخدمة.

– **التوقيت المناسب:** يعني بالتوقيت إتاحة المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب لكي تكون قادرة على التأثير على قراراتهم. وعموما، كلما كانت المعلومات قديمة كلما كانت أقل فائدة. ومع ذلك، قد تستمر بعض المعلومات في توقيتها حتى بعد تاريخ الفترة المحاسبية التي تغطيها تلك المعلومات المالية، على سبيل المثال قد يحتاج إليها بعض المستخدمين لتحديد وتقييم الاتجاهات.

[1] - IASB, Cadre conceptuel de l'information financière, IFAC, New York, 2010, pp16-20. sur le site : http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprementdites/item 71834.pdf - IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp28-32.

- **القابلية للفهم:** القابلية للفهم هي الخاصية النوعية التي تسمح بفهم المعنى، وتكون المعلومات مفهومة إذا كانت مبوبة ومعرفة ومعروضة بوضوح ودقة. تجدر الإشارة إلى أن هناك بعض الظواهر التي تكون معقدة بطبيعتها، ولا يمكن فهمها بسهولة إلا باستبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير المالية، إلا أن هذه التقارير تصبح باستبعاد هذه المعلومات غير مكتملة، وبالتالي يحتمل أن تكون مضللة. ويتم إعداد القوائم المالية للمستخدمين الذين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، ويقومون بفحص وتحليل المعلومات بعناية. قد يحدث في بعض الأحيان أن يحتاج المستخدمون للاستعانة بمستشار لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة. والجدول التالي يلخص أهم الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفقا للإطار المفاهيمي:

**جدول رقم (01-03): الخصائص النوعية للمعلومات المالية في التقارير المالية المعدة للأغراض العامة**

| الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة في التقارير المالية المعدة للأغراض العامة | الشرح |
|---|---|
| الملائمة | قادرة على إحداث فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين لها قيمة مؤكدة وقيمة تنبؤية |
| التمثيل الصادق | أن تكون المعلومات كاملة خالية من الأخطاء ومن التحيز ونعكس بصدق المضمون الذي يفترض أن تقدمه |
| القابلية للفهم | تسمح للمستخدمين من فهم معناها ومعدة بلغة بسيطة وواضحة |
| القابلية للمقارنة | تمكن المستخدمين من تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين المعلومات الواردة في التقارير المالية الأخرى |
| القابلية للتحقق | بحيث يمكن للمراقبين المطلعين والمستقلين أن يتوصلوا إلى توافق في الآراء بشأن المعلومات |
| التوقيت المناسب | متاحة للمستخدمين في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراراتهم |

**المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة**

وبالإضافة إلى الخصائص النوعية، فقد تناول أيضا هذا الفصل القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية المعدة للأغراض العامة، وهي: [1]

– **الأهمية النسبية:** أهمية المعلومات يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند العرض، أكثر أو أقل تفصيلا وتصنيف المعلومات في الميزانية العمومية وقائمة الدخل. وينبغي أيضا اتخاذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار في اختيار المعلومات الواردة في الملحق. وتكون المعلومات مهمة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر في قرارات مستخدمي الحسابات. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة البند الذي يتم الحكم عليه في الظروف الخاصة لكل كيان؛

– **التكلفة – المنفعة:** تفرض التقارير المالية تكاليف وينبغي أن تبرر منافع التقارير المالية هذه التكاليف. إن الموازنة بين التكلفة والمنفعة تعد قيدا شائعا وعاما، فالمنافع المستمدة من المعلومات يجب أن تفوق وتتجاوز تكلفة توفير هذه المعلومات، غير أن تقييم الفوائد والتكاليف ومعرفة فيما إن كانت فوائد تقديم المعلومات تبرر التكاليف ذات الصلة تعد في أغلب الأحيان مسألة تقديرية واجتهادية، لأنه غالبا ما يتعذر تحديد وتقدير جميع التكاليف وجميع فوائد المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام GPERs. بالإضافة إلى ذلك، قد لا تقع التكاليف بالضرورة على أولئك المستخدمين الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، ولهذه الأسباب يصعب إجراء اختبار التكلفة – المنفعة في حالة معينة. ومع هذا، ينبغي أن يكون كل من واضعي المعايير ومعدي ومستخدمي القوائم المالية على دراية بهذا القيد وينبغي أن لا يغيب عن بالهم.

**التوازن بين الخصائص النوعية:** في الممارسة العملية، غالبا ما يعتبر تحقيق التوازن أو المفاضلة بين الخصائص النوعية عنصرا ضروريا، فالخصائص النوعية تعمل معا للإسهام في فائدة المعلومات. فلكي تكون المعلومات ملائمة مثلا، يجب أن تكون في الوقت المناسب ومفهومة. وبشكل عام، فان الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية. أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.

[1] - IASB, Cadre conceptuel de l'information financière, IFAC, New York, 2010, pp16-20. sur le site : http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprementdites/item 71834.pdf - IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp28-32.

**4. الهيئة المعدة للتقارير:** حدد الإطار المفاهيمي من خلال هذا الفصل، الخصائص الرئيسية للهيئة المعدة للتقارير، على النحو التالي:[1]

ترفع الموارد الاقتصادية "من أو نيابة عن" متلقي الخدمات، وتستخدم الموارد للقيام بأنشطة لصالح الأطراف المعنية نيابة عنها؛

هناك متلقي الخدمات أو مقدمي الموارد يعتمدون على التقارير المالية المعدة للأغراض العامة للهيئة العمومية، للحصول على معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

وعليه يمكن القول أن الهيئة المعدة للتقارير هي هيئة ترفع الموارد الاقتصادية من الهيئات المكونة و / أو بالنيابة عنها، و/أو تستخدم الموارد الاقتصادية للقيام بأنشطة لصالح هذه الهيئات المكونة أو بالنيابة عنها، ويعتمد مقدمو الخدمات أو موردي الموارد على التقارير المالية لهذه الهيئة للحصول على معلومات لأغراض المساءلة أو اتخاذ القرار.

**الفرع الثاني: الفصول الأربعة الأخيرة من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة في سبتمبر 2014.**

**1. عناصر القوائم المالية**

حسب الإطار المفاهيمي، فإن عناصر القوائم المالية تعمل على تجميع الآثار المالية للمعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى في فئات واسعة ذات خصائص اقتصادية مشتركة. وتمثل هذه العناصر اللبنات الأساسية لإعداد القوائم المالية، وتلعب دورا هاما في تسجيل وتصنيف وتجميع البيانات والنشاطات الاقتصادية، حيث تضع القوائم بطريقة توفر للمستخدمين معلومات تحقق الأهداف، وتفي بالخصائص النوعية للتقارير المالية. وتنقسم عناصر القوائم المالية إلى كل من: الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات وحقوق الملكية وتوزيعات الملكية.[2] ولكل عنصر من هذه العناصر تعريفات، ومعايير للاعتراف والقياس محددة في كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المنطبق على هذه العناصر، والجدول التالي يوضح ذلك:

[1] IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp43-48.

[2] IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp49-71.

**جدول رقم (01-04): عناصر القوائم المالية التي تناولها الإطار المفاهيمي:**

| عناصر القوائم المالية | تعريفها |
|---|---|
| الأصول والخصوم | |
| الأصول | الموارد التي تسيطر عليها الهيئة نتيجة لأحداث سابقة (الفقرة 5-6) |
| الخصوم | تعهد حالي للهيئة ناتج عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجية من الموارد التي تملكها الهيئة والتي تنطوي على منافع اقتصادية (الفقرة 14.5) |
| الايرادات والنفقات | الايرادات – النفقات = فائض أو عجز |
| الإيرادات | الزيادات في المركز المالي الصافي للهيئة بخلاف الزيادات الناتجة عن حقوق الملكية (29.5) |
| النفقات | الانخفاض في المركز المالي الصافي للهيئة بخلاف الانخفاضات الناتجة عن توزيعات الملكية (الفقرة 30.5) |
| حقوق الملكية وتوزيعات الملكية | |
| حقوق الملكية | تدفقات الموارد إلى هيئة ما والتي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاك والتي تنشئ أو تزيد من حصة المركز المالي الصافي للهيئة (الفقرة 33.5) |
| توزيعات الملكية | تدفقات الموارد لخارج الهيئة التي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاكا والتي تعود / تخفض حصة المركز المالي الصافي للهيئة |

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

### 2. الاعتراف بالقوائم المالية

يتم وصف عملية الاعتراف بأنها عملية دمج وإدراج المبالغ التي ينبغي عرضها في متن القائمة المالية المناسبة. والبند المعترف به هو ذلك البند الذي يفي بتعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية المنصوص عليها

في الإطار. ويحدد هذا الفصل السادس المعايير التي يجب الوفاء بما لكي يتم الاعتراف بالعنصر في القوائم المالية: ينبغي أن يفي البند بتعريف العنصر؛ كما يجب أن يكون البند قابلا للقياس بطريقة تلبي الخصائص النوعية.[1]

### 3.قياس الأصول والخصوم في القوائم المالية[2]

إن الخطوة التي تلي مرحلة الاعتراف بالمعاملة أو الحدث أو الظاهرة الاقتصادية، هي تحديد قيمة نقدية لبنود القوائم المالية. حيث أن تحديد القيمة النقدية للمعاملة يتطلب اختيار أساس قياس مناسب وضمان أن تكون عملية القياس ذات صلة بما فيه الكفاية وتمثل بصدق هذا البند. كما أن الإطار المفاهيمي لا يحدد أساس قياس واحد أو مجموعة من القواعد لجميع الظروف، وقد ورد تعريف القياس في الفقرة 7-2 من الإطار المفاهيمي أنه: "اختيار قواعد القياس التي تعكس بشكل عادل تكلفة الخدمات والقدرات التشغيلية والمالية للهيئة بطريقة مفيدة في محاسبتها، ومفيدة لأغراض صنع القرار". وسيتبع قياس البنود المعترف بها في القوائم المالية المتطلبات المنصوص عليها في كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. ويحدد الإطار المفاهيمي خمس أساليب وطرق لقياس الأصول والخصوم:

### 3.1. أساليب قياس الأصول

- التكلفة التاريخية: إن المقابل الممنوح لشراء أو تطوير أصل ما هو النقد أو ما يعادله أو قيمة المقابل الآخر المدفوع وقت اكتسابه أو تطويره.
- التكلفة الجارية: هناك أربعة قياسات متاحة للقيمة الجارية:

• القيمة السوقية: المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل الأصل بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية بحتة. عند الاقتناء: القيمة السوقية = التكلفة التاريخية

---

[1] عبد السميع روينة ، المخطط المحاسبي للدولة بداية للإصلاح المحاسبي للوظيفة العمومية ، مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة ، العدد 01 ، 8111 ،ص 888

1خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 18 ، جامعة أحمد دراية ،أدرار،8102 ، ص ص 012-011 .

• تكلفة الاستبدال: التكلفة الاقتصادية الأكثر الضرورية لتقوم الهيئة باستبدال إمكانات الخدمات المتوافرة في الأصول (بما في ذلك المبلغ الذي ستستلمه الهيئة جراء التخلص منها في نهاية عمرها الإنتاجي) في تاريخ الإبلاغ.

• صافي سعر البيع: المبلغ الذي يمكن للهيئة الحصول عليه من بيع الأصل بعد خصم تكاليف البيع.

والقيمة الإستعمالية: القيمة الحالية للهيئة من إمكانات الخدمة المتبقية للأصل أو القدرة على توليد منافع اقتصادية في حالة استمرار استخدامها، وصافي المبلغ الذي ستستلمه الهيئة جراء التخلص منها في نهاية عمرها الإنتاجي".

### 3.2. أساليب قياس الخصوم

– التكلفة التاريخية: إن التكلفة التاريخية مناسبة حيثما يكون من المرجح تسوية المطلوبات بالشروط المذكورة. وهذا يعني أنه لن يكون مناسبا للخصوم طويلة الأجل. غير أن التكلفة التاريخية لا يمكن تطبيقها على الخصوم التي لا تنشأ عن المعاملة.

– **تكلفة الوفاء:** هي "التكلفة التي ستتحملها الهيئة في الوفاء بالالتزامات التي تمثلها الخصوم، على افتراض أنها تقوم بذلك بأقل تكلفة". وحيثما يستلزم الوفاء العمل الذي يتعين القيام به، فإن التكاليف ذات الصلة هي تلك التي ستتحملها الهيئة.

– **القيمة السوقية:** المبلغ الذي يمكن من خلاله تسوية التزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية بحتة.

– **تكلفة الإفراج "تكلفة الإفراج":** هي مقياس مناسب للعبء الحالي للالتزام، كما هو الحال بالنسبة لأصل ما، يكون صافي سعر البيع أكثر ملائمة عندما يكون أعلى من القيمة المستخدمة، وتعكس تكلفة الإفراج مبلغ الخروج الفوري من الالتزام. وبالتالي فإن تكلفة الإفراج هي المبلغ الذي سيوافق عليه الدائن عند تسوية دينه أو مطالبة طرف ثالث بقبول تحويل الالتزام من المدين. وإذا كان هناك أكثر من طريقة لضمان الإفراج عن المسؤولية، تكون تكلفة الإفراج هي أقل مبلغ.

– **سعر الافتراض:** "سعر الافتراض" هو المصطلح المستخدم في سياق الخصوم للإشارة إلى نفس مفهوم تكلفة استبدال الأصول.

جدول رقم (01-05): ملخص أسس قياس الأصول والخصوم

| أسس القياس | الدخول/ الخروج | قابلة أو غير قابلة للرصد في السوق | هيئة محددة أو غير محددة |
|---|---|---|---|
| **الأصول** | | | |
| **التكلفة التاريخية** | دخول | قابلة للرصد عموما | هيئة محددة |
| **القيمة السوقية في السوق المفتوحة النشطة والمنظمة** | دخول وخروج | قابلة للرصد | هيئة غير محددة |
| **القيمة السوقية في السوق غير النشطة** | خروج | مرتبطة بطريقة التقييم | مرتبطة بطريقة التقييم |
| **تكلفة الاستبدال** | دخول | قابلة للرصد | هيئة محددة |
| **صافي سعر البيع** | خروج | قابلة للرصد | هيئة محددة |
| **القيمة الاستعمالية** | خروج | غير قابلة للرصد | هيئة محددة |
| **الخصوم** | | | |
| **التكلفة التاريخية** | دخول | عموما قابلة للرصد | هيئة محددة entity–specific |
| **التكلفة المترتبة عن الوفاء بالخصوم** | خروج | غير قابلة للرصد | هيئة غير محددة non entity–specific |
| **القيمة السوقية في السوق المفتوحة النشطة والمنظمة** | دخول وخروج | قابلة للرصد | هيئة غير محددة |
| **القيمة السوقية في السوق غير النشطة** | خروج | مرتبطة بطريقة التقييم | مرتبطة بطريقة التقييم |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **تكلفة الخروج** | خروج | قابلة للرصد | هيئة محددة |
| **السعر المفترض** | دخول | قابلة للرصد | هيئة محددة |

**La Sources** : jens heiling, basics of IPSAS and IPSASB's conceptual framework, op.cit,pp13-14

– عرض المعلومات في القوائم المالية المعدة للأغراض العامة: يقدم هذا الفصل إرشادات عن طرق تقييم العرض التقديمي، من خلال ثلاث جوانب:[1]

– الاختيار: ما هي المعلومات المطلوبة في القوائم المالية والتقارير المالية المعدة للأغراض العامة. يجب أن تكون موجزة وسهلة الفهم؛

– التموقع: التركيز على توزيع المعلومات بين التقارير المختلفة وعلى تحديد موقع المعلومات داخل التقرير؛

– التنظيم: يعالج الترتيب، تجميع وترتيب المعلومات، تتضمن قرارات حول كيفية ترتيب المعلومات داخل التقارير المالية المعدة للأغراض العامة وهيكلها العام.

**المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي**

أصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام 31 معيارًا محاسبيًا لوحدات هذا القطاع، معتمدًا على أساس الاستحقاق. وتسعى هذه المعايير إلى تحقيق أكبر قدر من التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال الحفاظ على جوهر المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير، مع إجراء التعديلات اللازمة لتتلاءم مع طبيعة أنشطة القطاع العام.

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

- ✓ معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية.
- ✓ معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة.
- ✓ معايير الأدوات المالية.

خالد جمال جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IAS-IFRS) في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة ، الجزائر يومي 81 و81 نوفمبر 8101 ، ص 1- 2.

**الفرع الأول: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية**

تحدد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة شروط وإعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير الموالية: [1]

- المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية.
- المعيار رقم (02) بيانات التدفق النقدي.
- المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمفصلة.
- المعيار رقم (10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
- المعيار رقم (14) الاحداث بعد تاريخ إعداد التقرير.
- المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات.
- المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

**أولا: المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية**

تم إصدار هذا المعيار في مايو 2000، وخضع لاحقًا لعدة تعديلات في إطار مشروع التحسينات الذي أطلقه مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حتى تمت صياغته بشكله النهائي في عام 2009. ويهدف هذا المعيار إلى وضع قواعد وإجراءات واضحة لإعداد وعرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، مما يسهم في تعزيز إمكانية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف منشآت القطاع العام. كما يحدد المعيار الإرشادات الخاصة بهيكل القوائم المالية وشكلها، إضافةً إلى الحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بجودة ومحتوى البيانات المالية المعدّة على أساس الاستحقاق.

يركّز المعيار على متطلبات إعداد البيانات المالية الحكومية ذات الغرض العام، والتي تقدم معلومات حول المركز المالي، التدفقات النقدية، والأداء العام للمنشأة. وتُعد هذه المعلومات أساسية لمستخدمي القوائم المالية لوحدات القطاع العام، حيث تساهم في اتخاذ القرارات وتقييم مدى تحمل المسؤولية في إدارة الموارد وتوزيعها. ولتحقيق ذلك، يجب أن تتضمن البيانات المالية للقطاع العام العناصر التالية:[2]

---

[1] IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp102-117.

[2] [1] معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة ، ديلويت في الشرق الأوسط ، النسخة الثانية،1926 ص08

- تقديم معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدام الموارد المالية.
- توضيح كيفية تمويل المنشأة لأنشطتها وتلبية متطلباتها النقدية.
- توفير معلومات تساعد في تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها وتعهداتها.
- عرض معلومات حول الوضع المالي للمنشأة والتغيرات التي تطرأ عليه.
- تقديم بيانات شاملة تساعد في تقييم الأداء من حيث تكاليف الخدمة، الكفاءة، والإنجازات.
- تحديد مدى توافق استخدام الموارد مع الموازنة التقديرية المعتمدة قانونيًا.
- التأكد من أن الموارد تم الحصول عليها واستخدامها وفقًا للمتطلبات القانونية والتعاقدية، بما في ذلك الحدود المالية التي تحددها الجهات التشريعية المختصة.

ولضمان تلبية هذه المتطلبات، ينبغي أن تشمل البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وفقًا لهذا المعيار، معلومات متكاملة عن الأصول، الإيرادات، النفقات، صافي الأصول أو حقوق الملكية والتغيرات التي تطرأ عليها، بالإضافة إلى التدفقات النقدية.

### 1. متطلبات العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتطلب العرض العادل أن تعكس البيانات المالية آثار المعاملات والأحداث وفقًا لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف، كما هو محدد في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وبناءً على ذلك، يتعين على المنشأة تقديم بيان واضح وصريح يؤكد امتثالها لهذه المعايير.

وعلى هذا الأساس، لا يجوز وصف البيانات المالية الحكومية بأنها متوافقة مع المعايير الدولية إلا في حال تحقيق الامتثال الكامل لجميع متطلبات كل معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. أما إذا تم الحياد عن أحد المتطلبات، فيجب على المنشأة الإفصاح عن المعيار المستثنى، مع توضيح طبيعة الحياد، أسبابه، وأثره المالي على البيانات المالية.

ولضمان الالتزام بهذه المتطلبات، يجب تطبيق العناصر التالية: [1]

**1.1. استمرارية المنشأة:** يتم إعداد البيانات المالية على أساس فرضية استمرارية المنشأة، مما يتطلب من المسؤولين عن إعدادها تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها. وفي حال وجود أي شكوك جوهرية

[1] Caroline Aggestam-Pontoppidam and Isabelle Andernack, op.cit,p175.

حول استمراريتها، أو وجود نية لتصفيتها أو إيقاف نشاطها، يجب الإفصاح عن ذلك بوضوح. وتجدر الإشارة إلى أن فرضية الاستمرارية تنطبق على وحدات القطاع العام، وليس على الحكومة ككل.

**2.1. اتساق العرض:** يجب الحفاظ على ثبات عرض وتصنيف البيانات المالية من فترة إلى أخرى، ما لم يطرأ تغيير جوهري في نشاط المنشأة أو يستوجب أحد المعايير المحاسبية تعديل طريقة العرض. كما يجوز للمنشأة تغيير أسلوب عرض بياناتها المالية إذا كان ذلك يؤدي إلى توفير معلومات أكثر موثوقية وملاءمة لمستخدميها.

**3.1. المادية والتجميع:** تُشتق البيانات المالية من خلال معالجة المعلومات المجمعة وفقًا لطبيعتها، بحيث يتم تصنيف البنود المتشابهة وعرضها كفئات منفصلة في القوائم المالية، في حين يتم عرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل مستقل.

**4.1. عدم المقاصة:** ينبغي الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف، وكذلك الأصول والالتزامات، بشكل منفصل في القوائم المالية الحكومية، ولا يجوز إجراء المقاصة بينها إلا إذا كان ذلك مطلوبًا بموجب معيار محاسبي محدد في القطاع العام.

**5.1. المعلومات المقارنة:** تُعزز قابلية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف الفترات قدرة المستخدمين على تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات المناسبة. لذا، يُشترط الإفصاح عن المعلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لجميع المبالغ الواردة في القوائم المالية.

**2. محتوى البيانات المالية**[1]**:** ينبغي أن توفر البيانات المالية لوحدات القطاع العام معلومات دقيقة حول تدفقات الموارد والتزاماتها عند تاريخ إعداد التقارير، مما يسهل التحقق من أن عمليات تحصيل واستخدام الموارد قد تمت وفقًا للموازنة المعتمدة قانونيًا. ويدعو هذا المعيار إلى تقديم مقارنة بين المبالغ المقدّرة في الميزانية والمبالغ الفعلية، وذلك باستخدام أعمدة مخصصة في القوائم المالية. كما يمكن إضافة عمود إضافي لإظهار الفروقات بين القيم التقديرية والنتائج الفعلية، مما يجعل التقرير أكثر وضوحًا وشمولية. علاوةً على ذلك، يمكن تقديم بيان رسمي من المسؤول عن المنشأة يوضح فيه مدى الالتزام بالموازنة المحددة وأي تجاوزات قد حدثت، مع ضرورة الإفصاح عن تفاصيلها.

[1] Tjerk Budding , Giuseppe Grossi , Torbjorn Togesson , **Public Sector Accounting, Routledge** , first published , New York, 2015, p27.

إضافةً إلى ذلك:

- مؤشرات الأداء.
- بيانات أداء الخدمة.
- عمليات مراجعة للبرامج.
- تقارير أخرى حول إنجازات المنشأة خلال فترة إعداد التقارير. [1]

يقتضي تطبيق هذا المعيار إجراء إفصاحات محددة في متن البيانات المالية ومكوناتها، من حيث الشكل والمضمون وفترة تقديمها على النحو الموالي:

- يجب أن تكون البيانات المالية محددة بوضوح ومميزة عن المعلومات الأخرى.
- يجب تحديد كل عنصر من عناصر البيانات المالية على نحو واضح، لتحقيق فهم مناسب وصحيح للمعلومات المعروضة والتي تتضمن:
- اسم المنشأة مقدمة التقرير أو وسائل أخرى للتعريف.
- ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة الفردية أو المنشأة الاقتصادية.
- تاريخ التقرير أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية.
- عملة التقرير كما هي معرفة في المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصرف.
- مستوى الدقة المستخدم في عرض الأرقام في البيانات المالية.
- تحديد فترة تقديم التقارير
- الوقت المناسب لتوفير البيانات المالية، حيث تقل فائدة هذه البيانات للمستخدمين إذا لم تكن متوفرة خلال فترة معقولة بعد تاريخ التقرير.

من أجل تحقيق الإفصاح الكامل والعادل للبيانات المالية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، يجب أن تتضمن البيانات المالية العناصر أدناه:

- بيان المركز المالي.
- بيان الأداء المالي.
- بيان التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2010، ص:34.

- بيان التدفقات النقدية.

### 1.2. بيان المركز المالي

يتضمن بيان المركز المالي إجمالي أصول والتزامات المنشأة الحكومية، حيث يتم تصنيف الأصول والالتزامات إلى متداولة وغير متداولة، مع عرضها بشكل منفصل في صدر البيان. كما يُسمح للمنشآت باستخدام الترتيب التصاعدي أو التنازلي للسيولة إذا كان ذلك أكثر دقة وملاءمة من التصنيف التقليدي.

بغض النظر عن طريقة العرض المختارة، يتعين على المنشأة الإفصاح عن المبالغ التي يُتوقع استردادها أو تسويتها خلال 12 شهراً من تاريخ إعداد التقرير، وتلك التي تمتد لأكثر من 12 شهراً. ويوضح الجدول التالي المعايير المستخدمة للتمييز بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، وفقًا لمتطلبات هذا المعيار.

**الجدول رقم (01-06) عناصر التمييز بين ما هو متداول وغير متداول وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "معيار البيانات المالية"**

| الأصول المتداولة | الالتزامات المتداولة |
|---|---|
| يجب تصنيف الأصل بأنه متداول عندما:<br>1. يتوقع أن يتم تحقيقه أو يتم الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء سير الدورة العادية للمنشأة.<br>2. يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة (الأصول المالية).<br>3. عندما يكون متوقع تحقيقه خلال 12 شهر من تاريخ التقرير.<br>4. كان عبارة عن نقد أو نقد معادل كما هو محدد في المعيار رقم 02، ما لم يكن مقيد لاستخدامه لتسديد التزام معين لفترة 12 شهر من تاريخ إعداد التقرير. | يجب تصنيف الالتزام بأنه متداول عندما:<br>1. يتوقع تسويته في الدورة التشغيلية للمنشأة.<br>2. معد بشكل أساسي للمتاجرة<br>3. يستحق التسوية خلال12 شهر بعد تاريخ إعداد التقرير<br>4. تتمتع المنشأة بحق مشروط في تأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهرا على الأقل من تاريخ إعداد التقرير. |

**المصدر:** تم إعداده بناء على معطيات المعيار الأول "البيانات المالية المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2010.

أما باقي الأصول والالتزامات التي لا تحقق الشروط المذكورة في الجدول أعلاه، تعتبر غير متداولة، وكحد أدنى من متطلبات الإفصاح المالي للبيانات المالية، يجب أن يشتمل صدر بيان المركز المالي على المبالغ الآتية:[1]

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- العقارات الاستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الأصول المالية.
- الاستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
- المخزون.
- المستردات من المعاملات غير المتعلقة بالصرف (الضرائب والحقوق).
- الذمم المدينة من معاملات الصرف.
- النقد والنقد المعادل.
- الضرائب والحوالات مستحقة الدفع.
- الذمم الدائنة بموجب معاملات الصرف.
- المخصصات.
- الالتزامات المالية باستثناء المبالغ المسجلة في البند 10 و 11.
- حقوق الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول لحقوق الملكية.
- صافي الأصول حقوق الملكية الموزعة على المالكين في المنشأة المسيطرة.

وفي هذا السياق، ينبغي على المنشأة الإفصاح بوضوح عن أي تصنيفات فرعية إضافية تم استخدامها في بيان المركز المالي، مع تقديم التوضيحات اللازمة بشأنها. كما يجب الإفصاح عن أي احتياطات أو أسهم رأسمالية، إن وجدت، وفقًا لما هو محدد في إرشادات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام المعتمدة على أساس الاستحقاق.[2]

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:75.

[2] Chan James L , **International Public Sector Accounting Standards : Conceptual and Institutional Issues**, p2. Retrieved July 2, 2010

### 2.2. بيان الأداء المالي

يتضمن بيان الأداء المالي جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها خلال فترة مالية محددة، والتي تؤثر على الفائض أو العجز، ما لم ينص أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على خلاف ذلك.

وكحدٍّ أدنى، يجب أن يحتوي صدر بيان الأداء المالي على البنود التي تعرض المبالغ التالية خلال الفترة المالية:[1]

- الإيراد.
- تكاليف التمويل.
- حصة صافي الفائض أو العجز للشركات الزميلة والمشاريع التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
- ربح أو خسارة ما قبل الضريبة المعترف به عند التصرف بالأصول أو تسوية الالتزامات المنسوبة إلى العمليات المتوقفة.
- الفائض أو العجز.

عندما تكون بنود الإيرادات والمصاريف ذات أهمية، يشترط هذا المعيار الإفصاح عن طبيعتها وقيمتها بشكل منفصل، سواء في بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات المرفقة، وذلك من خلال تقديم تصنيف فرعي للإيرادات وفقًا للطريقة التي تتناسب مع طبيعة المنشأة. بالإضافة إلى ذلك، يجب تقديم تحليل للمصاريف بناءً على طبيعة نشاط المنشأة أو باستخدام الأسلوب الوظيفي في تصنيف الأعباء.

يُعتبر كلا الأسلوبين وسيلة فعالة لتوضيح تكاليف المنشأة، حيث يتطلب المعيار من الإدارة اختيار الأسلوب الأكثر ملاءمة وموثوقية لعرض المصاريف، بما يسهم في التقدير الأفضل للتدفقات النقدية المستقبلية.

وفي هذا السياق، أصدر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، عبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دليلًا يتضمن إرشادات عملية حول كيفية إعداد وعرض "بيان الأداء المالي".[2]

أما عند اعتماد أسلوب تصنيف المصاريف وفقًا لطبيعتها، فيتم استخدام نفس هيكل الجدول الخاص بالإيرادات، مع إدراج المصاريف تحت العناصر التالية: [3]

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 52.

[2] انظر الملحق رقم (02).

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:72

- الأجور والرواتب ومنافع الموظفين.
- المنح ودفعات التحويل الأخرى.
- مواد التموين والمواد المستهلكة المستخدمة.
- مصاريف الاستهلاك.
- انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات.
- مصاريف أخرى.
- تكاليف التمويل.

### 3.2. بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية

يتضمن هذا البيان معلومات حول التغيرات في القيمة المتبقية لأصول المنشأة بعد خصم جميع الالتزامات، مع التركيز على تحديد الفائض أو العجز المتراكم منذ بداية الفترة المالية وحتى تاريخ إعداد التقرير.

وفقًا لهذا المعيار، يجب الإفصاح عن إجمالي الإيرادات والمصاريف المسجلة خلال الفترة، بالإضافة إلى بيان أثر التعديلات الناجمة عن التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المعترف بها.

### 4.2. بيان التدفق النقدي

تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساسا "لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات المنشأة لاستخدام التدفقات النقدية"،[1] ولقد تم تخصيص معيار المحاسبة الدولي رقم (02) لعرض متطلبات الإفصاح في بيان التدفقات النقدية.

تشتمل الملاحظات على ملخص للسياسات المحاسبية المتبعة، وتقديم تفسيرات إضافية إذا اقتضى الأمر ذلك، حيث يجب عرضها بطريقة منتظمة وتقديم إيضاحات تساعد المستخدمين على فهم البيانات المالية، حيث تعرض الملاحظات عادة وفقا للترتيب الآتي:

- بيان الامتثال بمعايير المحاسبة في القطاع العام.

[1] محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:238.

- ملخص عن السياسات المحاسبية الهامة المطبقة، لاسيما أساس القياس المستخدم في إعداد مختلف البيانات المالية إضافة إلى تحديد مدى تطبيق المنشأة للأحكام الانتقالية عند تطبيق المعايير المحاسبية، مع ضرورة تحديد المصادر الرئيسية لشكوك التقديرات وأثرها على المبالغ المسجلة، والتسويات المتوقعة لها.
- المعلومات المساندة لفهم البنود المعروضة في البيانات المالية.

### 3. الخصائص النوعية للبيانات المالية وفق أساس الاستحقاق

تُسهم الخصائص النوعية في رفع جودة المعلومات المالية، مما يجعلها ذات قيمة كبيرة لمستخدمي التقارير المالية. ولضمان تحقيق أهداف هذا المعيار، يجب أن تتوفر الخصائص التالية عند إعداد البيانات المالية:

#### 1.3. قابلية الفهم:

تُعتبر المعلومات المالية قابلة للفهم عندما تكون معروضة بطريقة تتيح للمستخدمين استيعابها بشكل معقول، على افتراض أن لديهم معرفة كافية بطبيعة أنشطة المنشأة والبيئة التي تعمل فيها.[1]

#### 2.3. الملائمة:

تعني الملاءمة أن تكون المعلومات المقدمة ذات صلة مباشرة باحتياجات المستخدمين، مما يساعدهم في اتخاذ قرارات سليمة. ولتحقيق ذلك، يجب أن تكون المعلومات موثوقة، وتُقدَّم في الوقت المناسب لضمان فائدتها.[2]

#### 3.3. المادية ( الأهمية النسبية):

تشير المادية إلى أهمية المعلومات المالية وتأثيرها على قرارات المستخدمين. وهي تعتمد على تقدير مدى تأثير كل بند مالي على التقييمات المالية واتخاذ القرارات، مما يجعلها معياراً لتحديد مدى الحاجة إلى الإفصاح عن معلومات معينة.

#### 4.3. الموثوقية

تُعد المعلومات المالية موثوقة إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز. لتحقيق ذلك، يجب أن تتسم البيانات المالية بالخصائص التالية:

- التمثيل بأمانة.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:22.

[2] 'International Federation of Accountants, Study n°11, Op.cit, 2000, p: 14.

- المحتوي فوق الشكل.
- الحياد.
- الحيطة والحذر.
- الاكتمال.

### 5.3. قابلية المقارنة

تُعد المعلومات المالية قابلة للمقارنة عندما يتمكن المستخدمون من تحليل أوجه التشابه والاختلاف بين البيانات المالية لمختلف المنشآت أو لفترات زمنية متتالية للمنشأة نفسها. وبالتالي، تتيح هذه الخاصية ما يلي:

- مقارنة البيانات المالية لمختلف المنشآت.
- مقارنة البيانات المالية لنفس المنشأة على مدى فترات زمنية.

### ثانيا: المعيار رقم (02) بيانات التدفق النقدي

يستند هذا المعيار بشكل رئيسي إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (08)، مع مراعاة الخصوصيات المتعلقة بالقطاع العام. وفقًا لهذا المعيار، يجب أن يُفصح بيان التدفق النقدي عن التدفقات النقدية خلال الفترة المالية، مصنفة وفقًا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.[1]

نظرًا لتباين أساليب إدارة النقد والمعاملات المصرفية عالميًا، يتطلب الامتثال لهذا المعيار قيام المنشآت بالإفصاح عن السياسات المتبعة في تحديد مكونات النقد والنقد المعادل. ولمزيد من التوضيح، سيتم تناول الجوانب التالية:

- الهدف من معيار بيانات التدفق النقدي.
- متطلبات عرض بيانات التدفق النقدي.

### 1. الهدف من معيار بيانات التدفق النقدي

يهدف هذا المعيار إلى توفير معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل داخل المنشأة، وذلك من خلال بيان التدفق النقدي الذي يوضح التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية خلال فترة معينة،[2] وفقًا لهذا المعيار، يُشير النقد إلى إجمالي الأموال النقدية المودعة في الصندوق أو الحسابات

[1] IFAC, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement ,** volume 1 ,2015, p 223.

[2] محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:240.

الجارية، بينما يُقصد بالنقد المعادل الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة، والتي يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة دون التعرض لمخاطر جوهرية تتعلق بتغير قيمتها. [1]

يساعد بيان التدفقات النقدية في تحديد مصادر التمويل والاستخدامات الفعلية للموارد المالية، مما يمكّن مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن تمويل الأنشطة المختلفة وتقييم أوجه الإنفاق. كما يساهم هذا البيان في مراجعة مدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والتشريعات السارية، بما في ذلك الامتثال للميزانيات التقديرية المعتمدة.

## 2. متطلبات عرض بيان التدفق النقدي

تعتمد الوحدات الحكومية طرقًا مختلفة لعرض التدفقات النقدية، بما يتناسب مع طبيعة أنشطتها. ويعتمد التصنيف وفقًا لنوع النشاط على إبراز أثر كل نشاط على المركز المالي للمنشأة. ويتضمن بيان التدفقات النقدية، بموجب هذا المعيار، العناصر التالية:

### 1.2. الأنشطة التشغيلية

تمثل الأنشطة التشغيلية مؤشرًا رئيسيًا على قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وسداد التزاماتها دون الحاجة إلى مصادر تمويل خارجية. وتشمل التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية المقبوضات المالية من الضرائب، الرسوم، الغرامات، والإيرادات الأخرى، إلى جانب المدفوعات النقدية المخصصة لأجور الموظفين ونفقات التسيير، والتي لا تُدرج ضمن الأنشطة الاستثمارية. ويهدف هذا القسم إلى تحديد صافي أو عجز التدفقات النقدية التشغيلية للوحدات الحكومية.

### 2.2. الأنشطة الاستثمارية

يسمح الفصل بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية بالإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات طويلة الأجل. وتشمل هذه التدفقات النقدية عمليات بيع وشراء الأصول والممتلكات الحكومية، أو الدفعات والمقبوضات المتعلقة بالمساهمات في رأس المال والاستثمارات في المشاريع المشتركة

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:22.

### 3.2. الأنشطة التمويلية

تتعلق الأنشطة التمويلية بالعمليات التي تؤدي إلى تغييرات في هيكل التمويل والاقتراض الخاص بالوحدات الحكومية. ومن بين التدفقات النقدية الناتجة عن هذه الأنشطة:[1]

- العائدات النقدية من إصدار سندات غير مضمونة وقروض وكمبيالات وسندات واقتراضات أخرى قصيرة وطويلة الأجل.
- التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة.
- الدفعات النقدية من المستأجر لتخفيض الالتزام المستحق الدفع التعلق بإيجار تمويلي.

يوصي هذا المعيار باستخدام الأسلوب المباشر عند إعداد التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية. كما يتعين على المنشآت تقديم تقرير منفصل حول التدفقات النقدية الاستثمارية والتمويلية، مع استبعاد المعاملات غير النقدية التي لا تؤثر مباشرة على التدفقات النقدية، رغم تأثيرها على الأصول والالتزامات.

**ثالثا: المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة**

يُطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية الخاضعة لسيطرة الدولة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية. ولا يسري هذا المعيار على الوحدات التي تخضع للسيطرة المؤقتة، أي تلك التي تمتلكها المنشأة لفترة قصيرة لا تتجاوز 12 شهرًا بغرض بيعها، أو في الحالات التي تسعى فيها الإدارة إلى إيجاد مشترٍ لها.

وفقًا لمتطلبات هذا المعيار، يتم إعداد البيانات المالية الموحدة من خلال دمج القوائم المالية للوحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها، حيث يتم تجميع البيانات المالية لكل بند من الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، والمصاريف، لتقديم صورة متكاملة عن الوضع المالي للمنشأة وكأنها كيان اقتصادي واحد. كما يتوجب حذف المعاملات والأرصدة بين المنشآت داخل المجموعة، مع ضرورة الإفصاح بشكل منفصل عن حصص الأقلية.

**رابعا: المعيار رقم (10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع**

يستند هذا المعيار إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، حيث يقتضي من وحدات القطاع العام إعادة تقييم وعرض البيانات المالية الواردة في بيان المركز المالي، بيان التدفقات النقدية، وبيان الأداء المالي. يتم ذلك عبر

[1] محمد خالد المهايني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:243.

تعديل المبالغ المسجلة باستخدام المؤشر العام للأسعار، نظرًا لأن البيانات المالية في البيئات ذات التضخم المرتفع تصبح أكثر فائدة عندما يتم التعبير عنها بوحدة قياس موحدة تتناسب مع تاريخ إعداد التقرير.

من الجدير بالذكر أن هذا المعيار لا يحدد معدلًا ثابتًا لتعريف التضخم المرتفع، حيث يخضع ذلك للتقدير المهني. ومع ذلك، هناك بعض المؤشرات الدالة على ارتفاع معدل التضخم، مثل اتجاه الأفراد إلى الاحتفاظ بمدخراتهم بعملات مستقرة نسبيًا بدلًا من العملة المحلية، أو تفضيلهم الأصول غير النقدية للحفاظ على قيمة مدخراتهم.[1]

**خامسا: المعيار رقم (14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الشروط اللازمة للاعتراف بالأحداث والوقائع التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية، حيث يميز بين تاريخ انتهاء الفترة المالية، الذي يُعرف بتاريخ إعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد البيانات المالية وإصدارها رسميًا للمصادقة عليها من قبل السلطات المختصة.

وفقًا لهذا المعيار، يجب على المنشأة الإفصاح عن التعديلات التي طرأت على القوائم المالية نتيجة التسويات المحاسبية أو تصحيح الأخطاء، بحيث تعكس هذه القوائم الوقائع المعدلة التي تم اكتشافها بعد إعداد التقرير.

**سادسا: المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات**

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ واضحة لتقديم التقارير المالية وفقًا للقطاعات المختلفة داخل المنشأة. ويُعرف القطاع على أنه "مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز داخل المنشأة، والتي يكون من المناسب تقديم المعلومات عنها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق واتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد المستقبلية[2]، في معظم الحالات، تعكس التصنيفات المعتمدة في الميزانية العامة للدولة التقسيمات القطاعية المستخدمة في التقارير المالية. كما يوصي هذا المعيار بضرورة الإفصاح عن أصول، إيرادات، نفقات، والتزامات كل قطاع بشكل منفصل، مع التمييز بين الإيرادات الناتجة عن مخصصات الميزانية والإيرادات من مصادر خارجية.

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

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:562.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سبق ذكره2010ص 564

**سابعا: المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية**

يطبق هذا المعيار على وحدات القطاع العام، باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، حيث يحدد متطلبات الإفصاح عن نتائج تنفيذ الميزانيات المالية. يهدف ذلك إلى تعزيز الشفافية في إدارة المال العام، وتفعيل آليات الرقابة والمساءلة، من خلال مقارنة الميزانية المعتمدة مع النتائج الفعلية لتقييم مدى تحقيق الأهداف المالية المخططة.

يتطلب المعيار الإفصاح عن مقارنة بين المبالغ التقديرية والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، مع تفسير الفروقات الجوهرية التي قد تنشأ، وذلك لتقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية.

ومن أجل ضمان الشفافية، يُلزم المعيار وحدات القطاع العام بتقديم القوائم المالية الخاصة بالميزانية الأصلية والمعدلة، وجعلها متاحة لمختلف فئات مستخدمي البيانات المالية. كما يجب أن يكون هناك وضوح بشأن ما إذا كانت التعديلات في الميزانية ناتجة عن عمليات إعادة تخصيص أو عوامل أخرى.

تعكس الميزانية المصادق عليها الخطط المالية للحكومة، حيث تسهم التقارير المالية حول تنفيذ الميزانية في تعزيز مبدأ الشفافية والالتزام بالمساءلة أمام الجهات المختصة. ويحفّز هذا المعيار وحدات القطاع العام على الالتزام بالموازنات المعتمدة، ويعزز من دور البيانات المالية في تحسين الامتثال للخطط المالية التي وافقت عليها السلطات التشريعية.

وفي هذا الإطار، يقدّم المعيار إرشادات حول كيفية الإفصاح عن البيانات المالية الخاصة بالميزانية، دون فرض شكل محدد على الحكومات، حيث يوفر أمثلة على الجداول التي تعرض المقارنات بين المبالغ التقديرية والفعلية للميزانية.

**الفرع الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة**

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات الإفصاح عن طريقة معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة المحددة في المعايير الآتية: [1]

- المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
- المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة.
- المعيار رقم (11) عقود الإنشاء.
- المعيار رقم (12) المخزون.

[1] IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp102-117.

- المعيار رقم (12) عقود الإيجار.
- المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية.
- المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات.
- المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.
- المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد.
- المعيار رقم (26) انخفاض الأصول المولدة للنقد.
- المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة.

**أولا: المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة**

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأس مال الشركات، والتي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة والتي تعبر عن المشاريع المشتركة التي يكون فيها للمستثمر نفوذ كبير. وبالتالي، لا يمكن اعتبارها منشأة مسيطر عليها من طرف القطاع العام.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، تتم محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية، وهو أسلوب محاسبي يتم عن طريقة الاعتراف وتسجيل الاستثمارات مبدئيا بمقدار سعر التكلفة، ويتم تعديلها بعد ذلك حسب نتائج عمليات الشركة، حيث يجب إعداد البيانات المالية باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المشابهة.

**ثانيا: المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة**

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح وعرض البيانات المالية المتعلقة بأصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تنشئها منشآت القطاع العام وفقًا لاتفاقيات تعاقدية تحدد حقوق والتزامات كل طرف مشارك. ويصنّف المعيار المشاريع المشتركة إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

- العمليات تحت السيطرة المشتركة.
- الأصول تحت السيطرة المشتركة.
- المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

بموجب هذا المعيار، يتعين على وحدات القطاع العام تقديم تقارير تفصيلية حول حصصها في هذه المشاريع، والإفصاح عن أي التزامات محتملة، بالإضافة إلى دمج أصولها في بياناتها المالية.

**ثالث: المعيار رقم (11) عقود الإنشاء**[1]

يركز هذا المعيار على المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، والتي تشمل عقود الصفقات العمومية. كما يقدم توجيهات حول أنواع عقود الإنشاء التي تنفذها الوحدات الحكومية، إلى جانب القواعد المحاسبية للمشاريع متعددة السنوات، بما في ذلك شروط الاعتراف بالإيرادات والتكاليف، وكيفية التعامل مع التغييرات في التقديرات المحاسبية.

**ربعا: المعيار رقم (12) المخزون**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام، وفقًا لمبدأ التكلفة التاريخية. ويوفر إرشادات عملية لتحديد تكلفة المخزون التي يتم الاعتراف بها كأصل يُدرج في الميزانية العمومية، ومن ثم تحويله إلى مصروف عند استهلاكه. وتشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى المرتبطة بنقل المخزون إلى موقعه الحالي.[2]

ولا ينطبق هذا المعيار على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، الإنتاج الزراعي، أو المعادن التي لها معالجة محاسبية خاصة. ومن الأمثلة على المخزون في القطاع العام: المخزون الاستراتيجي، الذخائر الحربية، المخزون القابل للاستهلاك، قطع الغيار، ومواد الصيانة، بالإضافة إلى الطوابع البريدية

**خامسا: المعيار رقم (13) عقود الإيجار**

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين والمؤجرين في سياق عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، مع استثناء العقود المتعلقة باستغلال الموارد الطبيعية مثل المحروقات، المعادن، والغابات، بالإضافة إلى عقود الإيجار الخاصة بالتسجيلات السينمائية وحقوق الطبع والبراءات.

وفقًا للمبدأ العام لهذا المعيار، يمثل عقد الإيجار اتفاقية يتم بموجبها منح المستأجر حق استخدام أصل معين لفترة زمنية محددة مقابل دفعات مالية متفق عليها. ويتم تصنيف عقد الإيجار استنادًا إلى جوهر المعاملة، وليس إلى شكلها القانوني، حيث يُعتبر عقد الإيجار تمويليًا إذا نُقلت المخاطر والعوائد الأساسية المرتبطة بالملكية إلى المستأجر، بينما يُصنّف كإيجار تشغيلي إذا لم يكن هناك نقل جوهري لهذه المخاطر والعوائد.

---

[1] IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, op.cit, pp102-117.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:322.

**سادسا: المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية**

عرّف العقارات الاستثمارية بأنها الأصول العقارية التي تمتلكها وحدات القطاع العام بغرض تحقيق إيرادات من الإيجارات أو تحقيق مكاسب رأسمالية، أو كليهما معًا. ويتم الاعتراف بهذه الأصول في القوائم المالية عندما يكون هناك احتمال لتدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو تقديم خدمة لصالح المنشأة.

عند الاعتراف الأولي، يتم قياس العقارات الاستثمارية بناءً على تكلفتها، ثم يتم إعادة تقييمها لاحقًا وفقًا للقيمة العادلة، التي ينبغي أن تعكس واقع السوق الفعلي. ويتم حذف الاعتراف بهذه العقارات من بيان المركز المالي في حال التصرف فيها أو عند توقف تحقيق أي عوائد منها.

**سابعا: المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية المتعلقة بشروط الاعتراف بها كأصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة إلى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها والمرتبطة باستثمارات وحدات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات، بما فيها أصول البنية التحتية والمعدات العسكرية، باستثناء الأصول البيولوجية الزراعية وحقوق الانتفاع بالموارد الطبيعية غير المتجددة.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، "يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئيا على أساس التكلفة، وعندما يتم تملك الأصل من خلال تعاملات غبر تبادلية تكون تكلفته هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء"[1]

بعد الاعتراف، تختار المنشأة إما نموذج التكلفة والذي يتم فيه تسجيل الأصل بسعر التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم أو نموذج إعادة التقييم الذي يقاس فيه قيمة الأصل بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقص الاهتلاكات المتراكمة وخسائر انخفاض القيمة، حيث يتم حساب أقساط الاهتلاك على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي لكل أصل، إذ يمكن استخدام طرق مختلفة لتحديد أقساط الاهتلاك (القسط الثابت، المتناقص، وحدات النتاج). كما تختار المنشأة الطريقة التي تعكس نمط الاهتلاك الذي يتلاءم مع تركيبة أصولها، ولا يطبق هذا المعيار على الأصول الموروثة نظرا لأهميتها التاريخية أو الثقافية أو الفنية، مثل النصب التذكارية والآثار والمناطق الطبيعية المحمية.

[1] IFAC , **handbook of international public sector accounting pronoucement** , volume 1,2015, op.cit,p107.

**ثامنا: المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة**

تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ، بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الالتزامات المحتملة لأحداث سابقة والتي لم يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق المنافع اقتصادية أو نفقات استثنائية لتسوية الالتزامات.

وعلى هذا الأساس، "يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير [1]

**تاسعا: المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد**

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل كبير من معيار المحاسبة الدولي رقم (24) "انخفاض قيمة الأصول" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد وآليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبيا.

ومن أهم مؤشرات انخفاض القيمة المنصوص عليها في إرشادات التنفيذ للمعايير الدولية للقطاع العام ما يلي:

- التوقف أو التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمه الأصل أو الحاجة إليه (مدرسة تم إغلاقهما سكة حديد سيتم إغلاقها...)
- تغيرات هامة ذات أثر سلبي على المنشأة في البيئة التقنية أو القانونية أو السياسية (معدات أصبحت قديمة نتيجة التطور التقني، أصل لا يمكن استعماله بسبب تشريعات جديدة أو معايير البيئة).
- توفر أدلة عن الأضرار المادية للأصل (مبنى مدمر جراء حريق أو عوامل أخرى، عيوب هيكلية).

يركز هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن خسائر انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد، باستثناء المخزون والأصول المالية والأصول غير الملموسة وغير المولدة للنقد والتي يتم تقييمها بشكل منتظم بالقيمة العادلة.

في حالة وجود مؤشرات عن انخفاض قيمة الأصول على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد للأصل والتي يتم تعريفها على أنها القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، وذلك من أجل تحديد القيمة الحالية للأصل، حيث إنه "في حال كان مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد الأصل ما أقل من مبلغه المرحل،

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:228.

يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به، ويكون ذلك التخفيض هو عبارة عن انخفاض قيمة[1]؛ وعند تحديدها القيمة الحالية يمكن استعمال إحدى المناهج الآتية:

- منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة.
- منهج وحدات الخدمة حيث يتم بواسطته تحديد القيمة الحالية.

بعد الاعتراف وقياس خسارة انخفاض القيمة، يتم تعديل وتوزيع القيمة الحالية للأصل وأقساط الإهتلاك على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي، أما في حالة ما إذا كانت خسارة انخفاض القيمة المقدرة أعلى من المبلغ المرحل للأصل، يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى الصفر، مع ضرورة الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة مباشرة في بيان الأداء المالي في الفائض أو العجز المالي.

**عاشرا: المعيار رقم (26) انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد**

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للأصل.

أما في حالة وجود دلالة عن انخفاض القيمة من مصادر معلومات داخلية أو خارجية، على وحدات القطاع العام تحديد مقدار انخفاض القيمة وذلك عن طريق مقارنة القيمة المسجلة مع القيمة القابلة للاسترداد شريطة أن تتم إجراء هذه العملية في نفس الفترة كل سنة، حيث عرف هذا المعيار القيمة القابلة للاسترداد على أنها القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) إذا كانت قابلة للتحديد.

يتم الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد "فقط في حال كان مبلغ الأصل القابل للاسترداد أقل من المبلغ المسجل له، ويعتبر التخفيض خسارة انخفاض القيمة[2].

إضافة إلى ذلك، على وحدات القطاع العام تعديل أعباء الاهتلاك الأصل للقيمة المتبقية إن وجدت على أساس منتظم طوال عمره الإنتاجية المتبقي.

**الحادي عشر: المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة**

[1] IFAC , **handbook of international public sector accounting pronoucement ,** volume 1, 2015,op.cit,p112.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 867.

يحدد هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس الأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، الملكية الفكرية، حقوق التأليف، والعلامات التجارية. لا يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس إلا إذا كان من المتوقع أن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية، وكان بالإمكان قياس تكلفته بصورة موثوقة.

يفرق المعيار بين نوعين من الأصول غير الملموسة:

- الأصول ذات العمر الإنتاجي المحدود: يتم استهلاكها على مدى عمرها الإنتاجي.
- الأصول ذات العمر الإنتاجي غير المحدود: لا يتم استهلاكها وفقًا لمتطلبات المعيار.

عند قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف، يمكن للمنشأة الاختيار بين:

- نموذج التكلفة: حيث يتم تسجيل الأصل بالتكلفة التاريخية مطروحًا منها أي إطفاء متراكم أو خسائر انخفاض القيمة.
- نموذج إعادة التقييم: حيث يتم تسجيل الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة بناءً على سوق نشطة، ويتم إعادة تقييمها بانتظام لضمان دقة القياس.

**الفرع الثالث: معايير الأدوات المالية**

تم عرض متطلبات الافصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق في المعايير الآتية:

- المعيار رقم (15) الأدوات المالية الإفصاح والعرض.
- المعيار رقم (28) الأدوات المالية العرض".
- المعيار رقم (29) الأدوات المالية الاعتراف والقياس".
- المعيار رقم (30) الأدوات المالية الإفصاحات".

**أولا: المعيار رقم (15) الأدوات المالية، الإفصاح والعرض**

يشجع هذا المعيار على الإفصاح عن طبيعة الأدوات المالية المستخدمة، الأغراض المالية التي تخدمها، والمخاطر المرتبطة بها، إلى جانب السياسات المتبعة لإدارة هذه المخاطر.

يتطلب الإفصاح عن الأدوات المالية المدرجة داخل وخارج الميزانية، مع التمييز بين:

- التدفقات النقدية الناتجة عن الالتزامات المالية.
- الفوائد المرتبطة بها، والتي يتم تصنيفها كمصروفات في بيان الأداء المالي.

الهدف من هذه الإفصاحات هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لدور الأدوات المالية في تقييم التدفقات النقدية للوحدات الحكومية.

**ثانيا: المعيار رقم (28) الأدوات المالية العرض"**

يحل هذا المعيار "محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) الأدوات المالية الإفصاح والعرض" الصادر في ديسمبر 2001، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 01 جانفي 2013،[1] وذلك تطبيقا لاستراتيجية التقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وفق متطلبات هذا المعيار، عند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام التي تقوم بإصدارها تصنيفها على التزام مالي أو حق ملكية الذي يعتبر عقد يثبت حصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع كل الالتزامات وذلك استنادا على جوهر الترتيب التعاقدي للأدوات المالية، حيث تكون الأداة المالية حق ملكية إذا وفقط إذا تحقق الشرطان المواليان: [2]

- لا تشتمل الأداة المالية التزاما تعاقديا.
- إذا كانت أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة.

في حين تعرض الأدوات المالية على أنها التزام مالي إذا كانت الأداة تشتمل على التزام تعاقدي ينتج عنه أصلا ماليا يعبر عن حق تعاقدي لاستلام أو تسليم نقد في المستقبل، حيث يتم الاعتراف بالفوائد، أرباح وخسائر الأسهم والأدوات المالية الأخرى في بيان الأداء المالي للمنشأة كمصروفات أو كإيرادات صافية من الضرائب حسب طبيعة العملية.

**ثالثا: المعيار رقم (29) الأدوات المالية الاعتراف والقياس"**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام، حيث يتم الاعتراف المبدئي للأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيئات القطاع العام طرفا في البنود التعاقدية للأدوات المالية، والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 937.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 946

كما يحدد هذا المعيار شروط إلغاء الاعتراف بالأصول المالية لوحدات القطاع العام عند انتهاء فترة الحقوق التعاقدية للتدفقات النقدية أو في حالة التنازل عنها، أو في حالة نقل الالتزامات التعاقدية والمالية للمستلم النهائي للأصل المالي.

ولأغراض قياس ومتابعة الأصول المالية بعد الاعتراف المبدئي، يصنف هذا المعيار الأدوات المالية إلى أربع فئات كالآتي:

- الأصول المالية بالقيمة العادلة.
- الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- القروض والذمم المدينة.
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (متاحة للمتاجرة بها).

أما بالنسبة للأدوات المالية التي لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بموثوقية بسبب عدم توفر سوق نشطة، يمكن تقييمها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأصل مالي مشابه لها إلى حد كبير وأن تحقق أقصى استخدام المدخلات السوق، وفي حالة عدم توفر هذه المعطيات، يتم قياسها بسعر التكلفة. إضافة إلى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام الاعتراف وقياس الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة لمختلف الأدوات المالية المتداولة بحيث تظهر هذه المعاملات في بيان المركز المالي للمنشأة.

وفق هذا المعيار، يجب على هيئات القطاع العام في نهاية كل فترة إعداد تقرير عن الدلائل الموضوعية التي أثرت على انخفاض قيمة الأصول المالية أو عدم امكانية تحصيلها وتحديد قيمة الخسائر الناتجة عنها.

**رابعا: المعيار رقم (30) الأدوات المالية الإفصاحات**

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر، لهذه الأسباب يهدف هذا المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير ما يلي: [1]

- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 1293.

من متطلبات هذا المعيار، الإفصاح عن مدى حجم وتأثير الأدوات المالية على الوضعية والأداء المالي لوحدات القطاع العام، وذلك عن طريق إبراز التدفقات الناتجة عن معاملات تداول مختلف الأصول المالية التي تصدرها منشآت القطاع العام، بهدف إظهار أهمية الأدوات المالية في البيانات المالية الحكومية، من أجل تقديم معلومات تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقييم الأداء المالي لوحدات القطاع العام، مع ضرورة الإفصاح في بيان الأداء المالي عن أرباح وخسائر تداول الأصول المالية واجمالي الفوائد المستحقة والمدفوعة من طرف منشآت القطاع العام، والإفصاح عن الأصول المالية المرهونة كضمانات لالتزامات تعاقدية.

إضافة إلى ذلك، على وحدات القطاع العام الإفصاح عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن مختلف الأدوات المالية وطرق قياسها وادارتها، عن طريق تقديم ملخص عن سياسات إدارة مخاطر الإئتمان، السيولة ومخاطر السوق من طرف هيئات القطاع العام.

**الفرع الرابع: معايير أخرى وفق أساس الاستحقاق**

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات تطبيق المعايير الآتية: [1]

- المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصرف. - المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض.
- المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية. - المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
- المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام .
- المعيار رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).

**أولا: المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء**

وفقا لهذا المعيار، تعبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، والتي تؤدي إلى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وذات مصداقية بحيث

[1] يوسف السعيدي أحمد ، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتورة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 8102 ،ص 008.

تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، بحيث يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة إلى أخرى.

وفق متطلبات هذا المعيار، يعتبر التغيير في تطبيق الأساس المحاسبي أو إعادة النظر في طريقة القياس أو الاعتراف والمعالجة المحاسبية لعمليات معينة بمثابة تغيير في السياسات المحاسبية، والتي يجب الإفصاح عنها وتطبيقها بأثر رجعي للفترات السابقة قدر الإمكان، وذلك عن طريق تحديد الأثر التراكم للتغير من أجل تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في بيان صافي الأصول وحقوق الملكية.

وفي حالة عدم إمكانية تحديد ذلك، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق، كما يقوم المحاسب بتقدير قيمة البنود التي لا يمكن قياسها بدقة في البيانات المالية، حيث يلجأ إلى تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية للوحدات الحكومية. وقد تحتاج هذه الأخيرة إلى مراجعة في حالة توفر معلومات جديدة من شأنها التأثير على الظروف التي ارتكزت عليها التقديرات المحاسبية، وبالتالي هي عبارة عن تعديل في المبالغ المسجلة والقدرة مسبقا ولا تعتبر تصحيحا للأخطاء.

أما الأخطاء، فهي الإغفالات أو السهو في المبالغ أو القيود المحاسبية والتي ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة، فيما يتعلق بالاعتراف، عرض أو قياس مختلف عناصر البيانات المالية، حيث يجب على المنشأة. تصويب الأخطاء المكتشفة خلال الفترة الحالية قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

أما في حالة اكتشاف أخطاء متعلقة بالفترات السابقة يجب الإفصاح عنها وتصحيحها عن طريق تحديد الأثر التراكمي للخطأ لكل بند وتعديلها بأثر رجعي إلى الحد الذي يكون فيه ذلك ممكنا للفترات السابقة، بواسطة تصحيح الأرصدة الافتتاحية للبيانات المالية بمقدار الأثر التراكمي للأخطاء، حيث ينتج عن إعادة العرض بأثر رجعي تصحيح الاعتراف بعناصر البيانات المالية وقياسها وعرضها كما لو أن الخطأ لم يحدث.

**ثانيا: المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصرف** [1]

تم إصدار هذا المعيار سنة 2002، وهو مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (21) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعدل سنة 2005، وفي إطار تطبيق سياسة المقاربة بين معايير القطاع العام ومعايير القطاع الخاص، تم تنقيح متطلبات هذا المعيار سنة 2010 ليتماشى مع تغيرات نفس المعيار في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص القطاع العام. يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 1298.

بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدات القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية، وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المنشأة، وكيفية معالجة الأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية، حيث إن للتغيرات في سعر الصرف أثر مباشر على النقد والنقد المعادل المحتفظ به أو المبالغ مستحقة الدفع بالعملة الأجنبية.

ويتناول هذا المعيار متطلبات الإبلاغ عن فوارق الصرف التي لا تعتبر تدفقات نقدية إلا أنه يتم الإفصاح عن آثارها بشكل منفصل في بيان التدفقات النقدية من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل في بداية ونهاية الفترة. وفي هذا الاطار، "يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة".[1]

**ثالثا: المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض**

يتناول هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، والتي تتكون أساسا من الفوائد المصرفية والمصاريف والعمولات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال، حيث "يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها" [2]هذا ما ينتج عنه التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها أعباء تتحملها المنشأة يتم قيدها عند تاريخ استحقاقها.

كما يسمح هذا المعيار بمعالجة محاسبية بديلة لتكاليف الاقتراض يمكن للمنشأة استعمالها مع ضرورة الإفصاح عن ذلك، وبموجب هذه المعالجة البديلة المسموح بها، يتم إدماج تكاليف الاقتراض لامتلاك أصل ضمن تكلفة حيازته، عن طريق رسملة تكاليف الاقتراض واعتبارها كجزء من قيمة الأصل ولا تسجل على أنها أعباء للفترة، مع ضرورة تحديد حجم تكاليف الاقتراض الفعلية المؤهلة للرسملة لغرض الحصول على أصل مؤهل، عن طريق تحديد معدل رسملة تكاليف الاقتراض المطبقة على اقتراضات المنشأة، حيث يقصد بالأصل المؤهل في هذا السياق، الأصل الذي يستغرق فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزا للاستعمال.

**رابعا: المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية**

يهدف هذا المعيار إلى "بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات المعاملات التبادلية الناتجة عن "تقديم خدمات، بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم" [3]، باستثناء

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:145.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010،ص:165.

[3] محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:280.

المعاملات الناتجة عن عقود الإيجار والتأمين، أرباح أسهم الاستثمارات العمومية وأرباح بيع الممتلكات والمصانع والمعدات، التغيرات في قيمة الأصول والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، إضافة إلى إيرادات استخراج الموارد الطبيعية والتي لها معايير خاصة بها.

عند التمييز بين الإيرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية يجب النظر إلى جوهر المعاملة لا إلى شكلها، بحيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون زيادة في منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة يمكن قياسها بشكل موثوق به، ويقاس الإيراد وفق هذا المعيار بمبلغ النقد أو النقد المعادل المستلم أو المستحق الاستلام.

**خامسا: المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة**

الهدف من هذا المعيار هو ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيئات أخرى لها علاقة معها، وذلك لأغراض المساءلة لتسهيل عرض المركز والأداء المالي للمنشأة عن طريق تحديد ما يلي:

- الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة.
- طبيعة المعلومات حول العمليات التي تتم مع هذه الأطراف.

ويقصد بالأطراف ذات العلاقة وفق هذا المعيار، كل الأطراف التي لها تأثير كبير على المنشأة عند اتخاذ القرارات المالية أو التشغيلية، ويمكن ممارسة التأثير الهام في اتخاذ القرار بطرق عديدة، وغالبا ما تكون عن طريق التمثيل في مجلس الإدارة للمنشأة أو بموجب قانون أو اتفاقية تنص على ذلك.

يركز هذا المعيار على ضرورة الإفصاح بشكل منفصل ودقيق في البيانات المالية لوحدات القطاع العام عن طبيعة وجود سيطرة مباشرة أو غير مباشرة الأطراف أخرى على المنشأة العمومية مع تحديد طبيعة العمليات والتحويلات المالية الناتجة عن هذه العلاقة.

**سادسا: المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية النشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساسا على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها وبين الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية التمويل ميزانيتها.

كما تهدف البيانات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وتحقيق المساءلة عن الرشادة والاقتصاد في استعمال الموارد المالية العمومية، حيث ينبغي أن تتضمن الإفصاحات عن القطاع الحكومي العام على الأقل ما يلي: [1]

- الأصول حسب الفئة الرئيسية، مع اظهار الاستثمارات في القطاعات الأخرى بشكل منفصل.
- الالتزامات حسب الفئة الرئيسية.
- صافي الأصول وحقوق الملكية.
- إجمالي الزيادة والنقصان في إعادة التقييم.
- الإيرادات حسب الفئة الرئيسية.
- المصاريف حسب الفئة الرئيسية.
- الفائض أو العجز.
- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

**سابعا: المعيار رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)**

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدات القطاع العام، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي أو التحويلات سواء كانت نقدية أو غير عينية، بما في ذلك المنح والهبات أو الاعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام.

وفق متطلبات هذا المعيار ينبغي الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الضرائب عند التأكد من وقوع الحدث الخاضع للضريبة أي بمجرد تحديد الوعاء الضريبي، حيث يجب تحديد الإيرادات الضريبية بمبلغها الإجمالي من دون تخفيضها من المصاريف المدفوعة من أجل تحصيلها، ويركز هذا المعيار على ضرورة الاعتراف وقيد الإيرادات عند تاريخ استحقاقها وليس عند قبضها، ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح في ملاحظات البيانات المالية ذات الغرض العام عن ما يلي:[2]

- السياسات المحاسبية المتبناة للاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية.

[1] محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:280.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 707.

- الأساس الذي يتم وفقه قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة إلى الداخل فيمل يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد من معاملات غير تبادلية.
- معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع المنشأة قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة.
- طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للتركات والهدايا والتبرعات مبينة بشكل مفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

**ثامنا: المعيار رقم (25) منافع الموظفين**

وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع أشكال التعويضات التي تقدمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس للمحاسبة والإفصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين والتي تتكون من ما يلي:

**1. منافع الموظفين قصيرة الأجل**

تتكون منافع الموظفين قصيرة الأجل من مجموع نفقات مستخدمي القطاع العام مستحقة الدفع خلال (12) شهرا، حيث تدفع في شكل أجور ورواتب بما فيها مساهمات الضمان الاجتماعي، أو التي تدفع في شكل تعويضات للموظفين عن العطل المرضية أو الإجازات السنوية مدفوعة الأجر، إضافة الزيادات المتعلقة بالأداء الوظيفي و المنافع غير المالية كالسكن والسيارات والخدمات المدفوعة، حيث يتم الاعتراف وقياس جميع منافع الموظفين قصيرة الأجل كالتزام (مصروف مستحق الدفع) على أساس عدم الخصم، أي بالقيمة غير المخصومة لمنافع الموظفين المتوقع تقديمها مقابل الخدمة. [1]

**2. منافع بعد التوظيف**

وهي مختلف تعويضات الموظفين مستحقة الدفع بعد انتهاء التوظيف باستثناء منافع إنهاء الخدمة، حيث تتكون منافع بعد التوظيف أساسا من معاشات التقاعد ومساهمات التأمين والرعاية الصحية لما بعد التوظيف لموظفي القطاع العام.

[1] محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:710.

### 3. منافع الموظفين طويلة الأجل

تتضمن منافع الموظفين طويلة الأجل مجموع المبالغ مستحقة الدفع لفترة تفوق (12) شهر، مثل تعويضات العجز طويل الأجل أو مؤخرات الرواتب.

### 4. منافع نهاية الخدمة

ويقصد بها مختلف المبالغ المدفوعة لموظفي القطاع العام الناتجة عن انتهاء علاقة العمل قبل تاريخ التقاعد الطبيعي (التشجيع على الاستقالة الطوعية أو التقاعد المسبق)، والتي يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل عن منافع الموظفين نتيجة تقديم خدمات.

وعلى هذا الأساس، يحث هذا المعيار على الإفصاح عن منافع الموظفين وفق التصنيفات المذكورة أعلاه مع ضرورة تقديم تقديرات عن المبالغ طويلة الأجل الملتزم بها.

## تاسعا: المعيار رقم (27) الزراعة

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية (حيوانية ونباتية المتداولة أساسا لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها، وعلى هذا الأساس يتم التمييز بين:

- الأصول البيولوجية.
- المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد (لا تدرج عمليات التحول والتصنيع ضمن نطاق هذا المعيار).

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بأن متطلبات هذا المعيار لا تطبق على الأراضي الزراعية والأصول غير الملموسة للنشاط الزراعي، إضافة إلى الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم الخدمات، فعلى سبيل المثال تستخدم العديد من الأصول البيولوجية في نشاطات البحث العلمي أو التدريس أو الرقابة الجمركية، لا يتم محاسبتها على أنها أصول بيولوجية لكونها غير مرتبطة بنشاط زراعي لمنشأة القطاع العام.

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي في تاريخ إعداد التقرير بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. إضافة إلى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام الاعتراف والإفصاح عن الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة للأصول المعترف بها وادراجها في الفائض أو العجز للفترة

التي نتجت بعد إعداد التقرير المالي، كما ينص هذا المعيار على ضرورة تقديم وصف عن الأصول البيولوجية من أجل التمييز بين ما يلي: [1]

- الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك.
- الأصول البيولوجية التي تستخدم بصفة متكررة لأكثر من سنة في نشاط زراعي معين.
- الأصول البيولوجية المحتفظ بها لغرض توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي.

**المطلب الرابع: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي " افصاحات اختيارية"**

تحدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية لوحدات القطاع العام التي تتبنى الأساس النقدي، حيث تنقسم هذه المعايير إلى جزئين أساسيين هما:

- جزء إلزامي يتضمن شروط ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات العرض العام الواجب توفرها في التقارير المالية لوحدات القطاع العام.
- جزء اختياري يشتمل على الإفصاحات غير الإلزامية لمنشآت القطاع العام والمتعلقة بالسياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يحبذ الإعلان عنها من طرف وحدات القطاع العام، لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية من طرف وحدات القطاع العام.

وفي هذا الإطار، يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الامتثال للمتطلبات الإلزامية والاختيارية لمعايير المحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي سوف يعزز من الشفافية في عرض التقارير المالية الحكومية والإفصاح الشامل عن نتائج تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات والأرصدة النقدية المتاحة لمختلف وحدات القطاع العام، كما أن تبني هذه المعايير سوف يعزز من قابلية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف الدول. [2]

- **الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي**

يهدف هذا المعيار إلى تقديم وصف للطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام لوحدات القطاع العام، عن طريق تقديم إرشادات تهدف إلى تحسين اتساق وقابلية مقارنة التقارير المالية الحكومية، والتي تسمح لمستخدميها تقييم أداء وحدات القطاع العام حول طريقة تخصيص واستخدام الموارد عن طريق تقديم

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 918

[2] محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:280.

معلومات حول المدفوعات والمقبوضات والأرصدة المتاحة لوحدات القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام.

ولبيان الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي سيتم عرها وفق النقاط الآتية:

- متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية.
- معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
- عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية. الإفصاح عن المساعدات الخارجية.

**الفرع الأول: متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية**

- وفق متطلبات هذا المعيار، يجب على منشآت القطاع العام أن تتضمن البيانات المالية ذات الغرض العام العناصر الموالية: [1]
- بيان المدفوعات النقدية والذي ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن إجمالي النفقات المدفوعة فعليا خلال فترة إعداد التقرير المالي، عن طريق استخدام أساس تصنيفي يناسب نشاط المنشأة.
- بيان المقبوضات النقدية والذي يعرض إجمالي الإيرادات المحصلة نقدا خلال فترة إعداد التقرير.
- الأرصدة النقدية المتاحة للمنشأة من بداية ونهاية الفترة.
- الإفصاح عن المدفوعات التي تؤدي بالنيابة عن المنشأة.
- إعداد تقرير عن المقبوضات والمدفوعات للمعاملات التي تمت على أساس القيمة الصافية.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وتقديم الملاحظات التفسيرية المرفقة بالبيانات المالية والتي تعد ضرورية لفهم التقارير المالية.
- الإفصاح في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية عن القيود المفروضة على الأرصدة النقدية والحصول على القروض، بما فيها الأرصدة النقدية الهامة التي تخضع لقيود خارجية.
- الإفصاح عن طبيعة الأخطاء وطريقة تصحيحها.

[1] محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص:280.

إضافة إلى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام عرض البنود والمجاميع الفرعية للنفقات المدفوعة والإيرادات المحصلة بالمبالغ الإجمالية دون المقاصة بينها، باستثناء العمليات التي تتم على أساس القيمة الصافية والتي ترخصها التشريعات المعمول بها والتي يجب الإفصاح عنها.

أما فيما يخص طريقة عرض البيانات المالية الحكومية وفق الأساس النقدي، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يرى بأنها مسألة حكم مهني تختلف من دولة إلى أخرى، وعلى هذا الأساس فإنه لا يفرض نموذج موحد لطريقة عرض البيانات المالية بل يركز على ضرورة توفر خصائص نوعية تضمن شفافية،

-جودة وموثوقية المعلومات بحيث تلبي احتياجات مستخدمي البيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرار والمساءلة عن تسيير المال العام، هذا لا يمنع من تقديم اقتراحات غير ملزمة في شكل إرشادات توضيحية لنماذج البيانات المالية للقطاع العام وفق الأساس النقدي والتي يمكن عرضها في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (01-07) البيان الموحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية وفق الأساس النقدي بيان المقبوضات وفق الأساس**

| بيان المقبوضات وفق الأساس النقدي | السنة ن | السنة ن-1 | بيان المدفوعات وفق الأساس النقدي | السنة ن | السنة ن-1 |
|---|---|---|---|---|---|
| المقبوضات<br>الضرائب<br>ضريبة الدخل<br>ضريبة القيمة المضافة<br>ضريبة أملاك الدولة<br>الضرائب الأخرى<br>المنح والتعويضات<br>الوكالات الدولية<br>المنح والمعونات الأخرى<br>القروض<br>العوائد من القروض | | | المدفوعات<br>العمليات<br>الأجور والرواتب ومنافع الموظفين<br>الإمدادات والبنود القابلة للاستهلاك<br>الحوالات<br>المنح<br>مدفوعات الحوالات الأخرى<br>النفقات الرأسمالية<br>شراء إنشاء المنشآت والمعدات<br>شراء الأدوات المالية | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| المقبوضات الرأسمالية<br>العوائد من التصرف بالمنشآت والمعدات<br>الأنشطة التجارية<br>المقبوضات من الأنشطة التجارية<br>المقبوضات الأخرى | | | تسديد القروض والفوائد<br>تسديد القروض<br>مدفوعات الفائدة<br>مدفوعات أخرى | | |
| مجموع المقبوضات | | | مجموع المدفوعات | | |
| | | | الزيادة / النقصان في النقد<br>النقد في بداية السنة | | |
| | | | النقد في نهاية السنة | | |

**المصدر:** الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص ص: 1439-1440.

يسمح عرض البيانات المالية لوحدات بهذه الطريقة مقارنة المبالغ المالية الفعلية للسنة الحالية مع السنة الماضية من أجل مراقبة تطور الإيرادات والنفقات من سنة إلى أخرى، إضافة إلى ذلك على وحدات الحكومية تكييف نظام المحاسبة العمومية لكي يسمح بتقديم المعلومات وعرضها وفق متطلبات هذا المعيار.

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب على وحدات القطاع العام أن تعرض البيانات المالية ذات الغرض العام سنويا على الأقل، حيث يتم إعداد التقارير المالية بشكل منتظم لفترة تغطي سنة واحدة مع ضرورة تحديد تاريخ آخر يوم من فترة التقرير التي تغطيها البيانات المالية الحكومية، والتي يجب الإعلان عنها وتوفيرها في الوقت المناسب لمختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية، ويجب أن تكون المنشأة في وضع يمكنها من اصدار بياناتها المالية خلال ستة أشهر من تاريخ إعداد التقرير، إلا أنه يحبذ بشكل كبير أن يتم توفيرها خلال مدة لا تتجاوز مدة ثلاثة أشهر". [1]

ومن أجل توفير معلومات قابلة للمقارنة من فترة إلى أخرى، ينبغي على وحدات القطاع العام التي تعد بياناتها المالية وفق الأساس النقدي المحافظة على اتساق عرض القوائم المالية، وذلك عن طريق المحافظة على طريقة

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، مرجع سبق ذكره، ص: 1409.

عرض بنود وتصنيفات البيانات المالية من فترة إلى أخرى، إلا إذا حدث تغيير هام في نشاطها يستدعي تغيير جوهري في هيكلة القوائم المالية، بشرط أن طريقة العرض الجديدة تتوافق مع متطلبات هذا المعيار.

**الفرع الثاني: معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية**

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

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب الإفصاح واعداد التقارير عن الأرصدة النقدية المتاحة بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف الفوري عند تاريخ إعداد التقارير المالية عن الأرصدة المالية لوحدات القطاع العام، كما ينبغي الاعتراف والإفصاح عن الإيرادات أو النفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات حسب أسعار الصرف السارية، حيث أن الأرباح والخسائر الناجمة عن التغير في أسعار الصرف لا يتم الاعتراف بها كمقبوضات أو مدفوعات نقدية، بل يتم الإفصاح عنها عند تسوية قيمة الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية في بداية ونهاية فترة التقارير المالية لوحدات القطاع العام.

**الفرع الثالث: عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية**

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

تطبق متطلبات هذا المعيار على وحدات القطاع العام التي تختار إتاحة ونشر بياناتها المالية للجمهور دون أن يشترط ذلك، حيث يقدم إرشادات حول طريقة عرض البيانات المالية المتعلقة بنتائج تنفيذ الميزانية وفق الأساس النقدي المعروضة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-08) بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية للحكومة الس "في نهاية السنة"

| تصنيف حسب الوظائف | المبالغ الفعلية | الموازنة النهائية | الموازنة الأصلية | الاختلاف: الموازنة النهائية والفعلية |
|---|---|---|---|---|
| التدفقات النقدية الواردة | | | | |
| الضرائب | X | X | X | X |
| اتفاقيات المعونة | X | X | X | X |
| الوكالات الدولية | X | X | X | X |
| منح ومعونات أخرى | X | X | X | X |
| العوائد: القروض | X | X | X | X |
| العوائد: التصرف في المصانع والمعدات | X | X | X | X |
| النشاطات التجارية | X | X | X | X |
| مقبوضات أخرى | X | X | X | X |
| إجمالي المقبوضات | X | X | X | X |
| التدفقات النقدية الصادرة | | | | |
| الصحة | (X) | (X) | (X) | (X) |
| التعليم | (X) | (X) | (X) | (X) |
| النظام العام / السلامة | (X) | (X) | (X) | (X) |
| الحماية الاجتماعية | (X) | (X) | (X) | (X) |
| الدفاع | (X) | (X) | (X) | (X) |
| الإسكان وخدمات المجتمع | (X) | (X) | (X) | (X) |
| الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية | (X) | (X) | (X) | (X) |
| الشؤون الاقتصادية | (X) | (X) | (X) | (X) |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| مدفوعات أخرى | | | | |
| إجمالي المدفوعات | (X) | (X) | (X) | (X) |
| صافي التدفقات النقدية | X | X | X | X |

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 1441.

الهدف من عرض المقارنة بين المبالغ المقدرة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية كأعمدة إضافية في البيانات المالية هو الرفع من مستوى الشفافية والمساءلة، عن طريق تقديمها على أساس قابل للمقارنة يتيح لمستخدمي القوائم المالية طلب توضيحات حول أسباب الانحرافات ومستوى الامتثال للموازنة الأصلية. [1]

**الفرع الرابع: الإفصاح عن المساعدات الخارجية**

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

بناء على متطلبات هذا المعيار، يجب الإفصاح بشكل منفصل في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية عن إجمالي المساعدات الخارجية المستلمة نقدا خلال فترة إعداد التقرير، إضافة إلى بيان إجمالي الدفعات التي قامت بها أطراف أخرى خارجية رسمية لتسوية التزامات وحدات القطاع العام، حيث يجب التمييز في البيانات المالية بين المساعدات الخارجية المقدمة في شكل قروض واجمالي المبالغ المستلمة كمنح وعرضها بشكل منفصل، من دون أن يتطلب هذا المعيار الإبلاغ عن هوية أو مبلغ مقدم هذه المساعدات الخارجية، في حين يجب الإعلان في الإيضاحات حول البيانات المالية الحكومية عن إجمالي القروض والمنح الخارجية المتاحة وغير المسحوبة من طرف وحدات القطاع العام.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، مرجع سبق ذكره، ص: 1409.

يتم تسجيل مبالغ المساعدات الخارجية المستلمة أو الدفعات النقدية التي تجريها أطراف أخرى خارجية نيابة عن وحدات القطاع العام بالعملة الوطنية، عن طريق تطبيق سعر الصرف ساري المفعول في تاريخ استلام المساعدات الخارجية.

**الفرع الخامس: الإفصاحات الإضافية الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي**

لا تعتبر متطلبات هذا المعيار إلزامية بالنسبة للوحدات الحكومية التي تعرض بياناتها المالية وفق معايير الأساس النقدي، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يشجع على تطبيقها من أجل تعزيز شفافية وموثوقية البيانات المالية الحكومية، حيث يرى المجلس بأن تطبيقها سيرفع من جودة القوائم المالية الحكومية وتوفيرها في الوقت المناسب لمستخدمي البيانات المالية. [1]

يحدد هذا الجزء غير الإلزامي السياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن الإفصاح عنها لاسيما فيما يخص العناصر الآتية:

- يستحسن الإفصاح عن القدرة في الاستمرارية عند التحقق من ظروف أو أحداث من شأنها أن تؤثر في قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها، بالنسبة لوحدات القطاع العام وليس للحكومة ككل.
- الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية.
- الإعلان عن المساعدات المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية، والجهات المستفيدة منها.
- الإفصاح عن المعاملات الحساب الغير والبنود غير العادية.
- الإبلاغ عن التدفقات النقدية التمريرية، وهي عبارة عن تدفقات نقدية يتم إيداعها بصفة مؤقتة في حسابات وحدات القطاع العام ثم يتم تحويلها إلى المستفيد النهائي بسبب إجراءات تنظيمية أو تشريعية تنظم هذه المعاملات عيث تعتبر هذه الأخيرة تدفقات نقدية تمر على حسابات المنشأة لفائدة الغير.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، مرجع سبق ذكره، ص: 1406.

**خلاصة:**

نستخلص من هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقدم إرشادات أو نماذج حول طرق عرض البيانات المالية الحكومية، بغية توجيه وتوحيد الممارسات والمعالجات المحاسبية فيما يخص الإفصاح وإعداد القوائم المالية بالنسبة لوحدات القطاع كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة والرفع من مستوى جودة وموثوقية التقارير المالية التي صدرت عن وحدات القطاع العام. كما أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام تؤدي إلى تحقيق أهداف منشودة ولها دور في محاربة الفساد من خلال دعم المساءلة العامة والشفافية المالية.

وفي هذا الإطار، ومن خلال الإصدارات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تم تصنيف هذه المعايير بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق. أما بالنسبة لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر فقد مر هذا النظام بمراحل أدت إلى عدة دواعي لإصلاحه ليواكب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

# الفصل الثاني: اصلاح المحاسبة العمومية لتعزيز جودة المعلومة المالية

**تمهيد**

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية، وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتعدد مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار.

وفي هذا الإطار، تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف إلى تحقيق الربح. وبالتالي، فإن خصائص تداول المال العام استدعت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، بهدف تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح التام والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص وكذا تكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرقى لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

يتناول هذا الفصل دراسة وتحليل الإطار النظري للمحاسبة العمومية وفق ثلاثة مباحث:

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها، إضافة إلى تحديد أهداف وخصائص نظام المحاسبة العمومية وتحليل حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية، مع تقديم مقارنة بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية لبيان أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين.

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

خصص هذا المطلب للتطرق إلى مفهوم المحاسبة العمومية وذلك من خلال تعريفها، والتمييز بين إطارها التقني والقانوني وكذا التعرف على طبيعة وخصائص نشاط وحدات القطاع العام.

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

لقد أحيطت المحاسبة العمومية بتعاريف عديدة من قبل الباحثين والدارسين في هذا المجال يمكن ذكر بعضها فيما يلي:

المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك".[1]

وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشطات المرتبطة في القطاع العام".[2]

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها "فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها".[3]

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية أنها "نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة".[4]

---

[1] إسماعيل حسين أحمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص:35.

[2] صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص:05

[3] حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص: 18.

[4] ليلى فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية ، مصر، 1999، ص: 171.

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا بأنها "مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة الأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية". [1]

وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقنن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية. وبالتالي، يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

– المفهوم التقني، ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

– المفهوم الإداري، وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظيم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

– المفهوم القانوني، وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة". [2]

كما تعرف المحاسبة العمومية كذلك بأنها تعبر عن "القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات".[3]

وقد ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر "أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها الأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة.[4]

---

[1] محمد العزيز أبو رمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1982، ص:08

[2] J.C. Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999, p : 775.

[3] محمد عادل إلهامي والسيد أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الإقتصادية القومية مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2005- 2006، ص:24.

[4] رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص:14.

انطلاقا من التعاريف السابقة الذكر، يستخلص بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

**الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر**

في إطار دراسة واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، لابد من الأهمية بمكان أن يتم التعرف على الجذور التاريخية لها من خلال عرض أهم الإجراءات التي أقرتها القوانين بشأنها. وفي هذا السياق، يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية المصدر الأساسي للمحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة إلى العديد من النصوص التشريعية التي تقنن المحاسبة العمومية في الجزائر، والتي نتجت عبر مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي، وشملت هذه المراحل ما يلي: [1]

**- الفترة من 1862 إلى 1962:**

ارتكز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إبان فترة الاحتلال الفرنسي على قواعد النظام الفرنسي بطبيعة الحال، حيث كان يعمل وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، والذي كان يعرف المحاسبة العمومية أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير الأموال العامة"، وتتمثل الأموال العامة في كل من أموال الدولة، المحافظات، البلديات، الهيئات العمومية. [2]

بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة، والذي تضمن 286 مادة متعلقة بالمحاسبة العمومية، الرقابة المالية، والعلاقات المالية بين الجزائر وفرنسا، موزعة على ستة أبواب:[3]

- الباب الأول: ميزانية الجزائر والعمليات المالية؛
- الباب الثاني: المحاسبة وجهاز المحاسبة؛
- الباب الثالث: الرقابة على العمليات المالية والخزينة العمومية؛

[1] محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 9-11.

[2] Jaques Magnet, Éléments de comptabilité publique, 5e édition, L.G.D.J, Paris, 2001, p16.

[3] Décret n°50-1413 du 13 novembre 1950 portant règlement d'administration publique relatif au régime financier de l'Algérie, JORF du 15 novembre 1950 p 11632..121

- الباب الرابع: الجهاز المالي للجماعات والهيئات العمومية؛
- الباب الخامس: أجهزة فرنسا في الجزائر؛
- الباب السادس: قواعد عامة مختلفة.

**- مرحلة ما بعد استقلال الجزائر 1962 إلى غاية سنة 1975**

قامت الجزائر غداة الاستقلال بتصفية القوانين التي كانت سائدة إبان الاستعمار، حيث أصدرت مجموعة من النصوص التنظيمية التي عرضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري. ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتميين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية، إضافة إلى المادة الثامنة من الأمر رقم 65320 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1965 المتضمن قانون المالية لسنة 1966، والتعليمة العامة رقم 16 الصادرة في 12 أكتوبر 1968 التي تضمنت مدونة حسابات الخزينة، والتي سوف يتم التفصيل فيها لاحقا عند التطرق للجانب التقني للمحاسبة العمومية.

**- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975-1990:**

في هذه المرحلة تم إلغاء كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 29-73 الصادر في نفس التاريخ، إلى جانب صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية. وتميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي غياب نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها. لكن هذا الفراغ القانوني لا ينفي وجود نصوص قانونية متعلقة بالمحاسبة العمومية وذات مصدر جزائري، بل كما سبق وأن رأينا أنه غداة الاستقلال صدرت قوانين عوضت القوانين الفرنسية، حيث صدرت التعليمة المتضمنة مدونة حسابات الخزينة والمشكلة للجانب التقني للمحاسبة سنة 1968، غير أن القوانين التي جاءت بعدها وبداية من سنة 1990 اعتبرت خطوة هامة وجادة لتقنين المحاسبة العمومية في الجزائر.

**- مرحلة من 1990 إلى يومنا هذا**

هذا تميزت هذه المرحلة بظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها، حيث تم إصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه والتي ذكرناها سابقا. ويعتبر قانون 90-21 أهم قانون عرفته الجزائر منذ الاستقلال، حيث جاء في فحواه الكثير من المحاور، والتي تعد حجر الأساس في فهم المحاسبة العمومية في الجزائر وسيرورتها، فقد تناول كل من:[1]

- نطاق تطبيق المحاسبة العمومية؛
- تعريف المحاسبة العمومية؛
- مبادئ المحاسبة العمومية؛
- الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية؛
- الرقابة على تنفيذ العمليات المالية.

**الفرع الثالث: التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية**

تتميز المحاسبة العمومية بضرورة تكييف الإطار التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، حيث يمكن التمييز بينهما على النحو الآتي:

**1. الإطار القانوني للمحاسبة العمومية**

هناك علاقة وطيدة بين التشريعات والمحاسبة العمومية حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة ما إذا كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في بتعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك".[2]

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني، إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها، وذلك وفقا لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية،

[1] القانون رقم 90-21،المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية عدد 35 الصادرة في 1990/08/15

[2] حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 19.

والذي يضع قيودا قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية الضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات.

إضافة إلى ذلك، يحدد هذا الأخير التزامات ومسؤوليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخزينة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى القوانين والتنظيمات المتعلقة بضبط وتقنين إجراءات صرف المال العام وتنفيذ الصفقات العمومية وتحصيل الإيرادات.

ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب في المحاسبة العمومية ملزما باحترام متطلبات النصوص التشريعية المعمول في مجال تداول المال العام، لكونه معرض للعقوبات المنصوص عليها قانونا في حالة عدم احترامها، إضافة لكونه مسؤول أمام هيئات الرقابة عن المال العام.

### 2. الإطار التقني للمحاسبة العمومية

يقصد بالإطار التقني للمحاسبة العمومية مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل والقيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبة، وفقا للمخطط المحاسبي للخزينة العمومية، من أجل تحقيق ومراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية، كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات، وذلك من خلال تقديم الوضعية المالية للخزينة والنتائج المالية التطبيق قانون المالية. وفي هذا الإطار، تعتبر التعليمة العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية المرجع الأساسي لدليل الحسابات الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر القيد المعاملات المالية للدولة.

**الفرع الرابع: خصائص نشاط وحدات القطاع العام**

يهدف نشاط الوحدات الحكومية إلى تحقيق منفعة عامة عن طريق تداول المال العام في شكل اعتمادات مسجلة في الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن مكونات نظام المحاسبة العمومية يجب أن يتلاءم مع خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام والتي تتمثل فيما يلي: [1]

– غياب دافع الربح، حيث أن نشاط القطاع العام يهدف أساسا إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، والتي يتم أداؤها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة، ولهذا السبب يمكن ملاحظة غياب مفهوم قياس الربح عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء في نظام المحاسبة العمومية.

[1] القانون رقم 90-21،المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية عدد 35 الصادرة في 1990/08/15

– لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام، بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب النفقات.

– تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام، وهذا ما يؤكد على ضرورة الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها".[1]

– غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام، حيث إن التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه سوق محدد تتنافس عليه مع المنظمات المتشابهة لعملها حيث إن طبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف فإن الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية".[2]

– ليس لوحدات القطاع العام رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص، لأن "الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال ولكنها تعتمد على اعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية".[3]

– ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة، إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنويا في الميزانية العامة للدولة.

– الموارد المرخصة في الميزانية تعتبر أموال مخصصة تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقا التبويب الميزانية.

وعلى هذا الأساس، فإن تصميم نظام المحاسبة العمومية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات ومميزات نشاط وحدات القطاع العام، سواء من حيث طبيعة ونوعية القوائم المالية أو من حيث تركيبة الحسابات والدفاتر المحاسبية، بما يتوافق مع تنفيذ الميزانية العامة للدولة وبيان الوضعية المالية للحزينة العمومية وتلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

---

[1] رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، 2011، ص:28

[2] حصة محمد أحمد البحر وسعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية ، ذات السلاسل، الكويت، 2002، ص: 31.

[3] زكريا محمد الصادق ومدثر طه أبو الخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004، ص: 17.

**المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية**

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

**الفرع الأول: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية**

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية أساسا على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بعض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة". [1]

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة الدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها ". [2]

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية:

**أ.** الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.

**ب.** الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.

**ج.** العمليات المالية للميزانية الملحقة.

**د.** العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات).

---

[1] عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص:28.

[2] لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص:35.

**ه.** المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

**الفرع الثاني: الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية**

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

وعلى هذا الأساس، فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكييف أهداف القوائم والتقارير المالية الحكومية وتوجيهها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها، ومن أهم الدراسات في هذا المجال يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوسايا [1] والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل (165) دولة حيث بلغ عدد الدول المستجيبة للاستبيان (93) دولة وفقا لهذه الدراسة، إضافة إلى الدراسة رقم (01) للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية[2] ، حيث يعرض الجدول الموالي مقارنة لمستخدمي بيانات المحاسبة العمومية وفقا للدراستين المذكورتين أعلاه:

**الجدول رقم (02-01) مقارنة للفئات المستخدمة للبيانات والتقارير المالية الحكومية**

| قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين | قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الانتوساي |
|---|---|
| السلطة التشريعية والهيئات الحكومية الأخرى | السياسيون والمنتخبون والموظفون |
| المواطنون | المانحون |
| المستثمرون والدائنون | الاقتصاديون |

[1] International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards, Accounting Standards Framework, INTOSAI, Washington DC, 1995, p: 10.

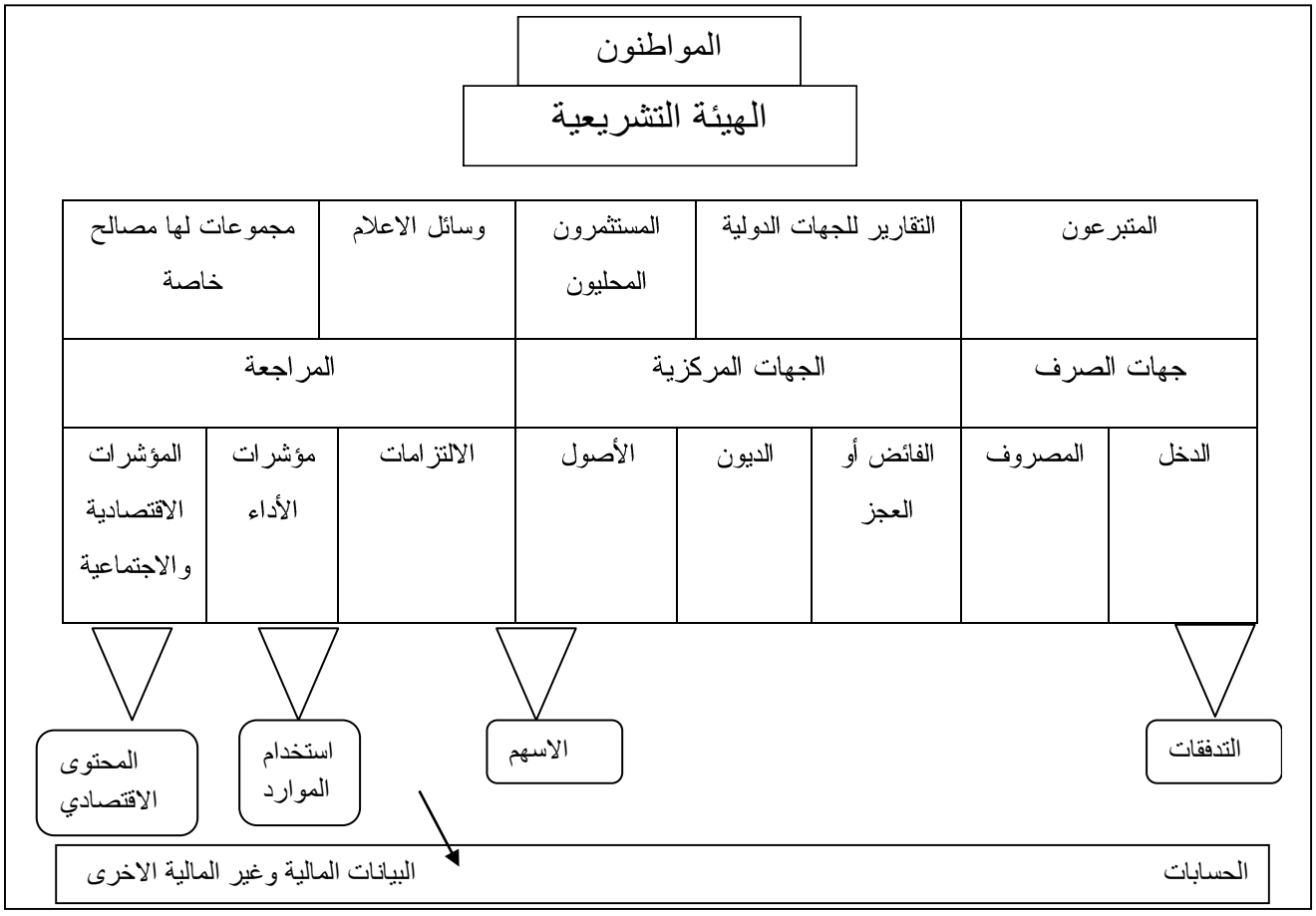
[2] International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 01, Financial reporting by national government, IFAC, New York, 1991, pp:1-.2.

| | |
|---|---|
| الحكومات الاخرى والهيئات الدولية ومقدمو الموارد المالية الآخرين | المحللون السياسيون ومجموعات المصالح الخاصة ويقصد بهم المحللين الذين يعملون في منظمات ذات اهتمامات معينة مثل اتحاد العمال، المستهلكين ...الخ |
| المحللون الاقتصاديون والماليون | اجهزة الاعلام |
| المدراء وصناع السياسة الداخليين | |

**المصدر:** من إعداد الباحثة اعتمادا على المعلومات السالفة الذكر

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

**الشكل رقم (01): بنية المعلومات الحكومية**




**المصدر:** بريمكاند، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص وآخرون، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة، الرياض، 1999، ص:205.

يتضح من الشكل أعلاه، بأن المواطن هو في أعلى البنية الهرمية لمستخدمي البيانات الحكومية. وعليه، فإن نظام المحاسبة الحكومية الفعال يجب أن يوفر معلومات ذات مصداقية يستطيع من خلالها المواطن تشكيل وجهة نظر عن مستوى أداء الحكومة، يستعمل كمؤشر عند الانتخابات أو عند اتخاذ قراراته التمويلية الخاصة، مما يحقق الشفافية في إدارة المال العام ويعزز الثقة بين الحاكم والمحكوم.

**المطلب الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية**

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه تحليل خصائص النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام. [1]

**الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية**

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية وكذا ترشيد صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وفي هذا الإطار، يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي: التحقق من احترام تراخيص الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له،بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة". [2]

– توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى "إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها. [3]

– تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.

– توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.

---

[1] القانون رقم 90-21،المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية عدد 35 الصادرة في 1990/08/15

[2] اسعد بن محمد الهويمد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005، ص: 46.

[3] نفس المرجع ، ص: 47.

– "توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة". [1]

– إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.

– توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.

– "إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها".[2]

إضافة إلى ذلك، يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما:[3]

– أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح كامل عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

– أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

وبناء على ما سبق، يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي:

### 1. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة

ويقصد بالمساءلة في هذا الإطار، الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيئات الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة، والتي يمكن أن تأخذ الأشكال الآتية:

---

[1] محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص:328.

[2] محمد جمال علي هلالي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002، ص:22.

[3] National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicago, 1980, p: 08.

– المساءلة المالية للتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصداقية التقارير المالية، ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة.

– المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير وصرف المال العام دون إسراف، والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية.

– المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها.

### 2. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة

يجب على نظام المحاسبة أن يوفر آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام ترخيص السلطة التشريعية، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة.

### 3. توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار

عن طريق توفير تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات من أجل اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج، والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الاقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقق الاقتصاد والرشادة في تسيير المال العام.

### 4. توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية

بهدف توفير بيانات مالية ذات مصداقية حول نتائج نشاطات الوحدات الحكومية وإدراجها في المحاسبة الوطنية.

### 5. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي

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

إضافة إلى هذه الأهداف، هناك من يركز على أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم بحيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال والعمليات، وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية والتقييم، بحيث يفحص عن النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها". [1]

[1] عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص:27.

**الفرع الثاني: خصائص نظام المحاسبة العمومية**

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح من الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما تخدم إجراءاته تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

يرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الفعال هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص الموالية: [1]

– أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.

– أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما الإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.

– يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.

– أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.

– أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.

– أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.

– أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.

– أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف على البيانات والتقارير الحكومية أن تمتاز بخصائص نوعية تسمح لها برفع مستوى جودة البيانات المالية المبلغ عنها لمختلف الفئات المستخدمة لها، من أجل تحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والصادق

[1] United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York, 1952, p: 04. 2

عن نتائج الوحدات الحكومية، حيث يعرض الجدول الموالي مقارنة للخصائص النوعية التي تساهم في تحسين جودة الابلاغ المالي للتقارير المالية الحكومية بناء على نتائج دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين[1] وكذا دراسة المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية العامة والمحاسبة.[2]

**الجدول رقم (02-02): الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية**

| خصائص البيانات والتقارير الحكومية وفقا لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين | خصائص البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الانتوساي |
|---|---|
| **الخصائص الرئيسية**<br>■ القابلية للفهم<br>■ الملائمة (المادية، الأهمية النسبية)<br>■ الموثوقية (التمثيل بأمانة، الحياد، الحيطة والحذر، الاكتمال)<br>■ القابلية للمقارنة<br>**الخصائص الثانوية**<br>■ الالتزام بالوقت المناسب<br>■ التوازن بين المنفعة والتكلفة<br>■ التوازن بين مختلف الخصائص النوعية | **الخصائص الرئيسية**<br>■ قابلية الفهم<br>■ الملائمة<br>■ المادية<br>■ معروضة في الوقت المناسب<br>■ متناسقة<br>■ قابلية المقارنة<br>**الخصائص الثانوية**<br>■ ممارسة الحكم المهني<br>■ تقدير المنافع والتكاليف<br>■ إجراء المفاضلة<br>■ الأخذ بعين الاعتبار الجوهر فوق الشكل<br>■ ممارسة الحذر |

**المصدر:** من إعداد الباحثة اعتمادا على المعلومات السالفة الذكر

[1] International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 01, Op.cit, 1991, pp:1-.2.

[2] International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting standards, Op.cit, 1995, pp: 10-23

## المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

بعد التطرق إلى الإطار القانوني للمحاسبة العمومية والتعرف على القوانين المنظمة للمهنة في المبحث الأول، نأتي الآن للتطرق إلى الإطار التقني لها، ولا يفوتنا ونحن ندرسه التطرق إلى التعليمة العامة رقم 26 الصادرة في 12 أكتوبر 1968 التي تضمنت مدونة حسابات الخزينة والمشكلة للجانب التقني للمحاسبة، وكذا أنواع المحاسبات الممسكة في ظل محاسبة الدولة، وتختم هذا المبحث بالتعرف على المبادئ والتقنيات المحاسبية المتعارف عليها في الجزائر.

### المطلب الأول: التعليمة العامة حول محاسبة الخزينة لسنة 1968

تم وضع القواعد التقنية لمحاسبة الدولة في التعليمة العامة لوزارة المالية رقم 16 الصادرة في 12 أكتوبر 1968[1]، والتي تضمنت مدونة حسابات الخزينة وكذا طريقة سير الحسابات وكيفيات التسجيل المحاسبي للعمليات المالية المتعلقة بميزانية الدولة وعرض الحسابات المتعلقة بها.

#### الفرع الأول: مدونة حسابات الخزينة

تعد مدونة حسابات الخزينة المرجع الرئيسي الذي يستند له المحاسب العمومي في تسجيل العمليات المالية، وهي تشكل أساسا استئناف المدونة حسابات الخزينة الفرنسية لعام 1934. [2]

##### 1 . تصنيف مدونة حسابات الخزينة

فيما يلي نذكر تصنيف مدونة حسابات الخزينة: [3]

– الحساب العام: يتفرع حساب عام داخل كل مجموعة من مجموعات حسابات المدونة، والذي يجمع عمليات ذات طبيعة خاصة مختلفة لكن ذات ميزة مشتركة. ويتشكل الحساب العام من الرقمين الأولين، يمثل الأول مجموعة الحسابات، أما الثاني يمثل تفرعات الحساب العام والذي يتفرع من 10 إلى 91؛

---

[1] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor.

[2] BOUTABA Miloud, La réforme de la comptabilité publique, Intervention dans le cadre du colloque sur la comptabilité publique organisé par l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale IEDF, Koléa, Algérie, le 25 novembre 2000, p4

[3] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p13.

– القسم: تنقسم الحسابات العامة إلى عدة أقسام في حساب يحتوي على ثلاثة أرقام، يمثل الرقمين الأولين الحساب العام، في حين أن الرقم الثالث يمثل تفرعات القسم؛

– الحساب الثانوي أو الحساب الخاص: ويمثل الحسابات الفرعية للحسابات العامة أو القسم، والتي تمثل الحسابات المشخصة لكل عملية مالية، حيث تختلف وتتفرع هذه الحسابات باختلاف طبيعة العمليات المسجلة، ويمكن في حالة الضرورة تمديد الحساب الثانوي إلى ثلاثة أرقام من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات.

### 2. طريقة ترقيم حسابات المدونة

تعتمد طريقة ترقيم المدونة على الترقيم الخطي التسلسلي، حيث تجمع العمليات التي هي من نفس الطبيعة في حساب موحد، وفي هذا الإطار يمكن قراءة تركيب الحساب من اليسار إلى اليمين على النحو الموالي:

– الرقم الأول للحساب يمثل رقم مجموعة الحسابات والتي تتفرع من الرقم 01 إلى 09

– الرقمان الأوليان لكل حساب يعبران عن الحساب العام والذي يتفرع من الرقم 0 إلى 09.

– الأرقام الثلاثة الأولى تشكل رقم الحساب الثانوي الذي يتفرع من الرقم 0 إلى 09.

أما التفرعات الباقية فوق ثلاثة أرقام، فتعتبر بمثابة حسابات جزئية للحساب الثانوي والتي يمكن أن تصل كحد أقصى إلى ستة أرقام بعد الحساب الثانوي، ليصبح أقصى حد لتفرع حسابات مجموعة حسابات الخزينة هو تسعة أرقام.

في هذا الصدد، يمكن تقديم مثال توضيحي لشرح طريقة قراءة الحسابات وفق مجموعة حسابات المدونة كما يلي:

الحساب رقم ( 202.002.006) حساب نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين، والذي يتم قراءته على النحو التالي:

– مجموعة الحسابات رقم 02 عمليات الميزانية؛

– الحساب العام رقم 20 عمليات الميزانية (إسناد مائي)؛

– تفرع الحساب العام رقم 202 النفقات العمومية؛

– الحساب الثانوي رقم 202.002 نفقات التجهيز العمومي؛

– الحساب الفرعي رقم 202.002.006 نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين.

### 3. آلية سير حسابات المدونة:

تحتوي مدونة حسابات الخزينة على العديد من الحسابات المختلفة باختلاف العمليات المالية للدولة، وتصنف هذه الحسابات حسب طبيعة العمليات إلى: [1]

- **الحسابات المالية Les comptes financiers:** وهي جميع الحسابات التي تختص بتسجيل حركة الأموال والقيم العمومية الناتجة إما عن التحولات المالية أو تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات من الخزينة وإليها)، والتي تتم عبر الحسابات المالية سواء عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية أو الحساب الجاري حساب الخزينة لدى البنك المركزي. وبالنسبة لقيد العمليات المالية في الحسابات المالية فإن أي تسجيل محاسبي في الجانب المدين يعد بمثابة زيادة في الموجودات المالية لدى الخزينة العمومية، وأي تسجيل في الجانب الدائن يعد نقص في الموجودات المالية للخزينة العمومية؛

- **حسابات التسديد Les comptes de reglement:** وهي تلك الحسابات التي تقوم بتسجيل حركة الأموال والتحويلات المالية ما بين مختلف المحاسبين العموميين، ويتم استعمالها عند قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة أو تحصيل إيراد لصالح محاسب عمومي آخر. وعليه يقوم المحاسب الثانوي بتحويل المبالغ المالية للمحاسب الرئيسي المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي للعمليات المالية المحولة لصالحه؛ ويتم مسك هذه الحسابات بصفة ازدواجية وعكسية بين المحاسبين العموميين. وبالنسبة لقيد العمليات المالية في حسابات التسديد فإن أي تسجيل في الجانب المدين يعبر عن استلام تحويلات مالية من مختلف المحاسبين العموميين، في حين أن أي تسجيل في الجانب الدائن يعبر عن إرسال تحويلات مالية لصالح محاسبين آخرين؛[2]

- **الحسابات الوسيطية Les comptes d'ordre** : وهي تلك الحسابات التي تستعمل لنقل نتائج مختلف الحسابات من محاسبة الأخرى تطبيقا لمبدأ تركيز المحاسبة بين المحاسبين العموميين، وعليه لا ينتج عن هذه العمليات أي أثر مالي أو أي تحويل نقدي لحركة الأموال والقيم العمومية المتداولة بين المحاسبين العموميين، وبالتالي فإن هذه الحسابات ترصد عند غلق السنة المالية ولا تظهر في الحساب الختامي للدولة؛

- **حسابات الإسناد النهائية Les comptes d'imputation definitive:** وهي تلك الحسابات التي تسجل القيد النهائي للنفقات أو الإيرادات وفقا لتصنيف أبواب الميزانية العامة للدولة؛ ويعد المحاسب الرئيسي المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي طبقا لطبيعة العمليات المالية التي يقوم بها، والذي يكون

---

[1] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p14-17.

[2] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p14-17.

مسؤولا عليها مسؤولية مباشرة أمام هيئات المراقبة ولاسيما مجلس المحاسبة. ويتم تسجيل عملية الإسناد النهائي للنفقات في الجانب المدين فقط دون أن تقيد أي مبلغ في الجانب الدائن بالنسبة للحسابات المتعلقة بالنفقات، أما بالنسبة للإيرادات فالعكس حيث تتم عملية الإسناد النهائي من الجانب الدائن دون أن يقيد أي مبلغ في الجانب المدين؛

– **حسابات الإسناد المؤقتة Les comptes d'imputation provisoire:** تستعمل هذه الحسابات التسجيل العمليات مجهولة المصدر لعدم وصول وثائق إثبات التحويلات المالية إلى المحاسب العمومي، لذلك يقوم بعملية تسجيل مؤقتة في انتظار التسوية النهائية، فهذه الحسابات لا تظهر في الحساب الختامي للدولة، فكل إسناد مؤقت يجب أن يتبعه إسناد نهائي بنفس المبلغ.

وتنقسم هذه الحسابات إلى:

**أ. حسابات تسوية الإيرادات والنفقات:** تعنى هذه الحسابات بتسجيل العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات التي لم تستلم بعد وثائق إثباتها أو لم يعرف نوعها أو مصدرها؛

**ب. حسابات التحويل Comptes de transfert:** إن الهدف من هذه الحسابات هو ربط محاسبة المحاسب الرئيسي مع المحاسب الثانوي، حيث تتم عملية إرسال واستلام التحويلات المالية بينهما دون أي نقل فعلي للأموال، وبالتالي فإن هذه الحسابات تكون مفتوحة بينهما بصفة مزدوجة وعكسية. ويقوم الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة بمراقبة توازن هذه الحسابات وكذا بتركيز ودمج هذه التحويلات.

**4. أقسام مدونة حسابات الخزينة** : قسمت التعليمة العامة رقم 16 الآنفة الذكر حسابات الخزينة إلى تسعة مجموعات، وهي كما يلي: [1]

**– المجموعة الأولى: عمليات الصندوق والمحفظة المجمعة**

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المالية المتعلقة بتسجيل حركة التدفقات المالية على مستوى الخزينة العمومية (من وإلى الخزينة)، إضافة إلى حسابات الأوراق المالية العمومية التي تتداولها الخزينة، وتتمثل هذه الحسابات في: حسابات النقد (ح/10)، حسابات التسديد للخزينة مع البنك المركزي (ح/11)، حساب الأوراق المالية (ح/12)، حساب الودائع (ح/13).

[1] Ministère de finance, textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01, direction général de comptabilité, 2005, pp181-195

**- المجموعة الثانية: عمليات الميزانية.**

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتسجيل العمليات الخاصة بالتنفيذ الفعلي لإيرادات ونفقات الميزانية العامة، وتتمثل هذه الحسابات في: حساب الميزانية (ح/20)، حساب تنفيذ الميزانية (ح/21).

**- المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة**

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتنفيذ برامج التنمية خارج الميزانية العامة، وتتمثل هذه الحسابات في: الحسابات الخاصة للخزينة (ح/30)، الحسابات الخاصة لتنفيذ الإيرادات (ح/31)، حسابات التخصيص الخاص (ح/32)، حسابات الديون النهائية للدولة (ح/33)، حساب تحويل الإيرادات (ح/34)، حساب تنفيذ ديون الدولة (ح/35)، حساب ديون الدولة الأرباح والأعباء (ح/36).

**- المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتبة لدى الخزينة**

وتتضمن هذه المجموعة حسابات الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخواص إلى جانب المرافق العمومية التي يجبرها القانون على فتح حساب في الخزينة العمومية (ومن أهمها الجماعات المحلية، المرافق العامة ذات الطابع الإداري الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، البريد والمواصلات، البنوك التجارية العامة والخاصة، الموثقون، المحضرون القضائيون، صناديق الضمان الاجتماعي ومؤسسات التأمين) ويتم تسيير هذه الحسابات مجانا ودون فوائد من طرف مصالح المحفظة المالية للخزينة؛ وتتضمن حسابات: مراسلي الخزينة المتعلقة بالتنفيذ النهائي (ح/40)، مراسلي الخزينة المتعلقة بتحصيل الإيرادات (ح/41)، مراسلي الخزينة المتعلقة بتنفيذ الإيرادات (ح/42). [1]

**- المجموعة الخامسة: حسابات تحت التسوية**

تتضمن هذه المجموعة الحسابات التي تقيد جميع العمليات المالية التي يقوم بها محاسب عمومي لفائدة محاسب عمومي آخر، أو الحسابات التي لم يعرف مصدرها و لم تتوفر وثائق إثباتها، وبالتالي لا يستطيع المحاسب العمومي تنفيذ عمليات الإسناد النهائي؛ وهي كل من حسابات: إيرادات للتصنيف والتسوية والتحويل (ح/50)، نفقات للتصنيف والتسوية والتحويل (ح/51)، تدفقات نقدية وتحويلات فيما بين المحاسبين (ح/52)، الحسابات

[1] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p14-17.

الوسيطية (ح/53)، أي الحسابات التي لم يتم تسويتها من طرف المحاسب العمومي ليتم إلغاؤها وتسجيلها في القيد النهائي في دفاتر المحاسب المكلف بهذه العملية.

**- المجموعة السادسة: النتائج**

يمسك العون المركزي للخزينة حسابات هذه المجموعة، وذلك من خلال الحسابين التاليين : حساب النتيجة المتعلقة بتنفيذ الميزانية (ح/60)، وحساب رصيد عمليات الخزينة (ح/61).

**- المجموعة السابعة: الديون المضمونة من طرف الدولة**

يختص العون المحاسبي المركزي بمتابعة مسك حسابات هذه المجموعة أيضا، حيث يقوم بتسجيل الديون المضمونة من طرف الدولة في حساب قروض مضمونة من طرف

الدولة (ح/70)، وعند تسديدها يتم تسجيل أقساط التسديد في حساب أقساط القروض المضمونة من طرف الدولة (ح/71).

**- المجموعة الثامنة: حقوق الدولة**

يختص العون المحاسبي المركزي بمسك حسابات هذه المجموعة، وهي الحسابات المتعلقة بمتابعة حقوق الدولة الناتجة عن القروض أو الضمانات المقدمة لفائدة الخزينة العمومية، ويقوم بتسجيلها في الحسابين التاليين: حساب الحقوق المختلفة (ح/80)، وحساب المستحقات الآجلة (ح/81).

**- المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة**

إضافة إلى ما سبق نجد المجموعة التاسعة المخصصة للقيم غير المتداولة، حيث أن الحسابات الخاصة بهذه المجموعة ليست جزء امن محاسبة الأموال ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزينة، بل يتم وصفها في ميزان معين وتشكل ما يسمى المحاسبة "الخاصة".[1]

وتضم هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتسجيل عمليات المحفظة المالية للخزينة العمومية عند إصدارها أو تداولها في السوق المالية، وتتضمن كل من حساب المحفظة المالية للمحاسبين الرئيسيين (ح/90)، وحساب المحفظة المالية للوسطاء الماليين (ح/91).

**الفرع الثاني: السجلات المحاسبية والإحصائية**

[1] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p14-17.

وفقا للتعليمة العامة رقم 16 فإن عمليات تنفيذ الميزانية تؤدي إلى تسجيل القيود المحاسبية فيما يخص النفقات والإيرادات وعمليات الخزينة، ويتم تتبع هذا التسجيل المحاسبي على المستندات والدفاتر المحاسبية التي هي موضوع تبرير هذا التسجيل الذي أدلى به المحاسب العمومي. وتظهر التعليمة في الجزء الثاني منها أن هناك ثلاثة أنواع من الدفاتر الدورية التي ينتجها النظام، وهي كل من الدفاتر المحاسبية والإحصائية وكذا الملحق، هذه الوثائق تعد بمثابة الأداة المعتمدة للتعرف بشكل دائم على توافر النقدية في الخزينة، وتنفيذ عمليات ميزانية الدولة وحسابات التخصيص الخاص وتوفر التدابير المناسبة للتحكم في التسيير المالي والمحاسبي العمومي.

فالسجلات المحاسبية هي نتائج عمليات جرد المعاملات في تاريخ معين، وتتكون هذه السجلات أساسا من مستخرج العمليات اليومية TR6، دفتر الأستاذ العام، سجل الحسابات العام، دفتر حسابات الصندوق وميزان الحسابات الشهري.[1] أما المستندات الإحصائية تهدف إلى معرفة دائمة للنقدية المتاحة في سبيل التحكم فيها، وتتكون هذه المستندات بشكل أساسي من الوضعية الشهرية لتنفيذ الميزانية TR5، وكذا الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة والحساب الختامي للدولة.[2] في حين أن الملاحق تتكون من النماذج والأمثلة ومراجع التسجيل ومسك عمليات الإحصاء والعمليات المحاسبية.

**الفرع الثالث: القيود المحاسبية**

قامت التعليمة العامة رقم 16 في الجزء الثالث منها بوصف مفصل لطريقة مسك وتحضير القيود المحاسبية، أما في الجزء الرابع فقد أظهرت طريقة إقفال القيود العامة، في حين تناول كل من الجزء الخامس والسادس إقفال عمليات نهاية السنة، علما أن الأساس النقدي هو الأساس المحاسبي المتبع عند التسجيل المحاسبي. [3]

**الفرع الرابع: محاسبة القيم غير المتداولة ومحاسبة الخزينة**

تناولت التعليمة رقم 16 في الجزء السابع منها طرق مسك العمليات المتعلقة بالقيم غير المتداولة والمحفظة المالية للخزينة العمومية محاسبيا،[4] حيث تهدف المحاسبة إلى وصف كيفية التعامل مع مختلف السندات الصادرة عن الخزينة

[1] Ministère des finances, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, pp 78-80.

[2] Idem, p77.

[3] Idem, pp 99-171

[4] Idem, pp 173-187

باسم ولفائدة الدولة أو الجماعات المحلية أو الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أو أطراف أخرى الموكلة لهم لغرض حراستها، إصدارها وتسليمها أو تنفيذ العمليات الخاصة.[1]

تمسك هذه المحاسبة المادية في قيد مزدوج على أساس محاسبة الصندوق، حيث تسمح بتحمل كل القيم التي تدخل في شبكة محاسبي الخزينة، لكنها ليست جزءا من محاسبة الأموال ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزينة، بل هي موضوع حساب تسيير منفصل، ويتم وصفها في ميزان معين وتشكل ما يسمى المحاسبة "الخاصة".

**الفرع الخامس: حساب التسيير المحاسب الرئيسي للدولة**

تناولت التعليمة رقم 16 في الجزء الثامن منها طريقة إعداد حساب التسيير وإيداعه من طرف كل محاسب رئيسي حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية، وذلك من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية لاسيما أمام مجلس المحاسبة.

**المطلب الثاني: أنواع المحاسبات الممسكة**

في ظل محاسبة الدولة الحالية عملا بأحكام المادة 2 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، فإن المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها،[2] يهدف إلى تكملة أحكام النص السابق وتحديد المحاسبة التي يمسكها أعوان تنفيذ ميزانية الدولة.

حيث تنص المادتين 02 و03 منه على ما يلي: تتمثل المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها، حيث تتكون هذه المحاسبة من:

- محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصرف، تسمح لهم بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية؛

[1] Idem, pp 175.

[2] في المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره

– محاسبات يمسكها المحاسبون العموميون، وتشمل: محاسبة عامة تسمح بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الخزينة ومراقبتها إضافة إلى تحديد النتائج السنوية؛ محاسبة خاصة بالمواد القيمية والسندات؛ إضافة إلى محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات.

**الفرع الأول: المحاسبة الإدارية**

تسمح المحاسبة الإدارية للأمرين بالصرف التابعين للدولة بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية، ويمسك الآمرون بالصرف بأنواعهم الرئيسيون والثانويين محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات، وبالتالي تتعين إلزامية الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن:

– في المحاسبة الإدارية للإيرادات: الديون الدائنة المثبتة والموفى بهما، الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناءا على أوامر، التحصيلات التي تتم بناءا على أوامر.[1]

– في المحاسبة الإدارية للنفقات: الإعتمادات المفتوحة المفوضة حسب الأبواب والبنود التي تنجز من البرامج المأذون بها، تفويضات الإعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين، التزامات الدفع التي يتم القيام بها لنفقات التسيير والتجهيز، والأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز .[2]

– في محاسبة أوامر الصرف: حيث يتم مسك هذه المحاسبة وفقا لمبدأ القيد البسيط بما يسمح من الإفصاح عن الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة، التفويضات بالإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين، ومبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة، والإعتمادات المتاحة.[3]

فالمحاسبة الإدارية تسجل العمليات المالية التي يقوم بها الأمرين بالصرف الممارسة تحت مسؤوليتهم، أي إثبات الإيرادات والأمر بتحصيلها والالتزام بالنفقات والأمر بصرفها.[4]

من الناحية العملية، فإن الأمرين بالصرف يتجاهلون الاحتفاظ بالحسابات الإدارية، والتي غالبا ما تم تجميعها بأثر رجعي من البيانات المقدمة من حسابات المحاسبين، أو التي جمعها المحاسبون أنفسهم، مما جعل الرقابة المتبادلة وهمية.[5]

**الفرع الثاني: المحاسبة العامة**

---

[1] المادة 15 من نفس المرسوم السابق.

[2] المادتين 17 و 19 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره

[3] المادة 24 من نفس المرسوم السابق.

[4] Jacques Magnet, op.cit., p112.

[5] Jacques Magnet, op.cit.

تسمح المحاسبة العامة بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الخزينة ومراقبتها إضافة إلى تحديد النتائج السنوية، ويمسك المحاسبون التابعون للدولة محاسبة عامة ومحاسبة خاصة بالأعيان والقيم والسندات، ويتولون محاسبة العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة والميزانيات الملحقة، وذلك وفقا لطريقة القيد المزدوج للإيرادات والنفقات وفقا للقواعد العامة التي يرسمها الوزير المكلف بالمالية، وقد نصت المادتين 4 و 5 من المرسوم التنفيذي رقم313 -91 على:" تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج للحسابين الدائن والمدين وحسب السنة المدنية".

حيث يمسك المحاسبون محاسبة العمليات الميزانياتية الخاصة بالدولة، والتي تعرض كل من التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات والتحصيلات المنجزة والبواقي المطلوب تحصيلها فيما يخص مجال الإيرادات ؛ أما فيما يخص مجال نفقات التسيير فتعرض كل من الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب، الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق، والرصيد المتاح؛ وفي مجال نفقات التجهيز والاستثمار فتعرض البرامج المأذون بها وتعديلاتها المتعاقبة، الالتزامات بالدفع حسب العمليات وكذا الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب، الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق، الباقي من البرامج المأذون بها، والباقي من إعتمادات الدفع المفتوحة.[1]

ويمسك المحاسبون الرئيسيون في مجال عمليات الخزينة حسابات حركات الأموال نقدا كانت أم قيما في حسابات الودائع، أو في حسابات جارية، أو في حسابات دائنة ومدينة؛[2] وتبين هذه العمليات كذلك الأموال المودعة لفائدة الخواص، والأموال الداخلة إلى الصندوق والخارجة منه مؤقتا، وعمليات التحويل .[3]

حيث يرسل المحاسبون الرئيسيون إلى العون المحاسب المركزي للخزينة كل سنة وفي نهاية التسيير موازنة الأموال والقيم المسجلة في دفاترهم الحسابية الكبرى، كما يرسلون للمحاسب نفسه جميع البيانات الحسابية والوثائق المنصوص عليها في التعليمات المعمول بها؛ أما المحاسبون الثانويون فيرسلون للمحاسبين الرئيسيين الذين هم على صلة بهم كل شهر وبصفة مباشرة الوثائق والبيانات المحاسبية قصد تجميع الإيرادات والنفقات حسب الكيفيات التي يحددها وزير المالية. ويلزم العون المحاسب الرئيسي والمحاسب الثانوي بوضع حساب تسيير فيما يخص العمليات التي يختصان بها.[4]

---

[1] المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره .

[2] المادة 40 من نفس المرسوم السابق.

[3] المادة 41 من نفس المرسوم السابق.

[4] انظر إلى المواد 35، 30، 36، 37 من نفس المرسوم السابق .

" ما يلاحظ على المحاسبة العامة للدولة الحالية أنها تقتصر على تصنيف وتسجيل الميزانية والمعاملات النقدية في مدونة حسابات بسيطة يصعب ربطها بالمحاسبة الوطنية، وتسمى محاسبة الصندوق أو المحاسبة النقدية والتي لا تسمح إلا بتتبع الحركات المتعلقة بالتحصيل والدفع أي احتساب التدفقات النقدية فقط (الداخلة والخارجة)، ولا تأخذ بعين الاعتبار لا مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات ولا المحاسبة على أساس الاستحقاق ولا بعد الذمة المالية للدولة.

**الفرع الثالث: المحاسبة الخاصة**

وهي محاسبة خاصة بالمواد القيمية والسندات، وتعرض هذه المحاسبة الجرد العيني والمالي للمواد والقيم والسندات التي تطبق عليها.[1] تم تصميم هذه المحاسبة في الجزائر كمحاسبة قائمة بذاتها لتكملة المحاسبة العامة من حيث أنها تسمح تسمح بمراقبة ومتابعة حركات الممتلكات وقيم الاستغلال؛ وتهدف إلى بيان العمليات المتعلقة ب: مخزونات السلع

والتوريدات والفضلات والمنتجات غير التامة الصنع واللفائف التجارية وحركتها، بالإضافة إلى السندات الإسمية الحامليها أو المأذون في صرفها للغير، والقيم المختلفة للمنظمات العمومية أو المعهود بها إليها، الأدوات والأشياء المنقولة، والنماذج والسندات والتذاكر والطوابع والتصويرات (فينييت) المعدة للإصدار أو البيع.[2]

وتمسك هذه المحاسبة من طرف الآمر بالصرف والمحاسب المكلف، كل واحد بالنسبة للمواد والقيم والسندات التي يحوزها أو يعهد بها إليه.[3]

ما يعاب على هذا النوع من المحاسبة أنه لا يوجد مسك محاسبة مادية سليمة، بمعنى أنها لا تمكن من تنفيذ عمليات الجرد وعمليات متابعة حركات الممتلكات وحفظها، بل يمكن القول أنها مهملة وغير معروفة، و لم تنل الاهتمام الكاف بالرغم من وضوح أهميتها، ويعزى ذلك عموما إلى عدم استيعاب أهمية هذا النوع من المحاسبة نظرا لندرة وتواضع التأطير والتتبع والمراقبة، وكذا لقلة التكوين والتكوين المستمر خصوصا لمسيري المصالح المادية والمالية؛ وبما أن المحاسبة القائمة هي محاسبة الصندوق التي يتم وفقها تسجيل المعاملات المالية العامة ومراقبة شرعيتها، فإن فائدة هذا النوع من المحاسبة لا تجد طريقها في ظلها.

---

[1] المادة 42 من نفس المرسوم السابق.

[2] Article 54, Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

[3] – انظر المادة 33 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

**الفرع الرابع: المحاسبة التحليلية**

تسمح المحاسبة التحليلية التي تمسك في حينها بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات.[1] والملاحظ على هذا النوع من المحاسبة أنه يلقى تطبيق واسع المدى في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وعلى الرغم من أهميته في القطاع العام إلا أنه يحاط بكثير من القيود في الهيئات التابعة له، وذلك راجع لغياب الترتيبات القانونية التي تنظمه، وكذا لصعوبة تطبيقه والتي غالبا ما تكون نتيجة تناقض بين المبادئ الأساسية للمحاسبة النقدية وبعض المتطلبات الواردة في القانون"،[2] هذه المبادئ التي بدأت تختفي على المستوى الدولي منذ إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والتي من بين أهدافها نجد تطبيق محاسبة التكاليف الهادفة لتقييم التكاليف وأداء الخدمات العمومية؛ ناهيك عن الافتقار للوسائل المادية اللازمة لتطبيقه على غرار أنظمة الإعلام الآلي التي تسهل عملية جرد وحساب تكاليف السلع والخدمات وللكفاءات المؤهلة للقيام بذلك.

**المطلب الثالث: المبادئ والتقنيات المحاسبية في القطاع العام الجزائري**

سوف نحاول من خلال هذا المطلب عرض أهم المبادئ التقنية التي تتركز عليها مهنة المحاسبة العمومية في الجزائر.

**الفرع الأول: مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة**

يمنع بموجب هذا المبدأ منعا باتا تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات محددة، ويتعين أن تتجه جميع الإيرادات مهما كان مصدرها أو نوعها نحو تمويل جميع النفقات؛ وذلك للحد من تبذير المال العام ومن التحيز في تخصيص الإيرادات لأجل الإنفاق في خدمات تستفيد منها فئات معينة تمثل قوى سياسية أو أغلبية حاكمة.

وقد نصت المادة 8 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية في الفقرة الأولى منها على أنه "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز"، وقد وردت بعض الاستثناءات على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات تتعلق بكل من "الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة للخزينة، أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات".[3]

---

[1] المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

[2] Jean-Paul Milot, Faut-il réformer la comptabilité de l'Etat ?, Politiques et Management Public , 2000, 17.ppl

[3] انظر للمادة 8 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984

وينبثق عن مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة مبدأين هامين، وهما كل من مبدأ وحدة الصندوق ومبدأ وحدة الخزينة، واللذان يشكلان قاعدة هامة في مسك محاسبة الدولة.

### 1. مبدأ وحدة الصندوق

يتم بموجبه إيداع جميع الموارد المالية للدولة في حساب جاري واحد وهو حساب الخزينة العمومية. وينتج عن تنفيذ مبدأ وحدة الصندوق أن يكون لدى كل محاسب صندوق واحد وحساب جاري بريدي واحد، وذلك لتجنب توزيع الأموال على عدة صناديق، مما يجعل الرقابة صعبة وغير فعالة في بعض الأحيان.

### 2.مبدأ وحدة الخزينة

والذي مفاده أن الخزينة العمومية هي التي تقوم بتسيير جميع الأموال العمومية. ويتم بموجب هذا المبدأ إلزام جميع الهيئات العمومية والجماعات المحلية التي الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بإيداع أموالهم لدى الخزينة العمومية.

### الفرع الثاني: مبدأ القيد المزدوج Partie double

يعد مبدأ القيد المزدوج قاعدة أساسية في المحاسبة، ومفاده أن يتم تسجيل العملية المحاسبية الواحدة في قيدين أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، مما يسمح بإحداث التوازن بين العمليات من خلال تساوي المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة وكذا تساوي الأرصدة الدائنة مع الأرصدة المدينة، ويسهل مسك الحسابات والرقابة على المعاملات. وقد استخدم هذا المبدأ حتى نهاية سنة 1993 من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزينة، ثم تم تعميمه اعتبارا من 1 جانفي 1994 على كل قابضين الوكالات المالية بموجب التعليمة رقم 078 من 17 أوت 1991 من المديرية المركزية للخزينة. ويشكل هذا المبدأ حجر الزاوية في التقارب بين المحاسبة الخاصة والمحاسبة العمومية، ولذلك تم دمجه تدريجيا ضمن هذه الأخيرة، ذلك أن له ميزة واضحة من ناحية توحيد الأساليب المحاسبية وحوسبة المصالح المحاسبية.[1]

إن المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف وتلك التي يمسكها المحاسبون تطبق على الدولة كما هو الشأن بالنسبة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، ولكنها تختلف في طرق تنفيذها، ذلك أنها تستخدم أحيانا محاسبة ذات قيد بسيط للآمرين بالصرف الملزمون بمسك محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ عمليات الميزانية، وأحيانا أخرى محاسبة ذات قيد مزدوج بالنسبة للمحاسبين العموميين الذين يواصلون تطبيق مبادئ أسلوب التسيير وطريقة مركزية المحاسبة في الحسابات العامة للخزينة، المنظمة بموجب التعليمة المتعلقة بمحاسبة الخزينة. [2]

---

[1] Ali Bissad, op.cit , p127

[2] Ali Bissad, op.cit, p126.

فالتشريع نص على إحلال المحاسبة ذات القيد المزدوج محل المحاسبة ذات القيد البسيط بشكل تدريجي، الأمر الذي لم يحدث لحد الآن، فما يلاحظ على أرض الواقع أن هذا المبدأ لا يزال يواجه صعوبات في التكيف في القطاع العمومي المالي بسبب خصوصياته وسوء تطبيقه في المحاسبة العمومية الجزائرية. وبقي هذا المبدأ متجاهل في المحاسبة العمومية الجزائرية نظرا لغياب محاسبة الذمة واعتمادها على مبدأ القيد البسيط الذي يهتم بتسجيل الإيرادات والنفقات، والمقبوضات والمدفوعات فقط، حتى لو كان يأخذ نظريا طريقة مدين دائن. [1]

**الفرع الثالث: أسلوب التسيير**

نصت المادة 7 من القانون 84-17 والمادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على أن "العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة والميزانيات الملحقة تسجل وفق نظام التسيير، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية الإيرادات المحصلة فعلا وكذا النفقات المقبول دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية"، وهو نظام تسيير سنوي. حيث يتم تطبيق القاعدة السنوية ويمنح الترخيص السنوي السنة واحدة، أي أن تنفيذ العمليات الميزانياتية يجب أن يتم خلال السنة المعني بها الترخيص وتبعا لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية.[2]

أي أنه يتم قفل العمليات الخاصة بالتحصيل والصرف التي تمت خلال الفترة ما بين 1 جانفي و31 ديسمبر خلال غاية السنة، بغض النظر عن السنة الحقيقية للحقوق أو الديون، وفيما إن كانت الإعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك.

وقد حدد تاريخ 10 ديسمبر من السنة المعنية كآخر تاريخ للالتزام بالنفقات، كما أن تاريخ 25 من نفس الشهر هو آخر تاريخ لتمرير أوامر وحوالات الدفع، وهناك مهلة إضافية تسمى "يوم إضافي" يمنح للمحاسبين العموميين يسمح بتنفيذ شامل للنفقات. ويتم التحميل النهائي للنفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي بأثر رجعي عند تاريخ 31 ديسمبر والذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية. [3]

---

[1] Jean-François Des Robert et Jacques Colibert, Les Normes IPSAS et le secteur public : États et municipalités, Établissements publics, Organisations internationales, Dunod, Paris, 2008, p13.

[2] انظر إلى المادة 4 من المرسوم 91-313، مرجع سبق ذكره.

[3] Ali Bissad, op.cit, p 130.

### الفرع الرابع: مركزية عمليات الخزينة La Centralisation

تتم عملية تركيز عمليات الخزينة وفقا لثلاث مستويات:[1]

- المستوى الأول، حيث يقوم المحاسب الثانوي للدولة عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له؛
- المستوى الثاني، أين يقوم المحاسب الرئيسي بعد عملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته، بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
- المستوى الثالث، يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بإعداد ميزان الحسابات العام للدولة بعد أن يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني.

### الفرع الخامس: قاعدة الخدمة المنجزة Service fait

حرصا من الدولة الجزائرية على حماية الأموال العمومية، أرسى قانون المحاسبة العمومية قاعدة من القواعد الأساسية في مجال النفقات والتي مفادها أنه لا تصرف النفقات إلا لمستحقيها وذلك بعد إثبات استحقاقهم لها وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم؛ أي إلزام المحاسبين العموميين بممارسة الرقابة على صحة الديون التي يقومون بدفعها، تتعلق هذه الرقابة بتبرير الخدمة المنجزة ودقة حسابات التصفية، وتكتسي هذه الرقابة أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبين العموميين حيث أن الدفع على الوثائق غير النظامية أو غير الكافية يتسبب في تحمل مسؤوليتهم المالية. تستند عملية الالتزام بالنفقات إلى قاعدة قديمة، وهي قاعدة الخدمة المنجزة Service fait، والتي بموجبها يخضع دفع ديون الهيئات العمومية للتنفيذ الكامل للخدمات من جانب الدائن وتنفيذها وفقا للشروط الأصلية، عندئذ فقط يمكن التصفية بالمعنى الدقيق للكلمة، والتي يتم فيها حساب مبلغ الدين أو التحقق منه، وعليه فإن عملية التصفية تنطوي على مرحلتين متتاليتين هما كل من التأكد من الخدمة المنجزة وتحديد مقدار النفقات.[2] أي أن معاينة إنجاز الخدمات يعد عنصرا هاما من العناصر التي تنبني عليها تصفية النفق.

---

[1] Ali Bissad, op.cit, pp 130-131.

[2] Michel Bouvier et autres, Finances publiques, LGDJ, 13 édition, Paris, 2014,p 403.

## المبحث الثالث: مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

### المطلب الأول: القانون العضوي 18/15

#### الفرع الأول: دواعي اصدار القانون العضوي

**1. الأسباب الداخلية لإصدار القانون العضوي 18/15 المتعلق بالقوانين المالية.**

إن من الدواعي الرئيسية التي دفعت الجزائر إلى إصلاح ميزانيتها نجد في المرتبة الأولى **عدم تطابق القوانين المالية مع النصوص الدستورية**، حيث تنص المادة 140 من التعديل الدستوري الصادر بموجب القانون 16-01 المؤرخ في 6 مارس 2016 على أن المجالات التي يشرع فيها البرلمان بالقوانين العادية، وحددت المادة 141 الدستور المجالات التي يشرع فيها البرلمان بالقوانين العضوية ومن بينها القانون المتعلق بالقوانين المالية، مع العلم أن القانون العضوي يصادق علية بالأغلبية البرلمانية بغرفتيه. وجاء الدستور 2020 ليؤكد ذلك في مادته 140 بنفس الصيغة، ولكن قبل دستور 1996 كانت كل القوانين عبارة عن قوانين عادية. ويجدر الإشارة على أن الفرق بين القانون العادي والقانون العضوي هو أن هذا الأخير بحسب المادة 141 يخضع إلى مراقبة مطابقة النص مع الدستور من طرف المجلس الدستوري. وهذا ما طبق على القانون العضوي 15 18 المتعلق بالقوانين المالية وذلك بالرأي رقم 02/ر.ق.ع/م.د/18 المؤرخ في 20 ذي القعدة سنة 1439 هجرية الموافق لـــ 02 سبتمبر 2023 مراقبة مطابقة عضوي المتعلق بالقوانين المالية للدستور.

هذا القانون تم تعطيله بالرغم من الأهمية البالغة التي يحظى بها من الناحية القانونية ولعل سبب الأساسي يرجع حسب آراء الهيئات الحكومية إلى أن نقل النص القانوني المالي من القانون العادي إلى القانون العضوي برتبة دستور للمالية العامة سيؤدي إلى إعطاء البرلمان صلاحيات أوسع لمراقبة عمل الحكومة وهذا معناه تغليب السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية، ولهذا الغرض لم ينظر فيها إلا بعد 30 سنة. بصدور القانون الجديد الذي يتوافق والمواد المنصوص عليها في الدستور.[1]

ويأتي ضعف ترشيد النفقات العمومية وتحسين الكفاءة المالية في المرتبة الثانية في سلم أسباب صدور القانون العضوي 18/15 حيث شهد الإنفاق العام زيادة متسارعة خلال بداية الألفية الثالثة بسبب ارتفاع الإيرادات النفطية الذي انعكس على السياسة الإنفاقية للدولة، من خلال استحداث برامج الإنعاش الوطني التي رصدت لها

[1] حسام ابو علي الحجاوي **المحاسبة الحكومية وفق المعايير المحاسبية الدولية** ط1 دار امجد لنشر و التوزيع عمان 2016

مبالغ طائلة، وأدت هذه البحبوحة المالية إلى توازنات المالية الكلية للاقتصاد حتى لقي استحسان الهيئات الدولية المالية، ولكن هذا التحسن تم على حساب نوعية الأداء المؤسساتي للهيئات العمومية.

وفي الأخير يجدر الإشارة إلى أن الواقع الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي لا يتماشى مع الإطار المنظم لتسيير المالية العامة والمتمثلة في القانون 84/17 الذي تمت صياغته في ظروف غير التي صار يحكمها على جميع الأصعدة.

2. **الأسباب الداخلية لإصدار القانون العضوي 18/15 المتعلق بالقوانين المالية.** بداية التسعينيات بدأ بالاهتمام بالتسيير العمومي من خلال إدخال عليه مبادئ التسيير الخاص، حيث عملت المؤسسات المالية على الترويج لهذا التوجه نحو تبني المقاربة الجديدة لتسيير المالية العامة المستوحاة من المنطق المناجيريالي عبر آليات الشراكة وكذا المشروطية الاقتصادية والسياسية في إطار برامج مساعدات التنمية، فخضعت الجزائر لإجراءات التعديل الهيكلي ومحاولة زرع هذا المفهوم في التسيير العمومي عن طريق الخوصصة والتعويض التعاقد والشراكة، وعليه فإن طرح هذه المقاربة صار أمرا واقعيا بالنسبة لعدد كبير من بلدان العالم الثالث مع اختلاف واضح في درجات استيعاب هذه التقنيات الجديدة للتسيير المالي العمومي داخل أنظمة تسيير المالية العامة[1]

والجزائر كغيرها من الدول لا يمكنها العيش بمعزل عن هذه التحولات وهذا خاصة مع ما فرضته الهيئات والمنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية للقطاع العام حيث تبنت وزارة المالية منذ التسعينات جملة من الإصلاحات من بينها تطوير المنظومة القانونية المالية التي تحكم الميزانية والمالية العمومية حيث صدر في هذا الإطار القانون العضوي رقم 18/15 المتعلق القوانين المالية والذي يعول عليه لتقديم إضافة جديدة للسير المالية العمومية في الجزائر.

منذ نهاية عقد 1980، أكدت تحديات العولمة على الدور المتغير ومكانة الدول في العلاقات الدولية، لتصبح الدول مطالبة بتغيير تدخلها في المجال الاقتصادي، ويقع على عاتقها مواجهة التحديات التي يفرضها تحرير الاقتصاد وفتح الأسواق أمام السلع والخدمات وترك الأسعار للعرض والطلب، وعدم تدخل الحكومات في النشاط وربط اقتصاد الدول النامية بالاقتصاد العالمي. في الجزائر دخلت الدولة في أزمة حادة في التسعينيات وهي ليست بعيدة عن الانهيار في الفترة 1995-1994 ، وقامت بتطبيق خطة التعديل الهيكلي وفقا لـــ اجتماع واشنطن ، الذي تطلب القيام بإصلاحات هيكلية شكل إصلاح النظام القانوني أحد مداخلها من خلال التقليص المستمر للإجراءات القانونية والتنظيمية وتبني قانون الطاقة الذي كرس الانتقال إلى اقتصاد السوق، إذ تتطلب

[1] زهير شلال افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيد العمليات المالية للدولة اظروحة دكتوراه تخصص تسيير المنظمات كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة احمد بوقرة بومرداس الجزائر 2014

العولمة في شقها المالي القيام بالتخفيف من القيود والحواجز التنظيمية بإعادة النظر في التشريعات والقوانين لتصبح مواكبة لمتطلبات التحرير الاقتصادي واقتصاد السوق[1]

**الفرع الثاني: محاور القانون العضوي 18/15 المتعلق بالقوانين المالية**

لقد تم إعداد القانون العضوي لقانون المالية بالأخذ بأفضل الممارسات الدولية في مجال تسيير المالية العامة، ويشكل القانون العضوي لبنة ثمرة تراكم تجربة فاقت 15 عاما من إصلاح أنظمة تسيير المالية العامة الذي بدأ سنة 2001 بموجب عقد قرض مع البنك الدولي، ويرتكز الإصلاح على خمسة مراحل وهي:

**1. إعادة هيكلة الميزانية**

في إطار السعي العام لإصلاح التسيير العمومي وتوجيهه نحو النتائج سيكون إطار الميزانية المتمحورة حول النتائج الهدف الأول لهذا التوجه بإعادة النظر في تنظيم مدونة الميزانية التي ستبنى بموجب القانون 18/15 على أساس مفهوم البرنامج كوحدة جديد للميزانية وكأساس ضروري لإصلاح الميزانية، الذي سيحل محل القطاع والفصل للمدونة الميزانية المعمول بها في القانون .84/17 وسيتم توحيد ميزانيات التسيير

والاستثمار والتحويل في إطار وحدة وحيدة الميزانية من خلال التخصص الجديد للاعتمادات لتكون مدونات الميزانية بحسب نص المادة 28 منه كالتالي:

- التصنيف حسب النشاط والذي يتكون من البرنامج وتقسيماته.
- التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات ويتكون من أبواب النفقات وتقسيماتها. التصنيف حسب الوظائف الكبرى للدولة ويتكون من تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة.
- التصنيف حسب الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها ويعتمد على توزيع الإعتمادات على الوزارات والمؤسسات العمومية، يتضمن البرنامج مجموع الإعتمادات المالية التي تساهم في إنجاز مهمة خاصة تابعة المصلحة أو عدة مصالح لوزارة واحدة أو عدة وزارات أو مؤسسة عمومية ومحددة حسب مجموعة من الأهداف الواضحة والمنافسة، ويشكل مجموع البرامج حقيبة توضع تحت مسؤولية وزير أو مسؤول الهيئة العمومية، وتقسم هذه البرامج وتقسيماتها إلى برامج فرعية وأنشطة في تنفيذ سياسة عمومية محدودة.

[1] نفس المرجع الاول حسام ابو علي

وعليه تقوم المقاربة الجديدة لإعادة هيكلة الميزانية على تجميع الموارد المالية حول البرنامج الذي يشكل مجموعة متناسقة من العمليات والمشاريع التي تخص نفس الوزارة، والتي تم ربطها بأهداف مرفقة بمؤشرات لقياس النتائج بالموارد المخصصة لتحقيق هذه الأهداف.

**2. اعتماد مقاربة متعددة السنوات لنفقات وإيرادات الدولة**

في سياق متصل باستعمال البرنامج كوحدة أساسية للتخصيص الإعتمادات المالية يعد البعد المتعدد السنوات ضروريا ليس من زاوية اعتباره رؤية للمدى المتوسط ولكن من ناحية اتخاذ القرار على أساس إسقاط يتجاوز السنة، نصت المادة 05 من القانون 18/15 على وجوب اعتماد تأطير ميزانياتى متوسط المدى كل سنة من طرف الحكومة باقتراح من الوزير المكلف بالمالية في بداية إجراء إعداد قوانين المالية، ويحدد السنة المقبلة والسنتين المواليتين، ويمكن مراجعة التأطير الميزانياتي متوسط المدى كل سنة خلال إعداد مشروع قانون المالية للسنة .

هذه الميزانية المتكاملة المتعددة السنوات تشمل كل الاستثمارات وكذا النفقات الجارية، وتحافظ بصفة كلية على الطابع السنوي للميزانية في المجال القانوني بحيث تشمل الميزانية التوقعات حسب كل قطاع وسياسة، ويتم إعدادها وعرضها مع توقعات وتقديرات على مدى ثلاث سنوات القادمة ويدخل في إطار اقتصادي جزئي متناسق من نفس الفترة. [1]

أصبحت المقاربة السنوية متجاوزة لمحدوديتها وعدم مسايرتها لحجم تدخلات الدولة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي وهو ما يجعل تبني المقاربة المتعددة السنوات أكثر ملائمة للظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلاد، أين تمت مباشرة هذا الإجراء، بتبني مشروع تحديث أنظمة الميزانية باعتباره أداة لتسيير الموارد العامة يعبر عن التوصيات الكبرى والأولويات والتوقعات للإيرادات والنفقات على مدى يتجاوز إثنى عشر شهرا بإضافة توقعات لمدة سنتين مواليتين ،(ن) 1 ، (ن) للسنة المالية المعنية، حيث أن المصادقة البرلمانية تتعلق بالسنة المالية المعنية ولا تمس التوقعات المرفقة والتي يتم تقديمها على سبيل الاسترشاد، وهو ما تم تأكيده من خلال القانون العضوي 18/15 واعتماده كأداة لتعزيز كفاءة الإنفاق العام وفاعليته وضمان تحقيق رؤية جيدة لتسيير المال العام.

[1] حسام ابو علي الحجاوي **المحاسبة الحكومية وفق المعايير المحاسبية الدولية** ط1 دار امجد لنشر و التوزيع عمان 2016

### 3. إصلاح متمركز حول حرية أكبر للمسيرين وتفعيل رقابة الأداء.

لقد جاء القانون 18/15 ليمنح المزيد من حرية التصرف للمسيرين وربط المسؤولية بالمحاسبة وتقييم النتائج، لتسمح حركة الإعتمادات وفقا لإجراءات محددة بتنفيذ عمليات نقل وتحويل الإعتمادات. تناولت المادة 33 من القانون 18/15 إمكانية إجراء نقل أو تحويل في الإعتمادات المالية خلال السنة المالية لتعديل التوزيع الأولى لإعتمادات البرامج حيث يتم نقل الإعتمادات المالية من برنامج إلى آخر على مستوى نفس الوزارة أو المؤسسة العمومية بموجب مرسوم يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير أو المؤسسة العمومية المعنية. أما بخصوص التحويل ما بين برامج وزارات أو مؤسسات عمومية مختلفة، فيتم بموجب مرسوم رئاسي يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية ووزراء القطاعات أو مسؤولي المؤسسات العمومية المعنيين. [1]

### 4. تحسين مضمون وتقديم مشاريع قوانين المالية

يهدف القانون 18/15 لتعزيز دور البرلمان في مناقشة قانون المالية وذلك من خلال الرفع من جودة وموثوقية المعلومات المقدمة إلى البرلمان من طرف الحكومة وتعديل الجدول الزمني لإعداد قوانين المالية، ومراجعة طريقة التصويت على نفقات قانون المالية، يأتي هذا في سياق التحول المنشود لتبني التسيير المتمحور حول النتائج والانتقال من ميزانية الوسائل إلى الميزانية القائمة على النتائج التي سيكون لها نتيجة مباشرة على تجديد عرض قانون المالية من خلال إضفاء مزيد من الشفافية وإدخال نظام تصنيف جديد للإنفاق وتجديد وثائق الميزانية وتبسيطها وإتاحتها للفاعلين في المجال المالي خاصة البرلمان والمجتمع المدني.

## المطلب الثاني: المحاسبة على اساس الاستحقاق وفق المعايير المحاسبية للدولة (NCE)

### الفرع الأول: الإطار التصوري للمعايير المحاسبية للدولة NCE.

#### 1.محتوى المعايير المحاسبية

في إطار العمل على عصرنة النظام المحاسبي العمومي بالجزائر بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري. قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم إقتراح 17 معيارا لإعتمادها حسب الوضع في

[1] حسام ابو علي، مرجع سبق ذكره، ص

الجزائر، إضافة إلى الإطار التصوري والذي جاء كمعيار منفصل. وجاءت هذه المعايير المتبنات خليط بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعايير الفرنسية للمحاسبة للقطاع العام، وهي كالتالي

1. معيار IPSAS رقم 01: عرض البيانات المالية.
2 معيار IPSAS رقم 02: بيانات التدفق النقدي.
3. معيار IPSAS رقم 23: الإيرادات من التعاملات الغير تبادلية.
4. المعيار الفرنسي رقم 02: الأعباء.
5. المعيار الفرنسي رقم 10: مكونات خزينة الدولة.
6. المعيار الفرنسي رقم 11: الديون والأدوات المالية لأجل
7. معيار IPSAS رقم 07: الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
8. معيار IPSAS رقم 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.
9. المعيار الفرنسي رقم 06: الأصول المادية.
10. معيار IPSAS رقم 31: الأصول الغير الملموسة.
11. معيار IPSAS رقم 19: المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة.
12. معيار IPSAS رقم 09: الإيرادات من العمليات التبادلية.[1]
13. معيار IPSAS رقم 12: المخزونات.
14. معيار IPSAS رقم 13: عقود الإيجار
15. معيار IPSAS رقم 21: انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد.
16. معيار IPSAS رقم 03: السياسات المحاسبية، الثغرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
17. المعيار الفرنسي رقم 09: الحقوق على الأصول المتداولة.

وحسب مسودة المعايير التي تحصل الباحث على نسخة منها محينة لسنة 2024، فإن المعايير المحاسبية للقطاع العام أطلق عليها اسم المعايير المحاسبية للدولة (les normes comptables de l'état NCE)، وبعد دراستنا وتحليلنا لهذه المعايير اتضح أن الجزائر انتهجت الطريقة الغير مباشرة لتبني المعايير المحاسبية الدولية

---

Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'État, Alger:2014

للقطاع العام، وذلك بتكييف هذه المعايير حسب محيط المحاسبة العمومية في الجزائر، بالرغم من أنها تبنت بعض المعايير الدولية كما هي ولكنها اعتمدت بعض المعايير الفرنسية بسبب تشابه الوضع المحاسبي الفرنسي والجزائري. دون أن ننسى الاعتماد على بعض القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF)، وهو ما ذكر صراحة في المقدمة الافتتاحية للمعايير إضافة إلى طرق التقييم في بعض المعايير.

**الجدول رقم (02-03): محتوى مشروع معايير المحاسبة للدولة في الجزائر**

| رقم مشروع المعيار المحاسبي للدولة | اسم المعيار |
|---|---|
| 01 | عرض القوائم المالية |
| 02 | قائمة التدفقات النقدية |
| 03 | الإيراد بين المعاملات غير التبالية |
| 04 | الأعباء |
| 05 | مكونات خزينة الدولة |
| 06 | الديون والأدوات المالية لأجل |
| 07 | الاستثمارات في المنشأت الزميلة |
| 08 | عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية |
| 09 | الأصول المادية |
| 10 | الأصول غير الملموسة |
| 11 | المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة |
| 12 | الإيرادات من المعاملات التبادلية |
| 13 | المخزون |
| 14 | عقود الإيجار |
| 15 | انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد |

| | |
|---|---|
| 16 | السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء |
| 17 | الحقوق على الأصول المتداولة |

**المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:** Ministère des finances, recueil des normes comptables de l'État, Alger:2014

## 2. مفهوم الإطار التصوري

الإطار التصوري لإعداد التقارير المالية ذات الاستخدام العام من قبل الهيئات العمومية هو الإطار الذي يحدد المفاهيم الأساسية الواضحة التي تحكم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لإعداد القوائم المالية ذات الاستخدام العام من قبل الهيئات العمومية. سبب عرض هذه النقطة هو أن الإطار المفاهيمي يوفر إرشادات حول قضايا التقارير المالية التي لم يتم تناولها في المعايير. أما كيفية التسجيل المحاسبي للعمليات المالية للهيئات العمومية فتتكفل بها المعايير المحاسبية للدولة.

التقارير المالية ذات الاستخدام العام هي التقارير المالية تعزز من شفافية إعداد التقارير المالية للحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى وتتضمن معلومات يتم استخدامها من قبل المستخدمين الذين لا يستطعون طلب تقارير مالية خاصة لمقابلة إحتياجاتهم المحددة. تعريف التقارير المالية ذات الإستخدام العام يدل على أن الإطار المفاهيمي لا ينطبق بالضرورة على التقارير المالية التي تعد لأغراض خاصة.

ينطبق الإطار المفاهيمي على المعلومات المالية لكيانات القطاع العام الخاضعة لمعايير المحاسبة الدولة ولذلك فهي تنطبق على البيانات المالية للأغراض العامة للحكومات على المستوى الوطني أو المركزي / الإقليمي أو المحلي. كما أنه ينطبق على مجموعة واسعة من كيانات القطاع العام، او بالأحرى كل هيئة تتحصل على مخصصات ميزانياتية من الدولة.[1]

**الفرع الثاني: المحاسبة على أساس الاستحقاق والطرق المحاسبية**

تنص المادة 65 من القانون العضوي 18/15 المتعلق بقوانين المالية على ما يلي: "تمسك الدولة محاسبة ميزانياتية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق.

كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على مبدأ الحقوق والواجبات.

[1] نادية مغني دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص ادارة اعمال جامعة الجزائر3 2016-2017

تنفذ الدولة محاسبة تحليل للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج. يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية. [1]

انطلاقا من هذه المادة فإن الهيئات العمومية ملزمة بمسك ثلاث أنواع من المحاسبة:

- المحاسبة على أساس النقدي؛
- المحاسبة على أساس الاستحقاق؛
- المحاسبة التحليلية.

بالرغم من أن المادة تتكلم على حسابات الدولة إلا أن المادة 25 من القانون العضوي تدل على أن كل المبادئ الميزانياتية والمبادئ المحاسبية المطبقة على الدولة تطبق على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعات المحلية.

**1.النظام المحاسبي للدولة:** هو نظام لتنظيم المعلومات المالية مما يتيح تسجيل، تصنيف، وتقييم البيانات المالية إما عددية أو غير عددية المتعلقة بالعمليات المالية، وتقديم بيانات مالية تعطي صورة صادقة، والتغيرات في الوضع المالي للدولة والكيانات الإدارية المستقلة في تاريخ إقفال السنوات المالية.

**2.خصائص النوعية للمخرجات المحاسبة على أساس الإستحقاق**

المعلومات الواردة في التقارير المالية للأغراض العامة لها خصائص نوعية تجعلها مفيدة للمستخدمين وتعزز تحقيق أهداف التقارير المالية. حيث يكمن الغرض من التقارير المالية هو توفير المعلومات المفيدة للمساءلة واتخاذ القرار. وحسب ما جاء في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية للدولة المتبناة من طرف الجزائر فإن المعلومات الواردة في البيانات المالية يجب توفر فيها الخصائص التالية:

**الجدول رقم (04-02): خصائص المعلومات الواردة في البيانات المالية**

| المصطلحات | التعريف |
|---|---|
| **الصورة الصادقة** | لكي تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تعطي صورة دقيقة للظواهر الاقتصادية وغيرها من الظواهر الوضوح المناسب التي من المفترض أن تمثلها تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية عندما تصور ظاهرة اقتصادية بطريقة كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء المادية. تصور المعلومات المالية التي تمثل بأمانة ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى الجوهر الاقتصادي للمعاملة، أو حدث النشاط أو الظروف الأساسية، والتي لا تتوافق دائماً مع شكلها القانوني. |

[1] الجريدة الرسمية رقم 53، 2023الصادرة في LOL- المتعلق بقوانين المالية (15 "القانون العضوي رقم 18-02/09/2023.

| | |
|---|---|
| الوضوح | الفهم هو نوعية المعلومات التي تمكن المستخدمين من فهم معناها. يجب أن تقدم البيانات المالية للأغراض العامة للهيئات القطاع العام المعلومات بطريقة تلبي احتياجات المستخدمين، وتأخذ في الاعتبار معارفهم وتتوافق مع طبيعة المعلومات المقدمة. على سبيل المثال، يجب كتابة التفسيرات المتعلقة بالمعلومات المالية أو غير المالية والتعليقات على أداء المرافق والإنجازات الأخرى للفترة المحاسبية وتوقعات الفترات المستقبلية بلغة واضحة، وتقديمها بطريقة يسهل على المستخدمين فهمها. يتم تعزيز الفهم عندما يتم تصنيف المعلومات وتعريفها وتقديمها بطريقة واضحة وموجزة. يمكن أن تزيد القابلية للمقارنة أيضًا من الوضوح. |
| **الالتزام بالتوقيت** | إذا حدث تأخير مفرط في إصدار التقارير حول المعلومات فإنها يمكن أن تفقد ملاءمتها، ولتقديم المعلومات في الوقت المناسب فإنه كثيرا ما يكون من الضروري أن يتم إصدار التقارير قبل معرفة كافة جوانب معاملة ما وبالتالي إضعاف الموثوقية وعلى العكس من ذلك، إذا حدث التأخير في إصدار التقارير حتى تعرف كافة جوانب المعاملة، فقد تكون المعلومات ذات موثوقية عالية لكنها ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا إلى إتخاذ قرارات في غضون ذلك. ولتحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية فإن الإعتبار المهيمن هو كيف تتم تلبية الإحتياجات الخاصة بصنع القرار للمستخدمين بشكل أفضل. |
| **التوزيعات للمالكين** | تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي توزعها الهيئة العمومية على كافة مالكها أو بعضهم، سواء كانت عائدا على الاستثمار أو استردادا للاستثمار. |
| **قابلية المقارنة** | تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية قابلة للمقارنة عندما يكون المستخدمون قادرون على تحديد نواحي التشابه والإختلاف بين تلك المعلومات والمعلومات الواردة في تقارير أخرى، وهي تنطبق<br>على ما يلي:<br>• مقارنة البيانات المالية لمختلف الجهات الاتحادية؛<br>• مقارنة البيانات المالية لنفس الجهة الاتحادية لفترات تواريخ تقارير مختلفة. يتطلب تحقيق قابلية المقارنة إطلاع المستخدمين على السياسات المستخدمة في إعداد البيانات المالية والتغيرات التي تطرأ على هذه السياسات وتأثيرات هذه التغيرات من |

| | |
|---|---|
| | المهم أن تظهر البيانات المالية للجهة الاتحادية معلومات مقابلة للفترات السابقة ليتمكن المستخدمون من مقارنة أداء الهيئة العمومية على مدى فترات مختلفة. |
| **الموثوقية** | تكون المعلومات موثوقة عندما تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن أن يعتمد عليها مستخدمو البيانات المالية لتمثل بأمانة ما تقتضي تمثيله أو يتوقع بشكل معقول أن تمثله. التمثيل بأمانة<br>من الضروري أن يتم عرض المعلومات حسب مضمون المعاملات والأحداث الأخرى وليس حسب شكلها القانوني فقط وذلك لغرض تمثيل المعاملات والأحداث الأخرى بأمانة.<br>**المضمون على الشكل**<br>من الضروري محاسبة المعلومات وعرضها حسب مضمون المعاملات والأحداث الأخرى وواقعها الاقتصادي وليس حسب شكلها القانوني فقط وذلك لغرض تمثيلها بأمانة، حيث أن مضمون المعاملات والأحداث الأخرى لا يكون دائما متفقا مع شكلها القانوني.<br>**الحيادية**<br>تكون المعلومات حيادية إذا كانت خالية من التحيز، وتكون البيانات المالية غير حيادية إذا تم إختيار أو عرض المعلومات التي تحتويها بطريقة مصممة للتأثير على إتخاذ القرار لتحقيق نتيجة محددة مسبقا.<br>**مبدأ الحيطة والحذر:**<br>مبدأ الحيطة والحذر هو تضمين درجة من الحذر عند ممارسة الأحكام اللازمة عند وضع التقديرات المطلوبة في ظل ظروف عدم الإستقرار كأن تكون الأصول والإيرادات غير مبالغ فيها وأن تكون الإلتزامات والمصاريف غير مخفضة ولا يسمح مبدأ الحيطة والحذر بخلق إحتياطيات غير واضحة ومعلومة لمستخدمي البيانات المالية أو مخصصات مفرطة أو بيان الأصول أو الإيرادات بأقل من قيمتها بشكل متعمد أو بيان الإلتزامات أو المصاريف بأكثر من قيمتها بشكل متعمد لأن البيانات المالية لن تكون حيادية في هذه الحالة وبالتالي لن يكون لها صفة الموثوقية. |

| | |
|---|---|
| | **الإكتمالية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة. |
| القابلية للفهم | تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية قابلة للفهم عندما يتوقع أن يدرك المستخدمون معناها على نحو معقول، ولهذه الغاية يفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة بأنشطة الجهة الاتحادية والبيئة التي تعمل فيها وأن هؤلاء المستخدمين على استعداد لدراسة هذه المعلومات الواردة في البيانات المالية، ويجب أن لا تستثنى المعلومات حول المواضيع المعقدة من البيانات المالية لمجرد إمكانية صعوبة فهمها من قبل بعض المستخدمين. |

**المصدر : من إعداد الباحثة بالاستناد على الإطار التصوري للمعايير المحاسبية للدولة NCE.**

## 3. قواعد التقييم والاعتراف المحاسبي

### 1.3. قواعد التقييم والاعتراف المحاسبي للأصول والخصوم.

الاعتراف بالأصول في القوائم المالية للهيئة العمومية إذا كانت تتحكم في المنافع المالية المستقبلية أو إمكانية تقديم الخدمة. من هذا المنظور يتبين أن الجزائر انتهجت من خلال المعايير المتبناة مبدأ تفضيل الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني. ولكن الباحث له رأي آخر حيث يقترح تفضيل الجانب القانوني على الجانب الاقتصادي وذلك لأن كل أصول الهيئات العمومية تعود ملكيتها في آخر المطاف إلى الدولة وكذلك لتجنب تكرار التسجيل المحاسبي للأصول.

الخصم هو التزام حالي بتدفق الموارد التي يرتبط بها الكيان بحدث سابق، حيث يتم الاعتراف بالخصوم في البيانات المالية للسنة التي تنشأ فيها الالتزامات قد تكون هذه الالتزامات ذات منشأ تنظيمي (قانوني) أو تعاقدي ، وقد تنشأ أيضا من وجود سيطرة فعلية على الأصل عندما يكون من المؤكد أو المحتمل أن هذه السيطرة ستؤدي إلى تدفق خارج للموارد لصالح مالك الأصل في الحالة الأخيرة، يجب النظر إلى وجود الالتزام . ا كعنصر ضروري يجعل من الممكن إثبات وجود السيطرة. [1]

يجب تصنيف الالتزامات طويلة الأجل التي تحمل فائدة على أنها خصوم غير متداولة حتى إذا كان يجب تسويتها في غضون اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية السنة إذا تم توفر الشروط التالية في وقت واحد.

- تم تحديد موعد إستحقاقها الأولي بأكثر من اثني عشر شهراً؛
- تعتزم الهيئة العمومية الإداري إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل ؛

[1] الجريدة الرسمية رقم 53، 2023الصادرة في LOL– المتعلق بقوانين المالية (15 "القانون العضوي رقم 18– 02/09/2023.

يتم تأكيد هذه النية من خلال إتفاقية إعادة تمويل أو إعادة جدولة المدفوعات التي تم الإنتهاء منها قبل تاريخ إغلاق الحسابات.

### 2.3 قواعد التقييم والإعتراف المحاسبي الإيرادات والمصاريف.

الإيرادات هي الزيادات في حقوق ملكية الكيان، بخلاف تلك الناتجة عن المساهمات. حيث يتم الإعتراف المحاسبي للدخل في البيانات المالية للسنة التي تم فيها الاستحواذ عليها.

المصاريف هي النقصان في حقوق ملكية المنشأة، بخلاف تلك الناتجة عن التوزيعات. كما يتم الإعتراف بالمصروفات وعرضها في البيانات المالية، مع التمييز بين طبيعتها الاقتصادية.

تنشأ الإيرادات والمصروفات من المعاملات مع أو بدون مقابل مباشر، وأحداث أخرى مثل الزيادات أو النقصان غير المحققة في قيمة الأصول والخصوم، وإهتلاك الأصول. توليد فوائد إقتصادية في شكل عمليات إسترجاع للنقص للقيمة. قد ينتج الدخل والمصروفات من عمليات معزولة أو مجمعة.

### 3.3. قواعد عامة عن التقييم:

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

قواعد التقييم تحدد القيمة التي يسجل بها أي عنصر محاسبيا عند أول تسجيل محاسبي وبعد التسجيل المحاسبي الأولي على الأقل عند نهاية كل دورة محاسبية.

يتم تسجيل عناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصروفات في الحسابات وعرضها في البيانات المالية بالتكلفة التاريخية، ما لم ينص أحد المعايير على خلاف ذلك. حيث في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية للدولة فإنه لا توجد قاعدة واحدة للتقييم. [1]

فيما يتعلق بالمعلومات التي تقدمها عن القدرة التشغيلية والقدرة المالية للهيئة وكذلك عن تكلفة الخدمات التي تقدمها الهيئات العمومية تم تحديد وفحص أسس تقييم الأصول التالية:

- **التكلفة التاريخية:** هي المبلغ النقدي أو ما يمثل النقد المدفوع أو قيمة أي مقابل آخر يُمنح لاقتناء أو تطوير أصل، في وقت اقتنائه أو تطويره.
- **القيمة السوقية:** هي المبلغ الذي يمكن مبادلته بموجبه بين الأطراف المطلعة والمتوافقة في صفقة مبرمة في ظل ظروف السوق العادية.

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 53، 2023الصادرة في LOL– المتعلق بقوانين المالية (15 "القانون العضوي رقم 18– .02/09/2023

- **تكلفة الاستبدال:** هي أقل تكلفة تسمح للكيان باستبدال إمكانات الخدمة للأصل (بما في ذلك المبلغ الذي سيحصل عليه الكيان عند نهاية عمره (الإنتاجي في تاريخ الإقفال الدورة المحاسبية.
- **سعر البيع الصافي:** هو المبلغ الذي يمكن أن تكسبه المنشأة من بيع الأصل ناقصا تكاليف البيع.
- **قيمة الاستعمال:** هي القيمة الحالية للمنشأة لإمكانية الخدمة المتبقية للأصل أو قدرتها على توليد منافع اقتصادية إذا استمر استخدامها وكذلك صافي المبلغ الذي ستحصل عليه المنشأة عند استبعادها في نهاية عمرها الإنتاجي.

## 4. النتائج المرجوة من تطبيق المشروع

وفقا للمادة 89 من القانون العضوي الخاص بقوانين المالية، فإن السنة الأولى لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق هي 2023. لكن الإدارة العامة للمحاسبة بدأت عمليات التنفيذ في إطار المشروع. توأمة بين الجزائر والأوروبية الاتحاد الذي سيبدأ في أبريل 2024 لمدة 27 شهراً 24 شهراً من التنفيذ و3 أشهر من الاختبار). وفي نهاية التوأمة، يجب أن تكون النتائج الثلاثة التالية قد تحققت: [1]

✓ **تعزيز القدرات المؤسسية والوظيفية والتنظيمية للمديرية العامة للمحاسبة.**

بناءً على تحليل للوضع الحالي مصحوبًا بالتشخيص والتوصيات، ستكون المديرية العامة للمحاسبة قادرة على اتخاذ التدابير اللازمة، بهدف زيادة كفاءة فرقها المدعوة للتصميم وقيادة الإصلاح المحاسبي.

✓ **تحديد مشروع نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق للمؤسسات الإدارية العامة (EPA) والجماعات المحلية.**

النتيجة 2 تشارك بالفعل في تطوير الأسس القاعدية للمحاسبة القطاع العام الجزائري. حيث يجب أن تؤخذ في الاعتبار عدة نقاط اهتمام تتعلق بالسياق:

– ملائمة المحاسبة العامة مع محاسبة الموازنة لكل نوع من أنواع الهيئات العامة.

– التحقق المنتظم من اتساق وتقارب معايير المحاسبة بين الهيئات العمومية والجماعات المحلية،

– الاستجابة لنظام المعلومات المصاحب لتطبيق النظام المحاسبي الجديد.

---

– المتعل15 "القانون العضوي رقم 18–

[1] الجريدة الرسمية رقم 53، 2023الصادرة في 02/09/2023. LOLق بقوانين المالية (

✓ **يتم اختبار نظام المحاسبة على أساس الإستحقاق في مواقع تجريبية.**

بالإضافة إلى المخرجات الناتجة عن النتيجة 2، يتم تحديد الشروط التي يمكن بموجبها إجراء تجربة على عدد محدود من المواقع التجريبية هذه التجربة، التي ستستمر بضعة أشهر، ستكون موضوع تقييم يسمح بتقديم التوصيات من أجل:

- تحسين مخرجات النتيجة 2 إذا لزم الأمر.
- تحديد ما يجب فعله وشروط تطبيق النظام المحاسبي الجديد.

## 5. مراحل تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الجزائر:

نرى أن اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في الجزائر يمر بثلاث مراحل:

- أولاً، مرحلة الإعداد للمشروع التي تتم بين توقيع اتفاقية الشراكة بين الجزائر والإتحاد الأوروبي في 2002 حتى اعتماد القانون الأساسي لقوانين المالية.
- ويلي ذلك مرحلة التنفيذ والاختبار التي تتكون من ثلاث مراحل كما هو موضح في الشكل 1، وهذه المرحلة الحاسمة، وهي مرحلة قبول المحاسبة على أساس الاستحقاق في الكيانات العامة من قبل الأطراف المعنية. [1]

[1] الجريدة الرسمية رقم 53، 2023الصادرة في LOL– المتعلق بقوانين المالية (15 "القانون العضوي رقم 18– 02/09/2023.

**الشكل رقم:(02) مراحل تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الجزائر**

**المصدر: من إعداد الباحثة**

من خلال الشكل السابق يتضح أن تطبيق المحاسبة العامة للدولة على أساس الإستحقاق، وحسبا لمديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية مازال في بداية مرحلته الثانية حيث أنه قد تم إعداد المخطط المحاسبية للدولة والهيئات العمومية والجماعات المحلية. إلا أنه لم يتم بعد الوقوف على الصيغة النهائية للمعايير المتبنات، إضافة لوجود مقاومة شديدة من داخل الوزارة وخارجها لعدم تطبيق نظام المحاسبة الجديد وذلك لعدة اعتبارات (على الأقل في الوقت الحالي)، وفي الوقت الحالي فإن المشروع موقف مؤقتا بسبب جائحة كرونا.

وبما أن دراستنا سوف تطبق على مستوى بلدية مستغانم فإننا تقربنا من مديرية المعايير المحاسبية على مستوى وزارة المالية لمعرفة الخطة المتبعة من طرف الوزارة لتطبيق المعايير المحاسبية للدولة على الجماعات المحلية، حيث كان من الواضح أن الوزارة تنوي تطبيق هذه المعايير على مستوى الوزارات أولا ثم تنتقل إلى التطبيق على الجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، وكل مستوى له خطة ورزنامة تطبيق معينة ملخصة في الجداول التالية:

**الجدول رقم (02-05): رزنامة تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق**

| | المرحلة | عدد الأيام اللازمة |
|---|---|---|
| 1 | **دراسة وتحليل الوضع الحالي** | 70 يوم |
| 1.1 | **دراسة الوضع الحالي** | 40 يوم |
| 1.1.1 | تحديد الإجراء الواجب اتباعه لإعداد دراسة الوضع القائم | |
| 2.1.1 | تطوير جداول أعمال لزيارة الموقع | |
| 3.1.1 | القيام بزيارات ميدانية | |
| 4.1.1 | إعداد تقرير حول للوضع القائم | |
| 1.2 | **تحليل الوضع الحالي** | 30 يوم |
| 1.2.1 | استغلال دراسة الوضع الحالي وتحديد الفجوات بين الموجود والهدف | |
| 2.2.1 | إعداد تقرير حول تحليل للوضع القائم | |
| 2 | **إعداد مدونة الحسابات للدولة** | 260 يوم |
| 1.2 | **تحيين النظام المحاسبي للدولة** | 70 يوم |
| 1.1.2 | تحيين المعايير المحاسبية للدولة | |
| 2.1.2 | تحيين مدونة حسابات الدولة | |
| 3.1.2 | تحيين مخطط العمليات المحاسبية للدولة | |
| 4.1.2 | إعداد الميزانية الافتتاحية للدولة | |
| 5.1.2 | إعداد القوائم المالية للدولة | |
| 6.1.2 | تحيين دليل عمليات التسيير | |
| 7.1.2 | تحيين دليل الإقفال المحاسبي الدوري | |
| 8.1.2 | تحيين دليل تقديم المحاسبة الدوري | |
| 9.1.2 | تجميع جميع الدلائل | |
| 2.2 | **تنظيم وظيفة المحاسبة للدولة** | 35 يوم |
| 1.2.2 | تنظيم ورشات عمل لمراجعة تنظيم الخدمات المحاسبية | |

| | | |
|---|---|---|
| 2.2.2 | إعداد تقرير مفصل عن أوضاع المحاسبين العموميين وإعادة تنظيم خدمات المحاسبة | |
| 3.2 | **إعداد نظام معلومات لمصالح الخزينة** | 85 يوم |
| 1.3.2 | إعداد جدول أعباء لإعداد نظام المعلومات | |
| 2.3.2 | إختيار النظام | |
| 4.2 | **إعداد الإطار القانوني والتنظيمي** | 70 يوم |
| 1.4.2 | إحصاء قائمة النصوص التنظيمية التي سيتم توليها | |
| 2.4.2 | إعداد مشروع القانون | |
| 3 | **تطبيق نظام المحاسبة القانوني المعمول به في الدولة** | 315 يوم |
| 1.3 | **إختيار الموقع للتطبيق** | 20 يوم |
| 1.1.3 | تحديد شروط إختيار الموقع للتطبيق | |
| 2.1.3 | إعداد تقرير إختيار الموقع للتطبيق | |
| 2.3 | **تحضير موقع التطبيق** | 105 يوم |
| 1.2.3 | تحضير الأرضية اللازمة للتطبيق | |
| 2.2.3 | وضع أوراق تفصيلية للاحتياجات البشرية والمادية اللازمة للتنفيذ | |
| 3.2.3 | تنفيذ خطة إعداد الموقع التجريبية | |
| 4.2.3 | اعداد تقرير تقييم إعداد الموقع التجريبي | |
| 3.3 | إطلاق التجربة | 20 يوم |
| 1.3.3 | التحضير لمراسيم الإطلاق | |
| 4.3 | **تقييم النظام.** | 110 يوم |
| 1.4.3 | تطوير أوراق تقييم النظام وتعريف مؤشرات النتائج | |
| 2.4.3 | تقييم نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بالدولة | |
| 3.4.3 | إعداد تقرير مفصل بالانحرافات والاختلالات التي لوحظت في مرحلة التجريب | |
| 5.3 | **تصحيح الانحرافات المرصودة.** | |

| | | |
|---|---|---|
| 1.5.3 | ورشة عمل لتطوير واقتراح تصحيحات للتناقضات الملحوظة | 80 يوم |
| 2.5.3 | إدارة التناقضات الملحوظة | |
| 3.5.3 | تقرير مفصل عن أي تصحيحات تم إجراؤها على النظام المحاسبي للدولة | |
| 4 | **التحضير لنشر النظام المحاسبي للدولة.** | 215 يوم |
| 1.4 | **إعداد الموارد البشرية والمادية اللازمة لنشر مخطط حسابات الدولة.** | 70 يوم |
| 1.1.4 | إجراء جرد الموارد البشرية والمادية حسب البند المحاسبي | |
| 2.1.4 | تطوير السجلات التفصيلية للاحتياجات البشرية والمادية اللازمة لكل وظيفة محاسبية | |
| 3.1.4 | تطوير خطة العمل للارتقاء بالمراكز المحاسبية | |
| 2.4 | استراتيجية نشر نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق. | 100 يوم |
| 1.2.4 | ندوات وورشات عمل تطويرية حول تطبيق نظام محاسبة على أساس الإستحقاق | |
| 2.2.4 | تطوير خارطة الطريق لنشر نظام محاسبة على أساس الإستحقاق | |
| 3.4 | **إطلاق ونشر نظام محاسبة على أساس الإستحقاق** | 45 يوم |
| 1.3.4 | التحضير لمراسيم نشر نظام محاسبة على أساس الإستحقاق | |

**المصدر: وثيقة خارطة طريق تطبيق المحاسبة العامة للدولة، وزارة المالية، 2024**

من الجدول السابق يتضح أن عملية تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على الدولة الجزائرية يمر بأربع مراحل رئيسية تدوم 885 يوم أي أكثر من سنتين تبدأ بدراسة الوضع الحالي بالرغم من أن هذه المرحلة تعتبر مرحلة شكلية لأن وزارة المالية على دراية بالتنظيم الحالي للمحاسبة. ثم تنتقل إلى مرحلة إعداد مدونة حسابات الدولة، في هذه المرحلة تتم فيها تحيين المعايير المحاسبية للدولة. نقول تحيين لأن المعايير كانت معدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لسنة 2005 وحينت سنة 2024 على أساس إصدار المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لسنة 2023 باللغة الإنجليزية وسنة 2015 باللغة الفرنسية. أما المرحلة الثالثة فتتمثل في التطبيق التجريبي للمحاسبة على أساس الاستحقاق على أحد الوزارات الحكومية، وذلك لتحديد الإختلالات والإنحرافات المسجلة وتصحيحها. وفي الأخير وبعد تصحيح الإختلالات المسجلة في مرحلة التجريب تأتي مرحلة تعميم المحاسبة على أساس الإستحقاق ونشر القوانين اللازمة لتطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق بما في ذلك قانون

المحاسبة العمومية الذي هو جاهز وينتظر التصويت من طرف البرلمان بغرفتيه. ولكن أغفلت هذه الرزنامة تحضير المصالح المحاسبية للقيام بجرد أصول وخصوم كل هيئة عمومية لتحضير الميزانية الإفتتاحية. [1]

**خلاصة**

نستخلص من هذا الفصل أن المحاسبة العمومية هي الفرع الذي يقوم بتسجيل وتبويب عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وكذلك هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات وعمليات الخزينة بالنسبة للوحدات الحكومية مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الخصائص كون هذه الأخيرة لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تأدية خدمات عامة والرقابة على صرف المال، كما أن لها مجال تطبيق خاص وجهات مستفيدة من المعلومات المالية التي تقدمها من خلال اختصاصها بدراسة المبادئ وأسس القياس المحاسبي لحفظ المال العام.

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

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

[1] الجريدة الرسمية رقم 53، 2023الصادرة في LOL– المتعلق بقوانين المالية (15 "القانون العضوي رقم 18– 02/09/2023.

# الفصل الثالث

**تمهيد**

بعد التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعرض أهميتها. كان لزاما التطرق إلى مشروع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر عند تطبيق هذه المعايير. حيث بدأت فكرة تطبيق هذه المعايير من سنة 2002. البدء في إصلاح الميزانية. إلى أن تولد عن هذا الإصلاح القانون العضوي للقوانين المالية، والذي جاء في مضمونه مادة تؤكد إلزامية تطبيق الهيئات العمومية للمحاسبة على أساس الاستحقاق نتج على هذا التوجه تبني الجزائر لحزمة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وإعداد مخطط لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على الهيئات العمومية. ولمعرفة قابلية تطبيق هذه المعايير ومدى نوعية المعلومات المالية المتحصل عليها، قام الباحث بالقيام بدراسة حالة لأول تطبيق هذا النظام على جامعة مستغانم كعينة. حيث قام بالبحث عن الوسائل اللازمة للقيام بأول تطبيق للمعايير المحاسبية للقطاع العام بالتركيز على الجانب التقني للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبنات من طرف الجزائر.

ومما سبق قسم الفصل الثالث الخاص بالجانب التطبيقي إلى المباحث التالية:

**المبحث الاول: اعداد الميزانية الافتتاحية والتسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية لجامعة مستغانم**

من أجل معرفة ما مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية للدولة على جودة الإفصاح والقياس المحاسبي للجماعات المحلية، سوف نقوم بتجربة المحاسبة على أساس الإستحقاق على جامعة مستغانم.

و يجدر الذكر أن المعايير المحاسبية للدولة التي تنوي الجزائر تبنيها لا تكفي للقيام بهذه التجربة بل يجب توفر مدونة حسابات، وبعد إقترابنا من مديرية المحاسبة لدى وزارة المالية تحصلنا على نسخة مدونة حسابات الجماعات المحلية (le plan compltable des collectivités locale باللغة الفرنسية، فقمنا بترجمتها ووضعها في الملحق الأول للإفادة نعم مدونة حسابات الجامعة لأنها تختلف عن مدونة الحسابات الدولة والتي بدورها تختلف عن مدونة حسابات الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري. ولكن كل من مدونة حسابات الجامعة والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري يدخل في إطار مدونة حسابات الدولة. مدونة حسابات الجامعة ليست حصرية بل يمكن تحيينها حسب خصوصية كل هيئة محلية، وحسب أي تطور يطرأ على المعايير المحاسبية للدولة. وبصفة عامة هذه المدونة تتكون من حسابات موضوعة في مجموعات متجانسة تسمى قسم محاسبي، حيث يوجد سبعة (07) أقسام مختصرة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (03-01) : أقسام مدونة حسابات الجامعة**

| قسم الحسابات | اسم القسم المحاسبي |
|---|---|
| القسم الأول (01) | حسابات صافي الأصول / حقوق الملكية والخصوم الغير المتداولة (الديون على المدى الطويل والمتوسط) |
| القسم الثاني (02) | التثبيتات (حسابات الأصول الغير جارية) |
| القسم الثالث (03) | حسابات المخزونات والمنتوجات قيد الإنتاج |
| القسم الخامس (05) | حسابات الغير |
| القسم الرابع (04) | الحسابات المالية |
| القسم السابع (07) | حسابات المصاريف |
| القسم السادس (06) | حسابات الإيرادات |

**المصدر: من إعداد الباحثة بالاستناد على مدونة حسابات الدولة**

مدونة حسابات جامعة مستغانم مرقمة على الأساس العشري، الحسابات الأساسية تتكون من رقمين والحسابات الفرعية مكون من ثلاث أرقام، كما يمكن للجامعة زيادة فروع مدونة الحسابات إلى أربع أرقام أو أكثر وذلك حسب احتياجها.

وللقيام بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على جامعة مستغانم قسمنا عملنا إلى قسمين. قسم خاص بالتسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية التي قامت بها الجامعة خلال السنة، والقسم الثاني خصص لأعمال نهاية السنة وإعداد البيانات المالية.

**المطلب الأول: اعداد الميزانية الافتتاحية عند اول تطبيق**

قبل البدء في التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية التي قامت بها جامعة مستغانم، يجب إعداد الصورة الأولية للوضعية المحاسبية للجامعة وتتمثل هذه الصورة في الميزانية الافتتاحية للجامعة عند أول تطبيق للمحاسبة على أساس الاستحقاق.

**الفرع الأول: عملية جرد لعناصر الميزانية الافتتاحية جامعة مستغانم**

أول خطوة تقوم بها أي جامعة عند تطبيقها للمحاسبة على أساس الاستحقاق أول مرة هي إعدادها للميزانية الافتتاحية، حيث تعتبر هذه الميزانية كشهادة ميلاد للوضعية المالية للجامعة عند أول تطبيق للمعايير المحاسبية للدولة (المحاسبة على أساس الاستحقاق). وتكتسي عملية إعداد الميزانية الافتتاحية أهمية كبيرة تحتاج إلى تكاتف كل الأطراف في الجامعة لإنجاح هذه الانطلاقة. وتنقسم عملية إعداد الميزانية الافتتاحية إلى قسمين:

جرد كل أصول وخصوم الجامعة تعتبر هذه الخطوة من أهم مراحل إعداد الميزانية الافتتاحية نظرا لحجم ممتلكات والتزامات الجامعة نحو الغير، ولمواجهة حجم العملية فإنه يجب تحديد نطاق الميزانية الافتتاحية باستخدام نهج يعتمد على الأهمية النسبية للبيانات المتاحة. حيث تخضع العناصر ذات الأهمية المطلقة إلى عملية إحصاء شامل مثل: الأراضي المباني ووسائل النقل وحسب التنظيمات السارية المفعول فإنه من الإلزامي جرد منتظم ودائم لكل الأملاك المنقولة والغير منقولة المعايير المحاسبية للدولة لا تقسم الممتلكات على أساس منقولة أو غير منقولة بل تقسمها إلى تثبيتات معنوية وتثبيتات عينية إضافة إلى التثبيتات المالية.

بالرغم من الإلزامية القانونية لعملية جرد أملاك الجامعة إلا أننا خلال بحثنا هذا، كانت عملية جرد الممتلكات هي أكبر عائق واجهنا، حيث قوبلنا بتحفظ كبير من مصالح الجامعة، تمكننا من الحصول على سجل الممتلكات التي تمتلكها جامعة مستغانم. كما اتجهنا إلى مصدر آخر للحصول على هذه المعلومة، وذلك عن طريق عقد التأمين الذي أبرمته الجامعة مع مؤسسة التأمين لسنة 2023 مما مكننا من الحصول على القائمة بعض للممتلكات الغير منقولة للجامعة مفصلة في الجدول الرابع. أما بخصوص الممتلكات المنقولة والمتمثلة في وسائل النقل ومعدات

الأشغال العمومية فقد تحصلنا على قائمة لجرد هذه الممتلكات نهاية سنة 2023 من طرف حظيرة الجامعة وذلك حسب الجدول الخامس، والجدول السادس يشمل أولا معدات المكاتب وأجهزة الإعلام الآلي والتي لم نتحصل على تفصيل هذه المعدات ولكن تحصلنا على قيمتها التاريخية الإجمالية من عقد التأمين أيضا، ولخصوصية العقد فإنه لم يسمح لنا بوضع نسخة منه في رسالتنا هذه لهذا اكتفينا بنقل المعلومات منه. ثانيا التثبيتات المعنوية فجامعة مستغانم تمتلك برامج ذات أهمية كبيرة في تقديم الخدمات للمواطنين المتمثلة في برامج تسييرالحالة المدنية.

أما بالنسبة للأصول الجارية اعتمدنا على وضعية الممتلكات المولدة للمداخيل لنهاية سنة 2023 لمعرفة قيمة ديون الزبائن، وعلى النفقات التي قامت بها الجامعة خلال سنة 2024 والتي تتعلق بالسنوات السابقة لمعرفة قيمة الديون، وذلك لعدم تحصلنا بصفة مفصلة على وضعية التزامات الجامعة نحو الغير. والجدول السابع يمثل جرد الأصول الجارية.

أما بالنسبة للخصوم، فقد قمنا بجرد الديون التي هي على عاتق الجامعة والتي تم تسديدها سنة 2024 وذلك لعدم امتلاك الجامعة جرد مفصل لديونها للسنوات السابقة والديون التي تحصلنا عليها بداية سنة 2024 تمثل الموردون، حيث أخذت الشركتين سونلغاز والجزائرية للمياه حصة الأسد. إضافة إلى مقابل الضمان الاجتماعي للعمال لسنة 2023، ومبلغ الضريبة على الدخل الخام للعمال (IRG). وذلك كما هو موضح في الجدول رقم 13.

**1. التقييم المحاسبي لممتلكات الجامعة عند أول استعمال للمحاسبة على أساس الاستحقاق.**

المعايير المحاسبية للدولة التي تعتزم الجزائر تطبيقها لم تتطرق لقواعد التقييم للأصول لإعداد الميزانية الافتتاحية عند أول تطبيق لهذه المعايير لهذا استعان الباحث في دراسته على القواعد التي طبقت في كل من المغرب ومدغشقر وفرنسا، عند إعدادهم لميزانياتهم الافتتاحية، حيث توصل الباحث إلى تلخيص هذه المعاييركما يلي:

**حالة عامة: التقييم بتكلفة الشراء.**

عند إنشاء أول ميزانية للدولة على أساس الاستحقاق، يتم تقييم الأصول بتكلفة اقتنائها. هذا هو الحال بشكل خاص بالنسبة للأصول الثابتة الملموسة مثل المعدات المدنية (المعدات المكتبية، والأثاث، ومعدات تكنولوجيا المعلومات، ومعدات النقل، وما إلى ذلك)؛ بالنسبة لهذه الأصول، غالبًا ما تكون تكاليف الاقتناء معروفة. إذا تعذر ذلك إما أنه ليس لدينا تكلفة اقتناء ذات صلة، إما لأنها غير معروفة، أو لأنها ليست مهمة لأنها قديمة جدًا. يمكن استخدام تطبيق قواعد تقييم محددة لممتلكات الجامعة كما يلي:

**الممتلكات التي يمكن ملاحظة قيمتها السوقية بشكل مباشر.**

بالنسبة لهذه الفئة من الممتلكات، يتم استخدام القيمة السوقية كأساس للاعتراف الأولي، يتعلق هذا الحكم بالأراضي والعقارات المستخدمة بالنسبة لهذه الأصول، يتم التعرف على القيمة السوقية من القيمة الملاحظة في المعاملات الأخيرة التي تمت على أصول ثابتة بنفس الخصائص، في ظروف مماثلة وفي منطقة جغرافية قابلة للمقارنة من منظور سوق العقارات، حالات خاصة مثل الممتلكات المخصصة لاستخدام معين (المدارس المراكز الثقافية التي تدخل في نطاق نشاط الجامعة)، ولكن يمكن تحويلها إلى نشاط آخر في حالة نقلها إلى أطراف أخرى من خلال التحسينات في الواقع، يجب أن تأخذ قيمتها السوقية بالاعتبار عناصر إضافية لأنه لا يمكن طرح هذه السلع في السوق كما هي. ولتحديد هذه القيمة، يجب مراعاة العناصر التي تشكل قيمة التحويل والتي تكون إما:

- قيمة الأرض ناقص تكلفة الهدم، في حالة عدم الحفاظ على المبنى الحالي؛
- قيمة المباني ناقص تكاليف إعادة الهيكلة والتجهيز في حالات أخرى.
- الممتلكات التي لا يمكن ملاحظة قيمتها السوقية بشكل مباشر.

بالنسبة لبعض الأصول العامة، فإن تكلفة الشراء غير معروفة ولا توجد قيمة سوقية معترف بها ويمكن تحديدها. هذا هو الحال بشكل خاص بالنسبة لأصول محددة مثل البنية التحتية للطرق أو السلع ذات الاستخدام التاريخي أو الثقافي البحت. وتتميز هذه السلع على النحو التالي:

**الأصول التي لها إمكانات خدمة محددة وقابلة للقياس،** مثل البنية التحتية للطرق: يتم تقييم هذه الأصول بتكلفة الاستبدال المستهلكة، أي تقييم بناءً على تقدير تكلفة استبدال الأصل بأصل مشابه من شأنه أن يوفر إمكانية خدمة مماثلة. هذا هو الحال بالنسبة للبنية التحتية للطرق والهياكل الهندسية المرتبطة بها.

**الأصول التي لها إمكانية خدمة مرتبطة مباشرة بطبيعتها أرض معينة أو بقيمتها الرمزية والتي لا يمكن قياسها: يتم تقييم هذه الأصول:**

- بقيمة رمزية أو ثابتة لا يمكن مراجعتها. الغرض الرئيسي من هذا التقييم هو ضمان اتساق قوائم الجرد المادية والمحاسبية وربط التدفق / المخزون في الميزانية العمومية، بصرف النظر عن إدخال هذه القيمة، سيتم إدخال تدفقات الأعمال الرأسمالية المنفذة على هذه الأصول؛
- أو، في حالات استثنائية، مقابل تكلفة إعادة بناء متطابق لأصل تعتبر قيمتها رمزية وثقافية للغاية.

وفي إطار عملنا هذا فالتثبيتات العينية التي تملكها جامعة مستغانم (المتمثلة في الأراضي، مساحة خضراء، اقسام ,مدرجات أراضي ,مكتبة الجامعة وذلك باستعمال تقارير إعادة التقييم لتثبيتات مماثلة قامت بها مؤسسات

اقتصادية عن طريق مكاتب ،خبرات، إضافة إلى تقارير تقييم لمباني وأراضي مماثلة تحصلنا عليه عن طريق مديرية أملاك الدولة لولاية مستغانم. وفي الجدولين 12 و13 فصلنا فيهما التثبيتات العينية مع وضع القيم التي تحصلنا عليه إضافة إلى القيم بعد عملية التقييم.

**جدول رقم(03-02): جرد ممتلكات غير منقولة**

| التثبيت | القيمة العادلة (دج) | | مدة الاستعمال |
|---|---|---|---|
| | **قيمة الأرض** | **قيمة المباني** | |
| **مساحة خضراء** | 6000.000 | ///// | 20 |
| **مكتبة الجامعة** | 2323800.000 | 10200.000 | 20 |
| **مصلحة التدريس** | 70980.000 | 40320.000 | 20 |
| **مدرجات** | 49000.000 | 21000.000 | 10 |
| **بناية إدارية.** | 245000.000 | 105.000.000 | 20 |
| **اقسام إدارية** | 3500.000 | 1500.000 | 20 |
| **قاعة الرياضة.** | 4200.000 | 1800.000 | 20 |
| **مصلحة مستخدمين** | 52500.000 | 22500.000 | 20 |
| **مصلحة التربصات** | 56350.000 | 24150.000 | 20 |
| **مقهى الجامعة** | 4200.000 | 1800.000 | 20 |
| **ملعب الجامعة** | 52640.000 | 225660.000 | 20 |
| **مطعم الجامعة** | 23800.000 | 10200.000 | 20 |
| **موقف الحافلات** | 21000.000 | 9000.000 | 20 |
| **إقامة الجامعة** | 31500.000 | 13500.000 | 20 |
| **مكتبة(2)** | 71400.000 | 30600.000 | 20 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| مركز صحي (1) | 52990.000 | 22710.000 | 20 |
| مركز صحي (2) | 1400.000 | 6000.000 | 20 |
| مخبر | 17500.000 | 7500.000 | 20 |
| ملاحق الجامعة | 23100.000 | 9900.000 | 20 |
| قاعة محاضرات | 91350.000 | 39150.000 | 20 |
| مبانى إدارية اخرى | 34125000 | 14625000 | 20 |
| المجموع | 875275000 | 423315000 | //// |

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاستناد على عقد التأمين لسنة 2024.

بالإضافة إلى الممتلكات المنقولة فإن الجامعة لها أعمال قيد الإنجاز، تعتبر كتثبيتات قيد الإنجاز بقيمة 29000000 دج حسب المعيار المحاسبي للدولة NCE 09 فإنه من الإلزامي فصل الأراض عن البنايات عند الاعتراف المحاسبي للممتلكات الغير المنقولة، ولعدم تحصلنا على قيمة كل من الأراضي والمباني كل على حدى وضعنا فرضية أن قيمة المباني تمثل 30% من القيمة الإجمالية للتثبيت المعاد تقييمه. أما بالنسبة لمدة الاستعمال المتبقية والتي تستعمل في إهتلاك التثبيتات فإننا أعطينا فترة لكل تثبيت حسب كل حالة، مع العلم أن الأراضي لا تهتلك.

**الجدول رقم (03-03) جرد وسائل النقل لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة العادلة (دج) | مدة الاستعمال (سنة) |
|---|---|---|
| برامج معلوماتية. | 7000.000 | 05 |
| سيارة سياحية. | 1800.000 | 03 |
| سيارة نفعية. | 3.000.000. | 03 |
| سيارة نفعية | 7.000.000 | 05 |
| الشاحنات. | 54.00.000. | 03 |
| الشاحنات | 40.000.000 | 05 |

| | | |
|---|---|---|
| آلات. | 130.000.000 | 03 |
| آلات | 1.000.000 | 05 |
| جرارات | . 95.00000 | 03 |
| **المجموع** | 203700000. | /////// |

**المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على التعداد لحظيرة جامعة مستغانم لسنة 2024.**

بعد تحصلنا على قائمة التعداد الحقيق لحظيرة جامعة مستغانم لخصناه في الجدول الرابع وذلك للحفاظ على خصوصية المعلومات المتحصل عليها، أما بالنسبة للقيم فقد تحصلنا عليها من خلال عقد التأمين لسنة 2024، أما بالنسبة لمدة الإستعمال المتبقية فقد حددناها حسب حالة كل وسيلة نقل. فالتي هي في حالة متوسطة أعطيناها 3 سنوات والتي هي في حالة جيدة فأعطيناها 5 سنوات.

**الجدول رقم (03-04): جرد الممتلكات المنقولة الأخرى لجامعة مستغانم**

| التثبيتات الأخرى | القيمة العادلة (دج) | مدة الاستعمال (سنة) |
|---|---|---|
| **آلات مسح الوثائق** | 4000.000 | 03 سنوات |
| **معدات المكاتب لملحقات الجامعة** | 3000.000 | 05 سنوات |
| **معدات مختلفة** | 5000.000 | 05 سنوات |
| **أجهزة الإعلام الآلي** | 3500.000 | 03 سنوات |
| المجموع | 15500.000 | |

**المصدر: من إعداد الباحثة بالاستناد على عقد التأمين لسنة 2024.**

البرامج المستعملة في تسيير الحالة المدنية تعتبر كتثبيتات معنوية لجامعة مستغانم، وتحصلنا على قيمها من عقد التأمين تمتلك خلال 10 سنوات، أما المعدات الأخرى فهي تعتبر كتثبيتات عينية أخرى إفترضنا مدتها للاستعمال المتبقية حسب حالة ونفعية كل تثبيت.

**الجدول رقم (03-05): جرد الأصول الجارية لجامعة مستغانم**

| الأصول الجارية | قيمة الأصول الجارية (دج) |
|---|---|
| **المخزونات** | 10.000.000 |
| **الزبائن** | 177.000.000 |
| **المدينون الآخرون** | 228.000.000 |
| **الخزينة** | 4000.000.000 |
| المجموع | 4415000.000 |

**المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نفقات وإيرادات سنة 2024.**

قيمة المخزونات تمثل قيمة خردوات ولوازم عام تم شراؤها نهاية سنة 2023 و لم يتم استعمالها إلا في سنة 2024 لهذا اعتبرناها كمخزونات بداية السنة. أما قيمة الزبائن فقد تحصلنا عليها من وثيقة تفصل في وضعية الممتلكات المولد للمداخيل، حيث تمتلك جامعة مستغانم عدة محلات تجارية تؤجرها للتجار وتتحصل مقابل ذلك على مداخيل، وتعتبر قيمة إتاوات الإيجار التي لم تحصلها الجامعة لنهاية 2023. أما حسابات الخزينة فإن الجامعة لديها حساب في خزينة الولاية، وحساب بريدي جاري، إضافة إلى مبلغ في الصندوق. ولتبسيط عمليات الخزينة قمنا بجمع كامل هذه الأرصدة في حساب واحد وسنعمل بهذا الحساب خلال كامل عملنا هذا.

**الجدول رقم (03-06) جرد الخصوم لجامعة مستغانم**

| الخصوم | قيمة الخصوم (دج) |
|---|---|
| **إعانات الاستثمار المتأتية من الهيئات الدولية** | 780.400.000 |
| **موردون** | 55.000.000 |
| **صندوق الضمان الاجتماعي CNAS** | 7000.000 |
| **الضريبة على الدخل الإجمالي IRG** | 2000.000 |
| **المستخدمين** | 18650.000 |
| المجموع | 863050000 |

**المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نفقات سنة 2024.**

قيمة المستخدمين التي وضعناها في جانب الخصوم بداية سنة 2024 فهي تمثل صافي الأجور التي لم تدفع في السنوات السابقة نظرا لتأخر أو لأخطاء في كشوفات الأجور، إضافة إلى مكافئة المردودية للسنوات السابقة والتي لم تحرر. أما إعانات الاستثمار المتأتية من الهيئات الدولية فسنفصل في مصدرها عندما نعالج محاسبيا لإعانات التجهيز والاستثمار (المادة (105) ضمن الفرع الثاني لهذا المطلب.

مما سبق يتضح أننا لم ندرج في جردنا للأصول والخصوم الغير الخير الجارية العديد من العناصر، وعلى سبيل المثال لم ندرج كم تملك جامعة مستغانم من كيلومتر من الطرق الجامعة وذلك لعدم توفرنا للإمكانيات اللازمة للقيام بجرد كل الطرق الجامعة إضافة لعدم توفر هذه المعلومة لدى مصالح جامعة مستغانم. حيث لو تحصلنا إلى هذه المعلومة نقوم بإدراجها في التثبيتات العينية ونقيمها بقيمة استبدال أو إصلاح كيلومتر واحد من الطريق، والتي نتحصل عليها من مديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم.

هذا لا يعني نقص في معلومات الميزانية الافتتاحية للاستعمال الأول للمحاسبة على أساس الاستحقاق في جامعة مستغانم إنما هو استعمال للإعفاءات التي قدمها المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 33، ويتعلق الأمر بالاعتراف و / أو قياس الأصول و / أو الخصوم، الاعتراف و / أو القياس للإيرادات الغير تبادلية وإعفاءات أخرى. وحسب هذا المعيار فإن هذه الإعفاءات يمكنها أن تستعمل خلال ثلاث سنوات التي تلي التطبيق الأول للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

**الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لعناصر الميزانية الافتتاحية:**

بعد القيام بجرد وتقييم الأصول لجامعة مستغانم تأتي المرحلة الموالية والمتمثلة في عملية التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم عند أول تطبيق للمعايير المحاسبية للدولة NCE. ويكمن الإشكال في هذه المرحلة في الحساب الذي يسجل فيه مقابل الأصول والخصوم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية هذا الإشكال أجابت علية مدونة حسابات الدولة وذلك بوضع الحساب رقم "102: حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية". حيث يسجل في هذا الحساب المقابل الصافي لأصول وخصوم الجامعة عند أول استعمال للمحاسبة على أساس الاستحقاق. ومنه تكون التسجيلات المحاسبية كالتالي:

**التسجيل المحاسبي للأصول:**

**الجدول رقم (03-07) التسجيل المحاسبي لأصول الميزانية الافتتاحية لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| **برامج المعلومات وما شابهها** | 7000.000 | |
| **حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | | 7000.000 |
| **الأراضي الخالية** | 6000.000 | |
| **حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | | 6000.000 |
| **الأراضي المبنية** | 869275000 | |
| **حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | | 869275000 |
| **مقر الجامعة** | 10200.000 | |
| **حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | | 10200.000 |
| **ملحقات الجامعة** | 40320.000 | |
| **حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | | 40320.000 |
| **بنايات وظيفية والإسكان** | 21000.000 | |
| **حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | | 21000.000 |
| **الحدائق الجامعة** | 105000.000 | |

| | | |
|---|---|---|
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 105000.000 |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | 53775000 | |
| قاعات الأرشيف، المكتبات وقاعات المطالعة والمعالم التاريخية | | 53775000 |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | 24360.000 | |
| بنايات الأقسام | | 24360.000 |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم | 30600.000 | |
| المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 30600.000 |
| بنايات الرياضية | 36210.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 36210.000 |
| مكتبات | 56850.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 56850.000 |
| البنايات الصحية والاجتماعية للجامعة | 30.000.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 30.000.000 |
| بنايات مصلحة التدريس | 57200.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 57200.000 |
| البنايات الأخرى | 140500.000 | |

| | | |
|---|---|---|
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 140500.000 |
| مركبات العمل وغيرها | 3500.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم | | 3500.000 |
| معدات الإعلام الآلي | 7000.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 7000.000 |
| معدات المكتب | 5000.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 5000.000 |
| التثبيتات المادية الأخرى | 29000.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 29000.000 |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 10.000.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 10.000.000 |
| المواد الأخرى المستهلكة | 25000.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 25000.000 |
| الزبائن | 152.000.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 152.000.000 |
| الخصوم والضرائب | 228000.000 | |

| | | |
|---|---|---|
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 228000.000 |
| إعانات الإستثمار سيتم استلامها | 4000.000.000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 4000.000.000 |
| حسابات البنك الجارية | | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | |

**المصدر من إعداد الباحثة**

## 2. التسجيل المحاسبي للخصوم

**الجدول رقم (03-08) التسجيل المحاسبي لخصوم الميزانية الإفتتاحية لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | 780400.000 | |
| إعانات الإستثمار المتأتية من الهيئات | | 780400.000 |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | 55.000.000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 55.000.000 |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | 18650.000 | |
| العاملون الأجور المستحقة | | 18650.000 |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | 2000.000 | |

| | | |
|---|---|---|
| **الضريبة على الدخل** | | 2000.000 |
| **حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | 7000.000 | |
| **الهيئات الاجتماعية** | | 7000.000 |
| المجموع | | |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

### 3. ترحيل الى ميزان المراجعة

**الجدول رقم (03-09) ميزان المراجعة للميزانية الافتتاحية لجامعة مستغانم**

| الحساب | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| **حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | 5099740000 | |
| **إعانات الاستثمار المتأتية من الهيئات الدولية** | 780400000 | |
| **برامج المعلومات وما شابهها** | | 7000000 |
| **الأراضي الخالية** | | 6000000 |
| **الأراضي المبنية** | | 869275000 |
| **مقر الجامعة** | | 10200000 |
| **ملحق الجامعة** | | 40320000 |
| **مساحات خضراء** | | 21000000 |
| **بنايات وظيفية والإسكان** | | 105000000 |
| **قاعات الأرشيف، المكتبات وقاعات المطالعة والمعالم التاريخية** | | 15000000 |
| **بنيات الأقسام** | | 53775000 |
| **البنايات الرياضية** | | 24360000 |
| البنايات الثقافية | | 30600000 |

| | | |
|---|---|---|
| البنايات الصحية والاجتماعية | | 36210000 |
| مدرجات | | 56850000 |
| البنايات الأخرى | | 30000000 |
| مركبات العمل وغيرها | | 57200000 |
| آلات الأشغال | | 140500000 |
| معدات الإعلام الآلي | | 3500000 |
| معدات المكتب | | 7000000 |
| التثبيتات المادية الأخرى | | 5000000 |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | | 29000000 |
| المواد الأخرى المستهلكة | | 10000000 |
| موردو المخزونات | 55000000 | |
| الزبائن | | 25000000 |
| الخصوم والضرائب | | 152000000 |
| العاملون –الأجور المستحقة | 18650000 | |
| الضريبة على الدخل | 2000000 | |
| الهيئات الاجتماعية | 7000000 | |
| إعانات استثمار سيتم استلامها | | 228000000 |
| حسابات البنك الجارية | | 4000000000 |
| المجموع | 5962790000 | 5962790000 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

### 4. اعداد الميزانية الافتتاحية

بعد الحصول على ميزان المراجعة نرحل الأرصدة إلى الميزانية، والتي جاء شكلها في مدونة حسابات جامعة مستغانم، ولكن لم تقدم تفاصيل عن كل عنصر من الميزانية، وفي أي عنصر نرحل كل رصيد من أرصدة ميزان المراجعة ولهذا وبالاعتماد على النظام المحاسبي المالي استطعنا أن نرحل هذه الأرصدة وتحصلنا على الميزانية الافتتاحية من جانب الأصول في الجدول الثاني عشر، ومن جانب الخصوم في الجدول الثالث عشر. إلا أننا لم نجد أين نضع رصيد حساب (102/ حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية) الافتتاحية فقررنا إدراجه كعنصر من جانب الخصوم في مجموعة الوضعية الصافية.

**الجدول رقم (03-10): الميزانية الافتتاحية (الأصول) لجامعة مستغانم لسنة 2024**

| الأصول | الدورة ن | | | الدورة ن-1 |
|---|---|---|---|---|
| | المبلغ الخام | الاهتلاكات والمؤونات | المبلغ الصافي | |
| **الأصول الجارية** | | | | |
| **الأصول النقدية** | | | | |
| **أموال البنك وأموال نقدية** | 4000000000 | | 4000000000 | |
| **القيم الجارية المتوقعة** | | | | |
| **أصول نقدية أخرى** | | | | |
| **الخزينة المعادلة** | | | | |
| 1 مجموع الأصول النقدية | 4000000000 | | 4000000000 | |
| 2 مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ | 10000000 | | 10000000 | |
| حسابات دائنة واستخدامات مماثلة | | | | |
| **الزبائن** | 177000000 | | 177000000 | |
| **المدينون الآخرون** | 228000000 | | 228000000 | |
| 3/مجموع الحسابات الدائنة | 405000000 | | 405000000 | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **1- مجموع الأصول الجارية** | 4415000000 | | 4415000000 | |
| **الاصول الغير جارية** | | | | |
| **التثبيتات المعنوية** | 7000000 | | 7000000 | |
| **التثبيتات العينية** | | | | |
| **الأراضي** | 875275000 | | 875275000 | |
| **المباني** | 423315000 | | 423315000 | |
| **التجهيزات التقنية، آلات ووسائل** | 216200000 | | 216200000 | |
| **التثبيتات الممنوح/ إمتياز** | | | | |
| **التثبيتات الجارية** | 29000000 | | 29000000 | |
| **التثبيتات المالية** | | | | |
| **مجموع الأصول الغير الجارية** | 1547790000 | | 1547790000 | |
| **مجموع الأصول** | 5962790000 | | 5962790000 | |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الجدول رقم (03-11): الميزانية الافتتاحية (الخصوم) لجامعة مستغانم لسنة 2024**

| الخصوم | الدورة ن | الدورة ن 1 |
|---|---|---|
| | **المبلغ الصافي** | **المبلغ الصافي** |
| **الخصوم النقدية** | | |
| **تسبيقات مكتسبة** | | |
| **خصوم نقدية أخرى** | | |
| **مجموع الخصوم النقدية** | | |
| **الخصوم الجارية الأخرى** | 9000000 | |
| **ديون غير مالية** | | |

| | | |
|---|---|---|
| **موردون وحسابات ملحقة** | 55000000 | |
| **النواتج المعاينة مسبقا** | | |
| **ديون غير مالية أخرى** | 18650000 | |
| 1.جموع الخصوم الجارية | 82650000 | |
| **القروض والديون المماثلة** | | |
| **الديون متوسطة وطويلة الاجل** | | |
| **ديون الإيجار التمويلي** | | |
| **ديون متعلقة بالمساهمات** | | |
| **قروض أخرى وديون مماثلة** | | |
| 2.مجموع الخصوم الغير جارية | | |
| الوضعية الصافية | | |
| **المؤونات** | | |
| **الإيرادات والمصاريف المؤجلة** | 780400000 | |
| **رصيد عمليات الدورة** | | |
| **الترحيل من جديد** | | |
| **فارق المعادلة** | | |
| **فوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية** | | |
| **فارق إعادة التقييم** | 5099740000 | |
| **الإحتياطات** | | |
| **\| \| \| مجموع الوضعية الصافية** | | |
| \| \| \| +II+ \| مجموع الخصوم | 5962790000 | |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية التي قامت بها جامعة مستغانم خلال السنة**

بعد الوصول إلى الميزانية الافتتاحية لجامعة مستغانم لسنة 2024، ننتقل إلى المرحلة الموالية والمتمثلة في التسجيل المحاسبي للعمليات التي قامت بها الجامعة خلال سنة 2024 وللعلم فإن العمليات التي تقوم بها الجامعة مقسمة إلى:

- نفقات والتي بدورها مقسمة إلى نفقات التسيير ونفقات التجهيز.
- وإيرادات وهي أيضا مقسمة إلى إيرادات التجهيز وإيرادات التسيير.

وللقيام بعمليات التسجيل المحاسبي فيجب علينا إتباع تسلسل منطقي في ترتيب العمليات الاقتصادية التي قامت بها الجامعة خلال السنة:

- نتبع التسلسل الزمني لوقوع أي عملية أي نرتب العمليات التي قامت بها الجامعة ترتيبا زمنيا ونسجل العمليات حسب تاريخ وقوعها. هذا الاقتراح يلزمنا بجمع كل العمليات ثم ترتيبها ترتيبا زمنيا من أول جانفي إلى 31 ديسمبر (لاعتبارنا أن الدورة المحاسبية تبدأ من 01 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر)، ثم نقوم بعمليات التسجيل المحاسبي. ولكن التنظيم الداخلي للجامعة والتي تنقسم إلى عدة مصالح صعب علينا جمع كل العمليات التي قامت بها الجامعة في مكتب واحد وترتيبها ترتيبا زمنيا و لم نعط أهمية لتاريخ العملية، حيث سجلنا كل العمليات التي قامت بها الجامعة في تاريخ 31 ديسمبر 2024 ولكن بالحرص على وقوع العملية خلال الدورة المحاسبة.
- مع إتباع منطق النفقات والإيرادات، حيث سجلنا محاسبيا (على أساس الاستحقاق) العمليات التي تدخل في إطار نفقات التسيير، ثم العمليات التي تدخل في إطار نفقات التجهيز. وبعدها انتقلنا إلى الإيرادات حيث يسهل علينا عملية الانتقال ما بين مصالح الجامعة، وفي نفس الوقت يسهل عملية الفهم للتسجيل المحاسبي لأعوان الجامعة إذا استعانوا بعملنا عند أول تطبيق للمحاسبة على أساس الاستحقاق.

قبل البدء في التسجيل المحاسبي، فلابد من التذكير بمدونة الحسابات التي تتكون منها ميزانية الجامعة وذلك بالاعتماد على التعليمة الوزارية (C2) المتعلقة بالعمليات المالية للجامعات، حيث تنقسم هذه المدونة إلى عشر أصناف مقسمة عل كل من قسمي ميزانية الجامعة أي النفقات والإيرادات. حيث سنقوم بالتسجيل المحاسبي على أساس الاستحقاق لكل صنف من مدونة حسابات ميزانية جامعة مستغانم.

وللقيام بعمليات التسجيل المحاسبي ولكثرة العمليات التي قامت بها جامعة مستغانم، قمنا بالاستعانة ببرنامج محاسبي الأكثر استعمالا في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثل في برنامج PC COMPTA. حيث وضعنا في الملاحق بعض تفاصيل التسجيل المحاسبي في اليوميات لكل العمليات على حدى والتي قامت بها

الجامعة خلال سنة 2024. أما فيما يلي سوف نعرض مجاميع العمليات المتشابهة في عمليات محاسبية مجمعة. وذلك كما يلي:

**الفرع الاول حسابات نفقات التسيير:**

**1 الحساب (60 سلع ولوازم)**

- من بين مهام الجامعة تسيير المطاعم وذلك لتقديم خدمة الإطعام. وخلال سنة 2024 اشترت الجامعة ماقيمته 50000000 دج مواد غذائية عن طريق عدة فواتير، استهلكتها كلها خلال سنة 2024. إضافة إلى تسديد ماقيمة 4215600 دج مقابل فواتير مواد غذائية للسنوات السابقة وحسب ما سبق فالتسجيل المحاسبي يمر عبر عدة مراحل، أولها مرحلة التسجيل المحاسبي لعملية الشراء، ثم تأتي عملية إدخال المواد الغذائية إلى المخازن وذلك بقيمة الشراء أي سعر الشراء إضافة إلى رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى ( باستثناء تلك القابلة للاسترداد)، وتكاليف نقل البضائع وأية تكاليف مباشرة أخرى تنسب إلى الاستحواذ على البضائع الجاهزة والمواد واللوازم .كما تقتطع الخصومات التجارية وأية حسومات أو بنود أخرى مشابهة عند تحديد تكاليف الشراء. فتليها عملية إخراج واستهلاك هذه المواد، حيث يتم تحديد تكلفة المخزون باستخدام معادلة الوارد أولا صادر أولا أو معادلة متوسط التكلفة المرجح وفي الأخير عملية تسديد فواتير سنة 2024 وفواتير السنوات السابقة. وتكون العمليات المحاسبية كالتالي:

**الجدول رقم (03-12) التسجيل المحاسبي لعملية شراء مواد غذائية للمطاعم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء مواد غذائية | | |
| **مشتريات المواد واللوازم المخزنة** | 54215600 | |
| **موردو المخزونات والخدمات** | | 54215600 |
| **المواد الغذائية** | 54215600 | |
| **مشتريات المواد واللوازم المخزنة** | | 54215600 |
| عملية استهلاك المواد الغذائية | | |
| **استهلاك مواد غذائية** | 54215600 | |

| | | |
|---|---|---|
| **المواد الغذائية** | | 54215600 |
| عملية تسديد فواتير سنة 2024 | | |
| **موردو المخزونات والخدمات** | 54215600 | |
| **حسابات البنك الجارية** | | 54215600 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

وفي إطار تسييرها لحظيرة السيارات الخاصة بها قامت جامعة مستغانم بشراء زيوت صناعية بقيمة 8000000 دج سددت سنة 2020 استهلكت ربع الكمية سنة 2024 والباقي بقي في المخازن. هذه العملية تمر أولا عبر عملية التسجيل المحاسبي لعملية الشراء ثم عملية التخزين وبعدها عملية الاستهلاك، حيث قيمة الاستهلاك تكون باستعمال طريق الجرد الدائم للمخزونات. ومنه العمليات المحاسبية تكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-13): التسجيل المحاسبي لعملية شراء الزيوت الصناعية لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء زيوت الصناعية | | |
| **مشتريات المواد واللوازم المخزنة** | 8000000 | |
| **موردو المخزونات والخدمات** | | 8000000 |
| عملية تخزين الزيوت الصناعية | | |
| **أدوات الورشات والمخابر الخ** | 8000000 | |
| **مشتريات المواد واللوازم المخزنة** | | 8000000 |
| عملية استهلاك الزيوت الصناعية | | |
| **استهلاك أدوات الورشات والمخابر الخ** | 2000000 | |
| **أدوات الورشات والمخابر الخ** | | 2000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

- وفي نفس الإطار والمتمثل في تسيير حظيرة السيارات، قامت الجامعة بشراء قسيمات البترين، وبلغ مبلغ الشراء الدورة 3604544دج واستهلكت ما قيمته 2764044 دج، وبما أن البترين غير قابل

للتخزين في مخزونات الجامعة فإنها تسجل استهلاك كامل القسيمات المشترات، ونهاية السنة نسجل الباقي الغير مستهلك في حساب أعباء مسجلة مسبقا، وذلك كما يلي:

**الجدول رقم (03-14): التسجيل المحاسبي لعملية شراء قسيمات البترين لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء قسيمات البترين | | |
| **لوازم غير قابلة للتخزين** | 3604544 | |
| **موردو المخزونات والخدمات** | | 3604544 |
| عملية تسجيل القسيمات الغير مستهلكة | | |
| **الأرصدة –المصاريف المقيدة سلفا** | 840500 | |
| **لوازم غير قابلة للتخزين** | | 840500 |
| عملية تسديد فواتير قسيمات البترين | | |
| **موردو المخزونات والخدمات** | 3604544 | |
| **حسابات البنك الجارية** | | 3604544 |

**المصدر من إعداد الباحثة**

- تمتلك جامعة مستغانم الطرقات وانارة الجامعة تحتاج صيانة دورية، تقوم الجامعة بهذه الصيانات بوسائلها الخاصة، وفي هذا الإطار اشترت الجامعة مواد البناء ومواد الإنارة بقيمة 50000000 دج واستهلكتها كلها في سنة 2024. ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-15): التسجيل المحاسبي لعملية شراء مواد ولوازم الصيانة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء مواد ولوازم الصيانة | | |
| **مشتريات المواد واللوازم المخزنة** | 50000000 | |
| **موردو المخزونات والخدمات** | | 50000000 |
| عملية تخزين مواد ولوازم الصيانة | | |
| **منتجات الصيانة** | 50000000 | |

| | | |
|---|---|---|
| **مشتريات المواد واللوازم المخزنة** | | 50000000 |
| عملية إستهلاك مواد ولوازم الصيانة | | |
| **إستهلاك منتجات الصيانة** | 50000000 | |
| **منتجات الصيانة** | | 50000000 |
| عملية تسديد فواتير سنة 2024 | | |
| **موردو المخزونات والخدمات** | 50000000 | |
| **حسابات البنك الجارية** | | 50000000 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

ونظرا لأهمية حظيرة السيارات والشاحنات التي تمتلكها جامعة مستغانم، حيث تمتلك 79 سيارة وشاحنة. وهذا ما يطلب عند إصلاحها مخزونا معتبرا من قطع الغيار. حيث قامت الجامعة خلال سنة 2024 بشراء ما قيمته 64150000 دج من قطع الغيار المختلفة. وباستخدام معادلة الوارد أولا صادر، استهلكت الجامعة ما قيمته 36150000 دج من قطع الغيار مع تسديد مبلغ 40000000 دج للموردين، ومنه التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

**الجدول رقم (03-16): التسجيل المحاسبي لعملية شراء قطع الغيار لجامعة مستغانم**

| القيمة المدينة | القيمة الدائنة | البيان |
|---|---|---|
| عملية شراء قطع الغيار | | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | 64150000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 64150000 |
| عملية تخزين قطع الغيار | | |
| قطع الغيار | 64150000 | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | 64150000 |
| عملية إستهلاك قطع الغيار | | |
| إستهلاك قطع الغيار | 36150000 | |
| قطع الغيار | | 36150000 |

| عملية تسديد فواتير سنة 2024 | | |
|---|---|---|
| موردو المخزونات والخدمات | 40000000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 40000000 |

**المصدر من إعداد الباحثة**

وتحضيرا لسنة 2020 اشترت الجامعة لوازم الانارة لتركيبها، قدرت تكلفة هذه الإشارات بـــ 9600000 دج

**الجدول رقم (03-17): التسجيل المحاسبي لعملية شراء لوازم الانارة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء إشارات المرور | | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | 9600000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 9600000 |
| عملية تخزين إشارات المرور | | |
| اللوازم الأخرى المستهلكة | 9600000 | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | 9600000 |

**المصدر من إعداد الباحثة**

وللتحضير للدخول الجامعي لسنة 2024 اشترت الجامعة كتب ووزعتها على المكاتب وبلغت قيمة المشتريات 3700500 دج سددت سنة 2020 ومنه التسجيل يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-18) التسجيل المحاسبي لعملية شراء كتب لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء الكتب | | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | 3700500 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 3700500 |
| عملية تخزين الكتب | | |
| كتب جامعية | 3700500 | |

| | | |
|---|---|---|
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | 3700500 |
| عملية استهلاك الأدوات المدرسية | | |
| استهلاك الكتب | 3700500 | |
| الكتب | | 3700500 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

ولتسيير مصالح الجامعة الإدارية، اشترت جامعة مستغانم ما قيمته 9500000 دج من مستلزمات المكتب، استهلكت كاملا في نفس السنة والتسديد يكون في السنة القادمة، وعليه:

**الجدول رقم (03-19): التسجيل المحاسبي لعملية شراء مستلزمات المكتب لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء مستلزمات المكتب | | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | 9500000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 9500000 |
| عملية تخزين مستلزمات المكتب | | |
| أدوات ولوازم المكتبية | 9500000 | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | 9500000 |
| عملية إستهلاك مستلزمات المكتب | | |
| إستهلاك أدوات ولوازم المكتبية | 9500000 | |
| أدوات ولوازم المكتبية | | 9500000 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

خلال سنة 2024، اشترت جامعة مستغانم ما قيمته 23750110 دج من مواد التنظيف ومواد كيميائية، سددت منها مبلغ 12.714.542,95 دج واستهلكتها كليا:

**الجدول رقم (03-20): التسجيل المحاسبي لعملية شراء مواد التنظيف لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء مواد التنظيف | | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | 23750110 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 23750110 |
| مواد كيميائية | 23750110 | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | 23750110 |
| إستهلاك مواد كيميائية | 23750110 | |
| مواد كيميائية | | 23750110 |
| عملية تسديد فواتير سنة 2024 | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 13750110 | |
| حسابات البنك الجارية | | 13750110 |

**المصدر من إعداد الباحثة**

قامت جامعة بشراء ألف كرسي بقيمة 680300 دج لتقديمها للمكتبات. ومنه هذه الكراسي لا تعتبر تثبيتات وإنما تعتبر مخزونات اقتنتها الجامعة لتقديمها كخدمة لمستعملي المكتبات. ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-21) التسجيل المحاسبي لعملية شراء كراسي لمكتبات جامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء مستلزمات المكتب | | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | 680300 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 680300 |
| عملية تخزين مستلزمات المكتب | | |
| اللوازم الأخرى المستهلكة | 680300 | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | 680300 |
| عملية إستهلاك مستلزمات المكتب | | |

| | | |
|---|---|---|
| إستهلاك اللوازم الأخرى المستهلكة | 680300 | |
| اللوازم الأخرى المستهلكة | | 680300 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

### 2. الحساب 61 (الأشغال والخدمات الخارجية)

- عادتا ما تقوم جامعة مستغانم بترميمات لممتلكاتها المنقولة والغير منقولة هذه الترميمات وحسب النقطة 13 من المعيار المحاسبي للدولة NCE 04 "الأعباء" تعتبر أعمال الترميم كأعباء التسيير. وخلال سنة 2024 قامت جامعة مستغانم بعمليات ترميم بمقدار 16300000 دج للممتلكات المنقولة، ومبلغ للممتلكات الغير منقولة سددت منها مبلغ 8883588 دج، ومنه تكون التسجيلات المحاسبية كالتالي:

**الجدول رقم (03-22): التسجيل المحاسبي لمصاريف الصيانة والترميم لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل مصاريف الصيانة الممتلكات المنقولة | | |
| الصيانة الدورية، الإصلاحات والتطويرات الخاصة بالأثاث | 6700000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 6700000 |
| عملية تسجيل مصاريف الصيانة الممتلكات الغير المنقولة | | |
| الصيانة الدورية، الإصلاحات والتطويرات الخاصة بالعقارات | 9600000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 9600000 |
| عملية تسديد فواتير سنة 2024 | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 8883588 | |
| حسابات البنك الجارية | | 8883588 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

تأخذ ديون سونلغاز والجزائرية للمياه الحيز الكبير من ديون جامعة مستغانم، حيث يوجد فواتير غير مدفوعة. وخلال سنة 2024 سددت الجامعة العديد من الفواتير المتعلقة بالسنوات السابقة، والتي أخذناها بعين الاعتبار في الميزانية الافتتاحية.

وفي إطار هذا الباب، تلقت الجامعة فواتير الماء بقيمة 78010500 دج تخص سنة 2024 والسنوات السابقة، إضافة إلى تسديدها لمبلغ 12046033 دج مقابل دون السنوات السابقة. أما فيما يخص الكهرباء والغاز فقد تحصلت على فواتير تتعلق بسنة 2024 وسنوات السابقة بقيمة 110305016 دج مع تسديد مبلغ 22883588 دج مقابر فواتير السنوات السابقة. وتسجيل هذه العمليات يمر أولا عبر التسجيل المحاسب لفواتير سنة 2024 والتي يعترف بها كأعباء، ثم نقوم بتسجيل عملية التسديد وذلك كما يلي:

**الجدول رقم (03-23): التسجيل المحاسبي لمصاريف الكهرباء والغاز –الماء لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل مصاريف الكهرباء والغاز | | |
| لوازم غير قابلة للتخزين | 110305016 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 110305016 |
| عملية تسجيل مصاريف الماء | | |
| لوازم غير قابلة للتخزين | 78010500 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 78010500 |
| عملية تسديد فواتير للكهرباء والغاز | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 22883588 | |
| حسابات البنك الجارية | | 22883588 |
| عملية تسديد فواتير الماء | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 12046033 | |
| حسابات البنك الجارية | | 12046033 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

قامت جامعة مستغانم خلال سنة 2024 بإبرام عقود تأمينات بقيمة 2136077 دج قيمة هذه العقود تسدد في سنة 2020، حيث التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-24) التسجيل المحاسبي لعقود التأمينات لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل مصاريف التأمينات | | |
| علاوات التأمينات | 2136077 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 2136077 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

**الحساب 62 (مصاريف السير العام)**

- قامت الجامعة بالإعلان عن مناقصة عن طريق الجرائد (BOAL) بقيمة 4200000 دج، سددت في نفس السنة. وتجدر الإشارة إلى أنه في جانب نفقات التجهيز قامت الجامعة بعدة إعلانات للمناقصات، سوف نعرضها لاحقا

**الجدول رقم (03-25) التسجيل المحاسبي للإعلان عن مناقصة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الإعلان | | |
| الإعلانات المنشورات، العلاقات العامة | 4200000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 4200000 |
| عملية تسديد فاتورة الإعلان | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 4200000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 4200000 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

دفع فواتير الهاتف والانترنت. حيث بلغت هذه الفواتير سنة 2024 مبلغ 950400 دج، سددت منها قيمة 950400 دج التسجيل يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-26): التسجيل المحاسبي لمصاريف الهاتف والانترنت لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل مصاريف الهاتف | | |
| مصاريف البريد والاتصالات | 950400 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 950400 |
| عملية تسديد مصاريف الهاتف | | |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

خلال السنة دفعت جامعة مستغانم ما قيمته 1205900دج مقابل مصاريف المحاميين بعد الدفاع عنها خلال المنازعات القضائية. والتسجيل المحاسبي لهذه المصاريف يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-27): التسجيل المحاسبي لمصاريف المحامي لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية مصاريف المحامي | | |
| الأجور الوسيطة والمستحقات | 1205900 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 1205900 |
| عملية تسديد مصاريف المحامي | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 1205900 | |
| حسابات البنك الجارية | | 1205900 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

### 3. الحساب 63 (مصاريف المستخدمين):

على عكس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS والتي تحتوي على المعيار رقم 25 "منافع الموظفين". فإن الجزائر لم تعرض مشروع معيار خاص بمنافع المستخدمين ولكنها مذكورة بصفة مختصرة ضمن المعيار المحاسبي للدولة NCE 04 "الأعباء". لهذا فإن مصاريف الموظفين تعالج مثل الأعباء الأخرى الخاصة بتسيير مصالح الجامعة.

أما بخصوص جامعة مستغانم فإنها قامت بتسجيل عدة مصاريف تتعلق بالمستخدمين، تتعلق بالأجور الشهرية الساعات الإضافية، تكاليف المهمة وعلاوات المردودية. خلال سنة 2024 بلغ مجموع مصاريف الموظفين حوالي 420044150 دج، حيث أصبح الأجر الصافي 345759289 دج وذلك بعد إقتطاع نسبة 9% للضمان الإجتماعي أي مبلغ دج. 35484996 دج ومبلغ37810932 دج كإقتاع الضريبة على الدخل الإجمالي. إضافة لإقتطاع مبلغ 988933 دج مقابل الإشتراك في الخدمات الإجتماعية للجامعة. مع تحمل الجامعة نسبة 26% كأعباء الضمان الإجتماعي 109211479 دج.

أما بخصوص التسديد فقد سددت الجامعة مبلغ 334915313 دج للعمال، ومبلغ دج للضمان الاجتماعي منه 30438039 دج. ومبلغ 140775630دج ضريبة على الدخل الإجمالي. وحسب المعطيات السابقة تكون التسجيلات المحاسبية كالتالي:

**الجدول رقم (03-28): التسجيل المحاسبي لأجور العمال لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسديد أجور العمال | | |
| أجور العاملين | 420044150 | |
| العاملون – الأجور المستحقة | | 345759289 |
| الضمان الاجتماعي | | 37810932 |
| الضريبة على الدخل | | 35484996 |
| الخدمات الاجتماعية | | 988933 |
| عملية الضمان الاجتماعي 26% | | |
| مصاريف الضمان الاجتماعي | 109211479 | |
| الضمان الاجتماعي | | 109211479 |
| عملية تسديد أجور العمال | | |
| العاملون – الأجور المستحقة | 334915313 | |
| حسابات البنك الجارية | | 334915313 |
| عملية تسديد الضمان الاجتماعي | | |

| | | |
|---|---|---|
| الضمان الاجتماعي | 140775630 | |
| حسابات البنك الجارية | | 140775630 |
| عملية تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي | | |
| الضريبة على الدخل | 30438039 | |
| حسابات البنك الجارية | | 30438039 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

### 4. الحساب 64 (الضرائب والرسوم)

قامت جامعة مستغانم بتسديد قسيمة السيارات للحظيرة، حيث بلغت قيمة 295000 دج. إضافة إلى تسديد قيمة 280157 دج قيمة تكاليف الحساب البنكي. وتكون التسجيلات المحاسبية كالتالي:

**الجدول رقم (03-29) التسجيل المحاسبي لقسيمات السيارات وتكاليف الحساب البنكي لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل قسيمة السيارات | | |
| مصاريف التسيير الجارية الأخرى | 295000 | |
| ضرائب ورسوم أخرى | | 295000 |
| عملية تسديد قسيمة السيارات | | |
| ضرائب ورسوم أخرى | 295000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 295000 |
| عملية تسجيل مصاريف البنك | | |
| مصاريف البنك وما شابهها | 280157 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 280157 |
| عملية تسديد مصاريف البنك | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 280157 | |
| حسابات البنك الجارية | | 280157 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

### 5. الحساب 66 (المنح والإعانات)

- في إطار المعيار المحاسبي للدولة NCE 04 "الأعباء"، وإضافة للقانون العضوي 18/15 المتعلق بقوانين النفقات المالية. يوجد عدة أنواع من الأعباء أو النفقات من بينها نفقات التحويل، حيث يتكون هذا النوع من ا من سبعة أصناف ذكرها المرسوم التنفيذي رقم 2000-34 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020، المحدد للعناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة وهي:

- التحويلات لفائدة الأشخاص؛
- التحويلات لفائدة المؤسسات؛
- التحويلات للمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والصناعي والتجاري، والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى؛
- التحويلات للجامعات؛
- التحويلات لفائدة الجمعيات؛
- التحويلات للهيئات الدولية والدول الأجنبية؛
- التحويلات الأخرى؛

وبالرغم من أن القانون العضوي لقوانين المالية لم يدخل حيز التنفيذ بعد. إلا أن جامعة مستغانم قامت بعدت تحويلات لفائدة جمعيات رياضية وثقافية إضافة إلى مؤسسات عمومية اقتصادية. وخلال سنة 2024 قامت جامعة مستغانم بإعطاء الموافقة على تحويل مبالغ مالية قيمتها 252900000 دج لفائدة الجمعيات الثقافية والرياضية سددت منها مبلغ 187000000 دج لمؤسسة اقتصادية والباقي سدد سنة 2020، التسجيلات المحاسبية كالتالي:

**الجدول رقم(03-30) التسجيل المحاسبي للتحويلات لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل التحويلات | | |
| الإعانات المدفوعة للمؤسسات الأخرى | 252900000 | |
| الأرصدة -استغلال المنح والموارد الأخرى الممنوحة | | 252900000 |
| عملية تسديد التحويلات | | |
| الأرصدة -استغلال المنح والموارد الأخرى الممنوحة | 187000000 | |

| | | |
|---|---|---|
| حسابات البنك الجارية | | 187000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

وقامت الجامعة بشراء كتب جامعية بقيمة 3760150 دج سددتها في نفس السنة. وذلك لتوزيعها على المكتبات

**الجدول رقم (03-31) التسجيل المحاسبي لعملية شراء وتحويل الكتب جامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء الكتب | | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | 3760150 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 3760150 |
| عملية تخزين الكتب | | |
| الأدوات المدرسية، الكتب، الأقراص الصلبة (المكتبة الرقمية) | 3760150 | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | 3760150 |
| عملية تحويل الكتب | | |
| الاعانات المدفوعة للمؤسسات الأخرى | 3760150 | |
| الأدوات المدرسية، الكتب، الأقراص الصلبة (المكتبة الرقمية) | | 3760150 |
| عملية تسديد فواتير الكتب | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 3760150 | |
| حسابات البنك الدولية | | 3760150 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

قامت الجامعة بتحويل مبلغ 75000000 دج لمختلف صناديق الضمان. وتكون التسجيلات المحاسبية لهذه التحويلات كالتالي:

**الجدول رقم (03-32) التسجيل المحاسبي للتحويلات لصناديق الضمان لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل التحويلات | | |
| الإعانات المدفوعة للهيئات العمومية | 75000000 | |

| | | |
|---|---|---|
| الأرصدة– استغلال المنح والموارد الأخرى الممنوحة | | 75000000 |
| عملية تسديد التحويلات | | |
| الأرصدة –استغلال المنح والموارد الأخرى الممنوحة | 75000000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 75000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

### 6.الحساب 82 (الأعباء والنواتج السابقة):

استهلك من مخزون ملابس العمال مبلغ 3950000 دج في 2024 والتسديد في 2020، ومنه التسجيل يكون إلا لعملية الاستهلاك:

**الجدول رقم (03-33) التسجيل المحاسبي لعملية استهلاك الخردوات العامة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية استهلاك الخردوات العامة | | |
| المواد الأخرى المستهلكة | 3950000 | |
| المواد الأخرى المستهلكة | | 3350000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

### 7. الحساب 83 (الاقتطاعات لأجل نفقات التجهيز)

- قامت الجامعة بتحويل مبلغ من نفقات التسيير إلى نفقات التجهيز والاستثمار هذه العملية لا تسجل محاسبيا في إطار المحاسبة على أساس الاستحقاق، لأنها لا تمثل تغير في الأصول والخصوم ولا المصاريف والمداخيل للجامعة.

**الفرع الثاني: حسابات نفقات التجهيز والاستثمار**

### 1. الحساب 24 (الأملاك المنقولة والعقارية)

اشترت جامعة مستغانم في 04/08/2024 شاحنة قيمتها 10700000دج ولإتمام عملية الشراء، قامت الجامعة بالإشهار على المناقصة بقيمة 200000 دج. بما أن الشاحنة تحقق الشرطين اللذان جاء بهما

المعيار المحاسبي NCE 09 " التثبيتات العينية" في فقرته رقم 13 والتي تنص على أنه يعترف بأصل بأنه تثبيت عيني إلا إذا تحقق الشرطين التاليين:

- من المفروض أن المنافع المستقبلية أو إمكانية تقديم خدمة المتعلقة بالأصل تعود للهيئة العمومية.
- يمكن معرفة القيمة العادلة أو قيمة التثبيت بصفة معتبرة.

وبما أن الشاحنة تحقق هذين الشرطين، فيمكننا الاعتراف بها كتثبيت عيني. أما فيما يخص تكلفة اقتناء الشاحنة. فحسب الفقرة 26 من مشروع المعيار المحاسبي للدولة NCE 09 التثبيتات العينية" فإن تكلفة الاعتراف الأولي للتثبيتات تتضمن ما يلي:

- سعر الشراء، بما في ذلك تكاليف الجمركة والرسوم الغير مستردة بعد الخصم التجاري والحسم.
- أية مصاريف مباشرة لتحويل الأصل وإعداد الأصل للاستغلال كما قررت الإدارة.
- التكاليف المقدرة لتفكيك التثبيت العيني وإعادة موقع التثبيت على حالته الأصلية.

ويجدر الذكر أنه يوجد بعض التكاليف التي لا تدرج في التكلفة الأولية للتثبيتات، والتي جاءت بها الفقرتين رقم 29 و 30 من مشروع المعيار المحاسبي للدولة NCE 09 التثبيتات العينية" ومن بينها "التكاليف التي يمكن للتثبيت العمل والدخول في الخدمة من دون هذه التكاليف. لهذا يرى الباحث أن تكاليف نشر المناقصة لشراء الشاحنة لا يمكن إدراجها في التثبيت لأنه يمكن للجامعة اقتناءواستعمال الشاحنة بدون مناقصة لولا قانون الصفقات العمومية. ومما سبق فإن قيمة الاعتراف الأولي بالشاحنة تتمثل في قيمة الشراء ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-34) التسجيل المحاسبي لعملية شراء الشاحنة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء الشاحنة | | |
| آلات الأشغال العمومية | 10700000 | |
| موردو التثبيتات | | 10700000 |
| عملية تسديد قيمة الشاحنة | | |
| موردو التثبيتات | 10700000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 10700000 |
| عملية نشر المناقصة | | |

| | | |
|---|---|---|
| الإعلانات المنشورات العلاقات العامة | 200000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 200000 |
| عملية تسديد نشر المناقصة | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 200000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 200000 |

**المصدر: من إعداد الباحث**

- اشترت الجامعة آلة مسح صناعية للمستندات بقيمة 905000 دج، يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

**الجدول رقم (03-35) التسجيل المحاسبي لعملية شراء آلة المسح الصناعية لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء آلة مسح المستندات | | |
| معدات المكتب | 905000 | |
| موردو التثبيتات | | 905000 |
| عملية تسديد آلة مسح المستندات | | |
| موردو التثبيتات | 905000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 905000 |

ومن أجل اقتناء إنجاز عدة مشاريع استثمارية، قامت الجامعة بإطلاق عدة مناقصات بلغت فاتورة نشرها 4500000 وعلما أنها سددت قيمة 2850000 دج في نفس السنة، يكون التسجيل لمحاسبي لها كالتالي:

**الجدول رقم (03-36) التسجيل المحاسبي لعملية نشر المناقصات لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية نشر المناقصات | | |
| الإعلانات المنشورات العلاقات العامة | 4500000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 4500000 |
| عملية تسديد نشر المناقصات | | |

| | | |
|---|---|---|
| موردو المخزونات والخدمات | 2850000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 2850000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

قامت جامعة مستغانم بتجهيز مصلى بقيمة 17900000 دج وبما أن هذا الاستثمار يحقق شروط التنبيهات العملية فإننا تسجله كتثبيت.

**الجدول رقم (03-37) التسجيل المحاسبي لعملية تجهيز مصلى لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تجهيز المصلى | | |
| التثبيتات المادية الأخرى | 17900000 | |
| موردو التثبيتات | | 17900000 |
| حسابات البنك الجارية | | 17900000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

الانطلاق في عملية ترميم الطريق المؤدي إلى مكتبة الجامعة قامت جامعة مستغانم بإنجاز دراسة خاصة المشروع بمبلغ 98000 دج. هذه الدراسة تدخل ضمن مصاريف المشروع قيد الإنجاز، وتكون التسجيلات المحاسبية كالتالي:

**الجدول رقم (03-38): التسجيل المحاسبي إنجاز الدراسة الخاصة بترميم الطريق الجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية انجاز الدراسة الخاصة بترميم الطريق | | |
| **التثبيتات المادية قيد الانشاء** | 98000 | |
| **موردو التثبيتات** | | 98000 |
| عملية تسديد إقتناء وتركيب البوابات | | |
| **موردو التثبيتات** | 98000 | |
| **حسابات البنك الجارية** | | 98000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

للقيام بعملية تهيئة المدرجات الجامعة قامت الجامعة بتحمل مصاريف نشر المناقصة في الجرائد بقيمة 210000 دج إضافة إلى القيام بالدراسات اللازمة للقيام بعملية التهيئة الحضرية بقيمة دج سددت السنة الموالية. وبعد ما بدأ المقاول بعملية الإنجاز. قامت جامعة مستغانم بالتسديد القسط الأول الذي يمثل نسبة تقدم من الإنجاز بمبلغ 9000000 دج ومنه التسجيل المحاسبي 183260يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-39): التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة مدرجات مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية نشر المناقصة الخاصة بالتهيئة الحضرية | | |
| الإعلانات المنشورات، العلاقات العامة | 210000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 210000 |
| عملية تسديد نشر المناقصة الخاصة بالتهيئة الحضرية | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 210000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 210000 |
| عملية الدراسة الخاصة بالتهيئة الحضرية | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 183260 | |
| موردو التثبيتات | | 183260 |
| عملية تسجيل نسبة التقدم | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 9000000 | |
| موردو التثبيتات | | 9000000 |
| عملية تسديد وضعية الأعمال الأولى | | |
| موردو التثبيتات | 9000000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 9000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

سنة 2023 قامت الجامعة بإطلاق مشاريع استثمارية وفي سنة 2024 قامت بإجراء دراسة على الأرضية بقيمة 255850 دج سددتها في سنة 2020، وقامت بتسديد وضعيتين لتقدم الأشغال، الأولى 10500000 دج احتفظت منها مبلغ 500000 دج كضمان، والثانية 4600000 دج اقتطعت منها مبلغ 600000 دج كضمان، و لم تكتمل الأشغال خلال سنة 2024، ومما سبق التسجيلات المحاسبية تكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-40) التسجيل المحاسبي لعملية مشروع استثماري "أ" لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الدراسة الخاصة بتهيئة مشروع "أ" | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 255850 | |
| موردو التثبيتات | | 255850 |
| عملية تسجيل نسبة التقدم الأولى | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 10500000 | |
| موردو ،المعارضات اقتطاعات الأمان، ضرائب التأخير | | 500000 |
| موردو التثبيتات | | 10000000 |
| عملية تسديد وضعية الأعمال الأولى | | |
| موردو التثبيتات | 10000000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 10000000 |
| عملية تسجيل نسبة التقدم الثاني | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 4600000 | |
| موردو المعارضات اقتطاعات الأمان، ضرائبالتأخير | | 600000 |
| موردو التثبيتات | | 4000000 |
| عملية تسديد وضعية الأعمال الثاني | | |
| موردو التثبيتات | 4000000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 4000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

قامت جامعة مستغانم خلال سنة 2024 بأشغال تهيئة و تعبيد موقف حافلات النقل للطلبة حيث قامت الجامعة بنشر المناقصة بقيمة 25000 دج سددت خلال السنة، بالإضافة إلى القيام بعملية دراسة 184.450,00 دج سددت خلال السنة الموالية وسددت مبلغ 11000000 دج مقابل تقدم الأشغال. ومنه التسجيل المحاسبي تكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-41) التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة موقف الحافلات للجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية نشر المناقصة الخاصة بتهيئة موقف الحافلات | | |
| الإعلانات المنشورات العلاقات العامة | 25000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 25000 |
| عملية تسديد نشر المناقصة | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 25000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 25000 |
| عملية الدراسة الخاصة بتهيئة المحطة | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 185000 | |
| موردو التثبيتات | | 185000 |
| عملية تسجيل نسبة التقدم الأولى | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 11000000 | |
| موردو التثبيتات | | 11000000 |
| عملية تسديد وضعية الأعمال الأولى | | |
| موردو التثبيتات | 11000000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 11000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

وتكملتا لعملية التهيئة مدرجات الجامعة قامة الجامعة بأشغال تعبيد بالإسمنت وتهيئة الأرصفة على مستوى الجهة الخارجية للمدرجات. وخلال سنة 2024 قامة الجامعة بتسديد مبلغ 8500000 دج ومنها لتسجيل يكون كالآتي:

**الجدول رقم (03-42) التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة المدرجات لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل نسبة التقدم الأولى | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 8500000 | |
| موردو التثبيتات | | 8500000 |
| عملية تسديد وضعية الأعمال الأولى | | |
| موردو التثبيتات | 8500000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 8500000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

وفي نفس السياق قامت الجامعة بدراسة للبدء في أشغال تعبيد طريق بقيم ,190000 دج. سددت قيمة 5360000 دج لنسبة تقدم الأشغال الأولى، ومبلغ 3150000 دج لنسبة التقدم الثانية والنهائية ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي.

**الجدول رقم (03-43) التسجيل المحاسبي لعملية تعبيد طريق لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الدراسة تعبيد طريق | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 190000 | |
| موردو التثبيتات | | 190000 |
| عملية تسجيل نسبة التقدم الأولى | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 5360000 | |
| موردو التثبيتات | | 5360000 |
| عملية تسديد وضعية الأعمال الأولى | | |

| | | |
|---|---|---|
| موردو التثبيتات | 5360000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 5360000 |
| عملية تسجيل نسبة التقدم الثاني | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 3150000 | |
| موردو التثبيتات | | 3150000 |
| عملية تسديد وضعية الأعمال الثاني | | |
| موردو التثبيتات | 3150000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 3150000 |
| عملية تحويل التثبيت قيد الإنجاز | | |
| الطرق الجامعة، الطرق، الإنارة العمومية | 8700000 | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | | 8700000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

خلال نفس السنة قامت الجامعة بأشغال مشروع استثماري "ب"، فسددت مبلغ2550000 دج ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي

**الجدول رقم (03-44): التسجيل المحاسبي لعملية مشروع "ب" لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تسجيل نسبة التقدم الأولى | | |
| **التثبيتات المادية قيد الإنشاء** | **2550000** | |
| **موردو التثبيتات** | | **2550000** |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

تربط جامعة مستغانم اتفاقية مع مؤسسة "نظيف كوم"، وهي مؤسسة اقتصادية لرفع القمامة. خلال سنة 2024 قامت مؤسسة نظيف كوم بفوترة ست (06) فواتير مقابل خدمة رفع القمامة عن جامعة مستغانم بلغت قيمة الخدمة 136000000 **دج** سددت الجامعة منها مبلغ 11000000 دج والباقي يسدد في السنة الموالية.

تعتبر هذه الاتفاقية بالنسبة للجامعة على أنها مناولة خدمة رفع القمامة المؤسسة اقتصادية ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-45) التسجيل المحاسبي لعملية مناولة رفع القمامة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية فواتير المناولة | | |
| التعاقد للقيام بالأعمال | 136000000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 136000000 |
| تسديد الفواتير رفع القمامة | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 110000000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 110000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

قامت جامعة مستغانم بالقيام بعمليات تجديد قنوات الصرف الصحي لعدة مصحات للجامعة. وبما أن هذه القنوات هدفها تقديم الخدمة للطلبة وحسب المعايير المحاسبية للدولة NCE فهي تعتبر تثبيتات عينية لتحقيقها لشروط الاعتراف بالتثبيتات. وبلغت هذه الإصلاحات 3012500 دج تم الانتهاء من الأشغال، وسدد مبلغ 27000000دج، كما قامت الجامعة بالاحتفاظ بمبلغ 125000 دج كضمان. ومنه التسجيل يكون حسب المراحل التالية:

**الجدول رقم (03-46): التسجيل المحاسبي لعملية تجديد قنوات الصرف الصحي لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تجديد قنوات الصرف الصحي | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 3012500 | |
| موردو المعارضات اقتطاعات الأمان، ضرائب التأخير | | 125000 |
| موردو التثبيتات | | 30000000 |
| عملية إتمام أشغال الصرف الصحي | | |

| | | |
|---|---|---|
| شبكات الصرف الصحي | 30125000 | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | | 30125000 |
| عملية تسديد وضعيات الأعمال للصرف الصحي | | |
| موردو التثبيتات | 27000000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 27000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

خلال سنة 2024 قامت جامعة مستغانم بترميم شبكة المياه الصالحة للشرب، هذه الترميمات تدخل في إطار الإصلاحات الدورية التي تقوم بها الجامعة على مختلف الشبكات، ومنه هي تعتبر كعبء ولا يعترف بها كتثبيت. بلغت قيمة هذه التصليحات 985000 دج سددتها سنة 2024 ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-47) التسجيل المحاسبي لعملية لإصلاح شبكات المياه لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية ترميم شبكات المياه | | |
| الصيانة الدورية، الإصلاحات والتطويرات الخاصة بالعقارات | 985000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 985000 |
| عملية تسديد ترميم شبكات المياه | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 985000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 985000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

على عكس الترميمات قامت الجامعة بعمليات تجديد كلي لشبكات التوصيل بالمياه الصالحة للشرب على مستوى الاقامات كلفتها 28250300 دج انتهت منها كلها سددت منها 9500000 دج سنة 2024 والباقي في السنوات الموالية هذا الاستبدال لشبكات التوصيل بالمياه الصالحة للشرب يعتبر كتثبيت ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-48) التسجيل المحاسبي لعملية تجديد قنوات المياه الصالحة للشرب لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تجديد قنوات المياه الصالحة للشرب | | |
| شبكات تزويد المياه الشروب | 28250300 | |
| موردو التثبيتات | | 28250300 |
| عملية تسديد وضعيات قنوات المياه الصالحة للشرب | | |
| موردو التثبيتات | 9500000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 9500000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

بما أن تسيير اقسام اعمال الموجهة تابعة للجامعة، قامت جامعة مستغانم بإيصال الكهرباء اقسام الاعمال الموجهة بقيمة 110000 دج. هذا التوصيل بالكهرباء يعتبر كأعباء ولا يمكن الاعتراف به كتثبيت عيني. كما قامت الجامعة باقتناء مدافئ اقسام بقيمة 4000000 دج. ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي

**الجدول رقم (03-49) التسجيل المحاسبي لعملية توصيل الكهرباء لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية توصيل الكهرباء | | |
| الخدمات الخارجية المختلفة | 110000 | |
| موردو التثبيتات | | 110000 |
| عملية تسديد فاتورة توصيل الكهرباء | | |
| موردو التثبيتات | 110000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 110000 |
| عملية شراء مدافئ | | |
| التثبيتات المادية الأخرى | 4000000 | |
| موردو التثبيتات | | 4000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

قامت باقتناء معدات المطاعم لتجهيز المطاعم اقامة بقيمة 12000000 دج سددت في سنة 2020، وللقيام بعملية الشراء قامت الجامعة بالقيام بمناقصة في سنة 2024 تكلفت نشرها بلغت 350400 دج سددت في سنة 2024، ومنه التسجيلات المحاسبية تكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-50): التسجيل المحاسبي لعملية شراء معدات المطاعم لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية شراء معدات المطاعم | | |
| التثبيتات المادية الأخرى | 12000000 | |
| موردو التثبيتات | | 12000000 |
| عملية إشهار مناقصة شراء معدات المطاعم | | |
| الإعلانات المنشورات العلاقات العامة | 350400 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 350400 |
| عملية تسديد نشر المناقصة | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 350400 | |
| حسابات البنك الجارية | | 350400 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

للتحضير للدخول المدرسي قامت الجامعة بتهيئة وتحضير الواجهة الخارجية للجامعة لاستقبال الطلبة في أحسن الظروف. قيمة هذه إعادة التهيئة بلغت 23415000 دج، سددت منها مبلغ20250000 دج سنة 2024. هذه التهيئة لا تعتبر تثبيتات لأنها لم تزد من تقديم الخدمة أو المنافع الاقتصادية. فمثلا في حالتنا هذه أعمال التهيئة لم تكن لزيادة الواجهة الخارجية. هذه الأعمال كانت للحفاظ على الأقسام الحاليين، ومنه فإن هذه الأعمال تسجل كأعباء وليس كتثبيت. ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-51): التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة الواجهة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تهيئة الواجهة الخارجية | | |
| الصيانة الدورية، الإصلاحات والتطويرات الخاصة بالعقارات | 23415000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 23415000 |
| عملية تسديد تهيئة الواجهة الخارجية | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 20250000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 20250000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

تملك جامعة مستغانم شبكة واسعة من الإنارة التي لن نتمكن من جردها أو التحصل على أي معلومة عنها لهذا لم ندرجها في الميزانية الافتتاحية ضمن هذه الشبكة يوجد قسم منها غير موصول بالكهرباء. قامت جامعة مستغانم بتوصيلها بالكهرباء بقيمة 1800000 دج. ومنه التسجيل يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-52) التسجيل المحاسبي لعملية توصيل شبكة الإنارة بالكهرباء لجامعة مستغانم**

| **البيان** | **القيمة الدائنة** | **القيمة المدينة** |
|---|---|---|
| عملية توصيل شبكة الإنارة بالكهرباء | | |
| الخدمات الخارجية المختلفة | 1800000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 1800000 |
| عملية تسديد فاتورة توصيل الكهرباء | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 1800000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 1800000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

في إطار تطوير النشاطات الثقافية قامت جامعة مستغانم بإطلاق دراسة خبرة لإعادة تهيئة قاعة المحاضرات بقيمة 95000 دج. التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-53) التسجيل المحاسبي لعملية دراسة تهيئة قاعة المحاضرات لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية دراسة تهيئة قاعة للسينما | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 95000 | |
| موردو التثبيتات | | 95000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

قامت الجامعة بإنشاء نوادي فنية على مستوى الجامعة بقيمة 10000000 دج. وقبل الانطلاق في الأشغال قامت الجامعة بدراسة كلفتها 280000 دج. وكلفت عملية إشهار المناقصة 68550 دج كل هذه التكاليف سددت سنة 2024. ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-54): التسجيل المحاسبي لعملية إنشاء نوادي فنية لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية إنشاء نوادي فنية | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 10000000 | |
| موردو التثبيتات | | 10000000 |
| عملية دراسة نوادي الفنية | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 280000 | |
| موردو التثبيتات | | 280000 |
| عملية الإنتهاء من نوادي الفنية | | |
| البنايات الأخرى | 10280000 | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | | 10280000 |
| تسديد أعمال النوادي | | |
| موردو التثبيتات | 10000000 | |

| | | |
|---|---|---|
| حسابات البنك الجارية | | 10000000 |
| تسديد دراسة النوادي | | |
| موردو التثبيتات | 280000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 280000 |
| عملية إشهار المناقصة | | |
| الإعلانات المنشورات العلاقات العامة | 68550 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 68550 |
| عملية تسديد إشهار المناقصة | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 68550 | |
| حسابات البنك الجارية | | 68550 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

قامت الجامعة بدراسات للقيام بعمليات التهيئة وتزفيت عدة طرق جامعة هذه الأعمال تعتبر كتثبيت لأنها عبارة عن استبدال الطريق القديمة بالطريق الجديدة من المفروض قبل إدخال الطريق الجديدة يجب إخراج الطرق القديمة من أصول الجامعة. وبما أننا لم نقوم بعملية الجرد للطرق الجامعة عند إعدادنا للميزانية الافتتاحية، فإننا سوف نقوم بالتسجيل المحاسبي للطرق الجديدة فقط. حيث بلغت تكلفة هذه الدراسات 550000دج سددت منها450000 دج. أما التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-55) التسجيل المحاسبي لعملية تهيئة وتزفيت الطرق الجامعة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية دراسة تزفيت الطرق | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 550000 | |
| موردو التثبيتات | | 550000 |
| تسديد دراسة تزفيت الطرق | | |
| موردو التثبيتات | 450000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 450000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

قامت الجامعة باستكمال بناية بقيمة 24500000دج تقدم الأشغال خلال السنوات السابقة 11800000 دج. مع نشر مناقصة بقيمة 165000 دج، سددت سنة 2024. التسجيل المحاسبي لهذه الحالة يون كالتالي:

**الجدول رقم (03-56): التسجيل المحاسبي لعملية بناء ملحقة إدارية لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية بناء | | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 11800000 | |
| موردو التثبيتات | | 11800000 |
| عملية نشر المناقصة | | |
| الإعلانات المنشورات العلاقات العامة | 165000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 165000 |
| عملية إتمام البناء | | |
| ملحقات الجامعة | 24500000 | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | | 24500000 |
| تسديد عملية بناء | | |
| موردو التثبيتات | 11800000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 11800000 |
| تسديد عملية نشر المناقصة | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 165000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 165000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

كما قامت الجامعة بنشر مناقصة أخرى للقيام ببناءات اخرى بلغ مبلغ النشر 850000 دج. ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

**الجدول رقم (03-57) التسجيل المحاسبي لعملية نشر المناقصات لبناءات أخرى لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية نشر المناقصة | | |
| الإعلانات المنشورات، العلاقات العامة | 850000 | |
| موردو المخزونات والخدمات | | 850000 |
| عملية تسديد نشر المناقصة | | |
| موردو المخزونات والخدمات | 850000 | |
| حسابات البنك الجارية | | 850000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للإيرادات**

يمكن للمؤسسات العمومية "الإدارية" تحصيل إيرادات من عمليات مع أو بدون مقابل مباشر:

- الإيرادات من العمليات مع مقابل مباشر (المعيار المحاسبي للدولة NCE 3
- الإيرادات من العمليات بدون مقابل مباشر (المعيار المحاسبي للدولة NCE 12

وللتفرقة بين الإيرادات من العمليات مع أو بدون مقابل مباشر، يجب الأخذ بالاعتبار الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني. وبصفة عامة، أغلب إيرادات الجامعة تأتي من العمليات بدون مقابل مباشر

**الجدول رقم (03-58) التسجيل المحاسبي للحقوق التسجيل مستغانم**

| البيان | الحساب المدين | الحساب الدائن |
|---|---|---|
| عملية الإعتراف بحقوق التسجيل | | |
| مدينون عن حقوق التسجيل | 110625000 | |
| ايراد حقوق التسجيل | | 110625000 |
| عملية تحصيل حقوق التسجيل | | |
| حسابات البنك الجارية | 110625000 | |
| مدينون عن حقوق التسجيل | | 110625000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الجدول رقم (03-59): التسجيل المحاسبي لإيراد النقل لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف بإيراد النقل | | |
| **مدينون عن عمليات النقل** | 1400000000 | |
| **منتجات النقل** | | 1400000000 |
| عملية تحصيل أراد النقل | | |
| **حسابات البنك الجارية** | 1400000000 | |
| **مدينون عن عمليات النقل** | | 1400000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الجدول رقم (03-60) التسجيل المحاسبي لإيراد مطاعم لعدة سنوات لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف ايراد المطاعم لعدة سنوات | | |
| مدينون عن عمليات الاطعام | 101600000 | |
| إيرادات عن عملية الاطعام | | 101600000 |
| عملية تحصيل ايراد المطاعم لعدة سنوات | | |
| حسابات البنك الجارية | 101600000 | |
| إيرادات عن عملية الاطعام | | 101600000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الجدول رقم (03-61): التسجيل المحاسبي لإيراد عملية تكوين الطلبة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف بتكوين | | |
| **مدينون عن عملية التكوين** | 70000000 | |
| **إيرادات عن عملية التكوين** | | 70000000 |
| عملية تحصيل مبلغ التكوين | | |
| **حسابات البنك الجارية** | 70000000 | |
| **مدينون عن عملية التكوين** | | 70000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الجدول رقم (03-62): التسجيل المحاسبي لإيراد الاحتفالات لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف بالايراد على الاحتفالات | | |
| مدينون عن عملية الاحتفالات | 154500 | |
| حقوق الاحتفال والاحتفالات | | 154500 |
| عملية تحصيل الاراد على الاحتفالات | | |
| حسابات البنك الجارية | 154500 | |
| مدينون عن عملية الاحتفالات | | 154500 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الجدول رقم (03-63) التسجيل المحاسبي لإيراد الإقامة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف بالرسم على الإقامة | | |
| مدينون عن ايراد الإقامة | 451200 | |
| ايراد الإقامة | | 451200 |
| عملية تحصيل الرسم على الإقامة | | |
| حسابات البنك الجارية | 1420000 | |
| مدينون عن ايراد الإقامة | | 1420000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الجدول رقم (03-64) التسجيل المحاسبي لإيراد المخابر لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف بايراد المخابر | | |
| مدينون عن ايراد المخابر | 25500000 | |
| إيرادات مخابر | | 25500000 |
| عملية تحصيل ايراد المخابر | | |
| حسابات البنك الجارية | 25500000 | |
| مدينون عن ايراد مخابر | | 25500000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**6. الرسم الخاص على الإعلانات والصفائح (المادة 759):**

- أنشاء هذا الرسم بموجب القانون رقم 11 / 99 المؤرخ في 1999 / 12 / 23 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 لصالح الجامعات، يفرض على مختلف الإعلانات والصفائح المهنية باستثناء تلك المتعلقة بالدولة والجماعات الإقليمي والحامل للطابع الإنساني ويحدد مبلغ هذا الرسم حسب عدد الإعلانات المعروض وحسب حجم هذه الأخيرة حققت جامعة مستغانم 508.700 دج كمداخيل من الرسم الخاص بالإعلانات والصفائح

**الجدول رقم (03-65) التسجيل المحاسبي لإيراد الإعلانات والصفائح لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف ايراد الخاص بالإعلانات | | |
| مدينون عن ايراد الإعلانات | 508700 | |
| ايراد الإعلانات | | 508700 |
| عملية تحصيل الرسم الخاص الخاص بالاعلانات | | |
| حسابات البنك الجارية | 508700 | |
| مدينون عن ايراد الإعلانات | | 508700 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**الجدول رقم (03-66) التسجيل المحاسبي لايرادات اخرى جامعة مستغانم.**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف بالارادات الأخرى | | |
| مدينون عن إيرادات أخرى | 25800000 | |
| إيرادات أخرى | | 25800000 |
| عملية تحصيل الإيرادات الأخرى | | |
| حسابات البنك الجارية | 25800000 | |
| مدينون عن إيرادات أخرى | | 25800000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

### 8. إعانات الدولة والجماعات العمومية الأخرى (المادة 723):

تتمثل الإعانات في مختلف المساعدات المالية والبرامج والصناديق، والمخططات التنموية التي تقدمها الدولة للجامعات. حيث تحصلت جامعة مستغانم على إعانات قدرها 122500000دج كإعانات للتسيير هذا النوع من الإعانات تسجل كليا على نتيجة الدورة، كما يلي:

**الجدول رقم (03-67): التسجيل المحاسبي لإعانات الدولة للإستغلال لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية حدوث إعانات الدولة للاستغلال | | |
| الدولة الإعانات الخاصة بالتشغيل التي سيتم استلامها | 122500000 | |
| الإعانات التشغيلية المتأتية من الدولة | | 122500000 |
| عملية تحصيل إعانات الدولة للاستغلال | | |
| حسابات البنك الجارية | 122500000 | |
| الدولة الإعانات الخاصة بالتشغيل التي سيتم استلامها | | 122500000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

### 9.إعانات لمساعدة طلبة الجامعة (المادة (721)

تتحصل الجامعة عموما من الدولة ومن الولاية على إعانات لمساعدة الطلبة، حيث بلغت هذه الإعانات لجامعة مستغانم7728000 دج، نسجلها كما يلي:

**الجدول رقم (03-68): التسجيل المحاسبي لإعانات لمساعدة لطلبة الجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية حدوث إعانات الدولة للاستغلال | | |
| الدولة الإعانات الخاصة بالتشغيل التي سيتم استلامها | | |
| الإعانات التشغيلية المتأتية من الولاية ومن المؤسسات العمومية الأخرى | | 7728000 |
| عملية تحصيل إعانات الدولة للاستغلال | | |

| | | |
|---|---|---|
| حسابات البنك الجارية | 7728000 | |
| الدولة الإعانات الخاصة بالتشغيل التي سيتم استلامها | | 7728000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

## 10. إعانات التجهيز (المادة ن (105)

تتكون إيرادات التجهيز والاستثمار بصفة عامة من العناصر التالي:

- الاقتطاعات الحاصلة من إيرادات التسيير؛
- حصة الجامعة من الصندوق المشترك للضمان والتضامن للجماعات المحلية FCCA
- فائض المصالح العمومية المسيرة على شكل مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري؛
- إعانات الدولة في إطار برامج التنمية المحلية PCD؛
- محاصيل القروض؛
- المساهمات والمساعدات؛
- الهبات والوصايا؛
- نفقات التجهيز العمومي؛
- نفقات المساهمة برأس المال على سبيل الاستثمار.

وفيما يخص الإعانات فالجامعات تتحصل على إعانات من الدولة في إطار البرنامج المحلي للتنمية، الولاية أو حصة الجامعة من الصندوق المشترك للضمان والتضامن للجامعات هذه الإعانات غالبا لا تدخل في خزينة الجامعة بصفة إجمالية، ولكن تقيد لصاح الجامعة لإنجاز مشروع معين وهنا في هذه المرحلة يحدث الالتزام القانوني، أما الأموال فتصب في خزينة الجامعة حسب التقدم في الأشغال أي عند حدوث الالتزام المحاسبي (التعليمة رقم 002 المؤرخة 10 فيفري 2017 لوزارة المالية تفصل في الفرق بين الالتزامين).

عندما تتحصل الجامعة على اعتماد الإعانة للتجهيز، فإنه يسجل في الحساب 131 (إعانات الاستثمار المتأتية من الهيئات الدولية) أو حساب 132 (إعانات الاستثمار الأخرى (من جانب المدين، مقابل الجانب الدائن في الحساب 4331 (إعانات استثمار سيتم استلامها. وعندما يتم تحصيل الإعانات حسب نسب التقدم في الأشغال، تسجل في مدين حساب 4331 إعانات استثمار سيتم استلامها مقابل دائن حساب الخزينة. وعند الانتهاء من إنجاز الاستثمار يسجل في مدين حساب 4331 إعانات استثمار سيتم استلامها) مقابل

دائن حساب 131 (إعانات الاستثمار المتأتية من الهيئات الدولية) أو حساب 132 (إعانات الاستثمار الأخرى) بقيمة الباقي الغير مستهلك.

أما بالنسبة لجامعة مستغانم، فقد تحصلت على ثلاث أنواع من الاعتمادات تتمثل في إعانات الدولة في إطار البرنامج المحلي للتنمية وإعانات في إطار الصندوق المشترك للضمان والتضامن للجامعات. هذه الإعتمادات تحصلت عليها في السنوات التي سبقت سنة 2024. منها من تم استهلاك هو الانتهاء من الاستثمار الخاص به قبل سنة 2024، في هذه الحالة لا نسجل أي عملية.

أما الاعتمادات التي فتحت قبل سنة 2024، و لم يتم الانتهاء من إنجاز الاستثمارات الخاص بها أو لم يبدأ بعد في استهلاكها، فإنه يسجل في الحساب 131 إعانات الاستثمار المتأتية من الهيئات الدولية) أو حساب 132 (إعانات الاستثمار الأخرى ( من جانب المدين، ومن جانب الدائن للحساب 102 (حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية بقيمة الإعتمادات الكلي، ويسجل في الحساب 102 (حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية من جانب المدين، ومن جانب الدائن في الحساب 4331 (إعانات الاستثمار سيتم استلامها بقيمة الإعتمادات التي لم تستهلك. وتحدث هذه الحالة إلا عند التطبيق الأول للمحاسبة على أساس الاستحقاق عند وهذا ما أخذناه بعين الاعتبار في الميزانية الافتتاحية (الجدول السبعون نذكر فيه بهذه الحالة).

وفي نهاية الدورة المحاسبية يدرج مبلغ إعانة الاستثمار في نتيجة الدورة، وذلك خلال فترة استعمال أو إهتلاك التثبيت موضوع الإعانة. هذا الإدراج في نتيجة الدورة سوف نطبقه في أعمال نهاية السنة.

**الجدول رقم(03-69): تذكير بالتسجيل المحاسبي لإعتمادات الإعانات التي لم تستهلك كليا عند أول إستعمال للمحاسبة على أساس الإستحقاق لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية جرد إعانات الدولة للتجهيز | | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | 775200000 | |
| إعانات الاستثمار المتأتية من الهيئات الدولية | | 775200000 |
| عملية جرد إعانات الدولة للتجهيز التي لم تستهلك | | |
| إعانات الاستثمار سيتم استلامها | 300000000 | |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 300000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

أما خلال سنة 2024، حصلت الجامعة ما قيمته 25700000 دج هذا التحصيل يسجل محاسبيا حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (03-70) التسجيل المحاسبي لتحصيل إعانات التجهيز لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية تحصيل إعانات الدولة للتجهيز | | |
| حسابات البنك الجارية | 25700000 | |
| إعانات الاستثمار سيتم استلامها | | 25700000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**ثانيا الإيرادات من العمليات مع مقابل مباشر:**

تتكون مصادر الجامعة الغير جبائية من القروض الهبات والوصايا الإعانات ومداخيل ممتلكات الجامعة. وهذا ما جاء به قانون الجامعة ولاسيما المواد 146 و 163 و 115 و 116 من القانون 10/11 المتعلق بالجامعة. وتكمن إيرادات جامعة مستغانم الغير جبائية فيما يلي:

**1.بيع المنتجات والخدمات (المادة (700)**

قامت جامعة مستغانم بإيجار مساحات رياضية وثقافية بقيمة 4150000دج. يعتبر هذا الإيجار خدمة مقدمة من طرف الجامعة مقابل مبلغ مالي. تسجل هذه الخدمة المقدمة كما يلي:

**الجدول رقم (03-71) التسجيل المحاسبي للإيجار لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية حدوث الإيجار | | |
| الزبائن والحسابات المرتبطة بهم | 4150000 | |
| الخدمات المقدمة | | 4150000 |
| عملية تحصيل مقابل الإيجار | | |
| حسابات البنك الجارية | 4150000 | |
| الزبائن والحسابات المرتبطة بهم | | 4150000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**2.إرسالات إدارية (المادة 701):**

تشمل منح نسخ الكتب وحقوق النشر، ويسمح أيضا للجامعات حق التأشير والمصادقة على نسق طبق الأصل للمخططات. إيرادات جامعة مستغانم من هذه المادة بلغت 2280000 دج، تسجل محاسبيا حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم(03-72): التسجيل المحاسبي للإرسالات الإدارية لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية حدوث الإرسالات الإدارية | | |
| الزبائن والحسابات المرتبطة بهم | 2280000 | |
| الخدمات المقدمة | | 2280000 |
| عملية تحصيل مقابل الإرسالات الإدارية | | |
| حسابات البنك الجارية | 2280000 | |
| الزبائن والحسابات المرتبطة بهم | | 2280000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**تأجير العقارات والمنقولات والعتاد (المادة (711)**

تملك جامعة مستغانم عدة محلات تجارية للإجار لتجار جامعة مستغانم، بلغ حق الإيجار 54000000 دج سنة 2024 حصلت منها الجامعة مبلغ 24000000 دج

**الجدول رقم (03-73): التسجيل المحاسبي لإيجار ممتلكات جامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية إيجار | | |
| الزبائن والحسابات المرتبطة بهم | 54000000 | |
| الخدمات المقدمة | | 54000000 |
| عملية تحصيل مقابل الايجار | | |
| حسابات البنك الجارية | 24000000 | |
| الزبائن والحسابات المرتبطة بهم | | 24000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

بعد القيام بالتسجيل المحاسبي للعمليات التي قامت بها جامعة مستغانم في اليومية المحاسبية، نقوم بنقل أرصدة حسابات دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة حيث تحصلنا على ميزان المراجعة قبل الجرد، كما هو مبين في الجدول التالي:

**المبحث الثاني: اعداد القوائم المالية الختامية لجامعة مستغانم**

**الفرع الاول: اعداد ميزان المراجعة قبل وبعد الجرد**

**1. ميزان المراجعة قبل الجرد لجامعة مستغانم**

**الجدول رقم (03-74) ميزان المراجعة قبل الجرد لجامعة مستغانم**

| البيان | الأرصدة الافتتاحية | | عمليات الدورة المحاسبية | | الأرصدة الختامية | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | القيمة المدينة | القيمة الدائنة | القيمة المدينة | القيمة الدائنة | القيمة المدينة | القيمة الدائنة |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 5099740000 | 775200000 | 300000000 | | 4624640000 |
| إعانات الإستثمار المتأتية من الهيئات الدولية | | 780400000 | | 775200000 | | 1555600000 |
| حسابات صافي الأصول / حقوق الملكية والخصوم الغير المتداولة (الديون على المدى الطويل والمتوسط) | | 5880140000 | 775200000 | 1075200000 | | 6180140000 |
| برامج المعلومات وما شابهها | 7000000 | | | | 7000000 | |
| الأراضي الخالية | 6000000 | | | | 6000000 | |
| الأراضي المبنية | 869275000 | | | | 869275000 | |
| مقر الجامعة | 10200000 | | | | 10200000 | |
| ملحقات الجامعة | 40320000 | | 24500000 | | 64820000 | |
| مساحة خضراء | 2100000 | | | | 2100000 | |
| بنايات وظيفية والإسكان | 105000000 | | | | 105000000 | |
| قاعات الأرشيف، المكتبات وقاعات المطالعة | 15000000 | | | | 15000000 | |
| البنايات | 53775000 | | | | 53775000 | |
| البنايات الرياضية | 24360000 | | | | 24360000 | |
| البنايات ثقافية | 30600000 | | | | 30600000 | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| البنايات الصحية والاجتماعية | 36210000 | | | | 36210000 | |
| قاعات المحاضرات | 56850000 | | | | 56850000 | |
| البنايات الأخرى | 30000000 | | 10280000 | | 40280000 | |
| طرق الجامعة | | | 8700000 | | 8700000 | |
| شبكات الصرف الصحي | | | 30125000 | | 30125000 | |
| شبكات تزويد المياها الشروب | | | 28250300 | | 28250300 | |
| مركبات العمل وغيرها | 57200000 | | | | 5720000 | |
| آلات الأشغال | 140500000 | | 10700000 | | 15120000 | |
| معدات الإعلام الآلي | 3500000 | | | | 3500000 | |
| معدات المكتب | 7000000 | | 905000 | | 7905000 | |
| التثبيتات المادية الأخرى | 5000000 | | 33900000 | | 38900000 | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 29000000 | | 108422110 | 74055000 | 63367110 | |
| التثبيتات (حسابات الأصول الغير جارية) | 1547790000 | | 255782410 | 74055000 | 1729517410 | |
| المواد الغذائية | 10000000 | | 54215600 | 58165600 | 6050000 | |
| منتجات الصيانة | | | 50000000 | 50000000 | | |
| قطع الغيار | | | 64150000 | 36150000 | 28000000 | |
| ادوات وورشات | | | 8000000 | 6000000 | 2000000 | |
| أدوات ولوازم المكتبية | | | 9500000 | 9500000 | | |
| الكتب، الأقراص الصلبة (المكتبة الرقمية) | | | 7460650 | 7460650 | | |
| مواد كيميائية | | | 23750110 | 23750110 | | |
| اللوازم الأخرى المستهلكة | | | 10280300 | 680300 | 9600000 | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| حسابات المخزونات والمنتوجات قيد الإنتاج | 10000000 | | 454713320 | 415063320 | 49650000 | |
| موردو المخزونات | | 55000000 | 353760570 | 613645154 | | 314884584 |
| موردو الخدمات | | | | | | |
| موردو التثبيتات | | | 139643000 | 180952410 | | 41309410 |
| موردو المعارضات، اقتطاعات الأمان، ضرائب التأخير | | | | 1225000 | | 1225000 |
| الزبائن | 25000000 | | 60430000 | 30430000 | 55000000 | |
| المدينون الاخرون | | | | | | |
| مدينون حقوق التسجيل | | | 110625000 | 110625000 | | |
| مدينون حقوق النقل | | | 451200 | 1420000 | | 968800 |
| مدينون عن عملية الاطعام | | | 171600000 | 171600000 | | |
| مدينون عن عملية التكوين | | | 154500 | 154500 | | |
| مدينون عن الحفلات | | | 26008700 | 26008700 | | |
| مدينون عن عملية الإقامة | 152000000 | | 1425800000 | 1425800000 | 152000000 | |
| العاملون – الأجور المستحقة | | 18650000 | 334915313 | 345759289 | | 29493976 |
| الخدمات الاجتماعية | | | | 988933 | | 988933 |
| الضريبة على الدخل | | | 30438039 | 35484996 | | 5046957 |
| ضرائب ورسوم أخرى | | | 295000 | 295000 | | |
| إعانات الإستثمار سيتم استلامها | 228000000 | 2000000 | 300000000 | 25700000 | 500300000 | |
| الهيئات الاجتماعية | | 7000000 | 140775630 | 147022411 | | 13246781 |
| الدولة الإعانات الخاصة بالتشغيل التي سيتم استلامها | | | 130228000 | 130228000 | | |
| الأرصدة – المنح المقدمة للموظفين والموارد الأخرى الممنوحة | | | 262000000 | 327900000 | | 65900000 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الأرصدة – المصاريف المقيدة سلفا | | 840500 | | 840500 | | |
| حسابات الغير | 405000000 | 82650000 | 3487965452 | 3575239393 | 235076059 | |
| حسابات البنك الجارية | 4000000000 | | 1921966200 | 1261377552 | 4660588648 | |
| الحسابات المالية | 4000000000 | | 1921966200 | 1261377552 | 4660588648 | |
| المواد الغذائية | | | 54215600 | | 54215600 | |
| المواد الأخرى المستهلكة | | | 3950000 | | 3950000 | |
| منتجات الصيانة | | | 50000000 | | 50000000 | |
| قطع الغيار | | | 36150000 | | 36150000 | |
| أدوات الورشات والمخابر الخ | | | 2000000 | | 2000000 | |
| أدوات ولوازم المكتبية | | | 9500000 | | 9500000 | |
| الكتب، الأقراص الصلبة (المكتبة الرقمية) | | | 3700500 | | 3700500 | |
| مواد كيميائية | | | 23750110 | | 23750110 | |
| اللوازم الأخرى المستهلكة | | | 680300 | | 680300 | |
| لوازم غير قابلة للتخزين | | | 191920060 | 840500 | 191079560 | |
| التعاقد للقيام بالأعمال | | | 136000000 | | 136000000 | |
| الصيانة الدورية الإصلاحات والتطويرات الخاصة بالعقارات | | | 34000000 | | 34000000 | |
| الصيانة الدورية، الاصلاحات والتطويرات الخاصة بالأثاث | | | 6700000 | | 6700000 | |
| علاوات التأمينات | | | 2136077 | | 2136077 | |
| الخدمات الخارجية المختلفة | | | 1910000 | | 1910000 | |
| الأجور الوسيطة والمستحقات | | | 1205900 | | 1205900 | |
| الإعلانات المنشورات العلاقات العامة | | | 11185900 | | 11185900 | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| مصاريف البريد والاتصالات | | | 950400 | | 950400 | |
| مصاريف البنك وماشابهها | | | 280157 | | 280157 | |
| أجور العاملين | | | 420044150 | | 420044150 | |
| مصاريف الضمان الاجتماعي | | | 109211479 | | 109211479 | |
| مصاريف التسيير الجارية الأخرى | | | 295000 | | 295000 | |
| الإعانات المدفوعة للمؤسسات العمومية | | | 75000000 | | 75000000 | |
| الإعانات المدفوعة للمؤسسات الأخرى | | | 256660150 | | 256660150 | |
| حسابات المصاريف | | | 1431445783 | 840500 | 1430605283 | |
| ايراد حقوق التسجيل | | | | 110625000 | 110625000 | |
| ايراد النقل | | | | 451200 | 451200 | |
| إيرادات عن عملية الاطعام | | | | 197400000 | 197400000 | |
| حقوق الاحتفالات | | | | 154500 | 154500 | |
| إيرادات الإعلانات | | | | 508700 | 508700 | |
| إيرادات المخابر | | | | 2500000 | 2500000 | |
| ايراد الإقامة | | | | 1400000000 | 1400000000 | |
| الخدمات المقدمة | | | | 60430000 | 60430000 | |
| الإعانات التشغيلية المتأتية من الدولة | | | | 122500000 | 122500000 | |
| الإعانات التشغيلية المتأتية من الولاية ومن المؤسسات العمومية الأخرى | | | | 7728000 | 7728000 | |
| حسابات الإيرادات | | | | 1925297400 | 1925297400 | |

**المصدر: من إعداد الباحث**

بعد الحصول على ميزان المراجعة قبل الجرد تأتي عملية الجرد للأصول والخصوم أو ما يسمى بأعمال نهاية السنة، والتي من خلالها نتحصل على ميزان المراجعة بعد الجرد، والذي ترحل أرصدته إلى القوائم المالية.

### 2. أعمال نهاية السنة حسب المحاسبة على أساس الاستحقاق.

في نهاية كل سنة مالية، يتعين على الجامعات إغلاق حساباتها من أجل إعداد بياناتها المالية والوفاء بالتزاماتها القانونية والتنظيمية تجاه شركائها. لأغراض إغلاق الحسابات، يقومون بإجراء التقييم والتحقق وإعادة التقييم والتعديل والتسوية والتقدير والمراجعة والفحص المادي والتعداد العد) والتحليل وما إلى ذلك. العمل التحضيري، إلخ. للإعداد وعرض البيانات المالية.

يساهم هذا العمل في تحقيق الهدف المتمثل في توفير صورة عادلة للوضع المالي وأصول الجامعة الذي يجب أن تقدمه بياناته المالية في نهاية العام. وهي تتألف من عمليات غير المحاسبية (قوائم الجرد المادية للأصول والخصوم) والعمل المحاسبي بما في ذلك تعديل أو تصحيح الحسابات، والتي تغطي على وجه الخصوص:

- تسجيل المخزون النهائي من المخزون المادي وتحديد الاستهلاك للسنة،
- الاعتراف بالإهتلاك والإطفاء والمخصصات وخسائر انخفاض القيمة للسنة،
- التعديلات المطلوبة في حالة حدوث تغيير في الأعمار الإنتاجية و/أو القيم المتبقية للأصول الثابتة؛ التصرف في الأصول التي لم تعد تستوفي شروط الاعتراف بها كأصول،
- الاعتراف بخسائر اضمحلال القيمة المسجلة على الأصول،
- الاعتراف بالمؤونات التي تهدف إلى مراعاة التزامات المنشأة والمخاطر التي يتم تكبدها،
- معالجة جرد الأصول والخصوم المالية،
- إعادة تصنيف الأصول والخصوم المتداولة كأصول وخصوم غير متداولة والعكس صحيح،
- تسوية المعاملات الدخل والمصروفات المرتبطة بالسنوات السابقة،
- تسوية حسابات المصروفات والدخل،
- إعادة تسوية أرصدة الديون والديون والحسابات المالية بالعملات الأجنبية،
- تحديد الرسوم غير القابلة للخصم والدخل غير الخاضع للضريبة مع مراعاة أي ضرائب مؤجلة،
- إقفال حسابات الدخل والمصروفات وتحديد صافي النتيجة المحاسبية،

وتشمل أعمال نهاية السنة كل من حسابات الميزانية وحسابات التسيير، ومن هذا المنطلق سوف نطبق أعمال السنة لجامعة مستغانم على مرحلتين مع التطرق إلا إلى أعمال نهاية السنة التي تطبق على حالة جامعة مستغانم، أما التطرق لتفاصيل أعمال نهاية السنة عند تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق سيكون في مقام آخر.

قبل التطرق إلى تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، كان لزاما على الجامعات القيام بعملية جرد لممتلكاتها المنقولة والغير منقولة وذلك بمقتضى المادة الثانية المرسوم التنفيذي رقم 91/455 المؤرخ في 23/11/1991 المتعلق بجرد الأملاك الوطنية. أما بالنسبة لجامعة مستغانم وحسب مسؤول مصلحة أملاك الجامعة فإن مصالحه تقوم بعملية الجرد كل سنة، ولكنه لا يستطيع إطلاعنا بتفاصيل هذه العملية وتفاصيل قوائم الجرد ، إلا أنه أضاف لنا أن الجامعة تمتلك ستة عشر قطعة أرض فلاحية مساحة كل واحدة هكتارين. هذه القطع الأرضية لم نأخذها بعين الاعتبار في الميزانية الافتتاحية لجامعة مستغانم. وبما أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تسمح بإدراج التثبيتات في القوائم المالية خلال فترة ثلاث سنوات من أول تطبيق للمحاسبة على أساس الاستحقاق على الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، فإننا أدرجنا هذه القطع الأرضية في أصول الجامعة وذلك حسب التسجيل المحاسبي التالي مع تقييم الأراضي الزراعية بمليون دينار للهكتار

**الجدول رقم (03-75): التسجيل المحاسبي بأراضي جامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف بالأراضي | | |
| الزبائن والحسابات المرتبطة بهم | 30000000 | |
| الخدمات المقدمة | | 30000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

ومثل هذه الحالة يمكن للجامعة بهذه الطريقة إدراج تثبيتات لم تجرد عند التطبيق الأول للمحاسبة على أساس الاستحقاق.

**الاهتلاكات:** عملا بمبدأ الحيطة والحذر فإنه يقع على عاتق الجامعة بمناسبة كل عملية جرد، إثبات الاهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات، بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة الجامعة. ويمثل الإهتلاك تدهور أو نقص في قيمة التثبيتات نتيجة لاستعمالها، تقادمها أو استهلاك المنافع الاقتصادية أو تقديم خدمة المرتبطة بها، ويمثل قسط الإهتلاك عبء تتحمله الجامعة سنويا يقتطع من الأرباح إذا تحققت لتتمكن الجامعة من تجديد عناصر التثبيتات القابلة للإهتلاك.

يجب مراجعة طريقة الإهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل تاريخ تقرير سنوي، وما إذا كان معدل الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المضمنة في الأصل قد تعرض لتغيير جوهري، يجب تغيير الطريقة الإهتلاك لتعكس الوتيرة الجديدة. يجب احتساب هذا التغيير كتغيير في التقدير المحاسبي بموجب NCE 16.

يمكن استخدام طرق مختلفة للإهتلاك لتوزيع المبلغ القابل للإهتلاك بشكل منهجي على مدى عمره الإنتاجي. تتضمن هذه الطرق طريقة الإهتلاك الخطي وطريقة الإهتلاك المتناقص والإهتلاك حسب وحدات الإنتاج.و لم تذكر المعايير المحاسبية للدولة الطرق الأخرى للإهتلاك مثل طريقة الإهتلاك المتزايد وطريقة SOPHY. حيث يؤدي إهتلاك القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة على العمر الإنتاجي للأصل إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. وتؤدي طريقة الإهتلاك المتناقص إلى انخفاض التكلفة على مدار العمر الإنتاجي للأصل. يؤدي نمط وحدات الإنتاج إلى فرض أعباء بناءً على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع للأصل. تختار الجامعة الطريقة التي تعكس بشكل وثيق معدل الإهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التمثيلية للأصل. يتم تطبيق طريقة الإهتلاك هذه بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ، إلا في حالة حدوث تغيير في معدل الإهتلاك المتوقع لهذه المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المحتملة.

وفي إطار دراستنا، افترضنا أن جامعة مستغانم تطبق طريقة الإهتلاك الثابت لتثبيتاتها، بالرغم من أنه يوجد تثبيتات قديمة ولكن عند تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق أول مرة ومازالت هذه التثبيتات قادرة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية تقديم خدمة مستقبلية. ويتم حساب قسط الإهتلاك بقسمة القيمة التاريخية على مدة إهتلاك التثبيت وذلك باعتبار قيمة التنازل منعدمة. وبالإعتمداد على البرنامج المحاسبي PC–COMPTA أعددنا جدول الإهتلاك لكل تثبيت بالنسبة للأراضي فهي لا تهتلك، أما بالنسبة للتثبيتات العينية التي جردت عند إعداد الميزانية الافتتاحية فهي تهتلك كامل السنة، وأما التثبيتات التي أحدثت خلال السنة فقد إفترضنا أنها دخلت حيز الخدمة في منتصف السنة. أما التسجيل المحاسبي، فقسط الإهتلاك يسجل كعبء من جانب الدائن مقابل مدين حساب مخصصات الإهتلاك. وبعد إعداد جدول الإهتلاكات للتثبيتات القابل للإهتلاك عند إقفال الدورة المحاسبية تكون التسجيلات المحاسبية لأقساط الإهتلاك لتثبيتات جامعة مستغانم تكون على النحو التالي:

**الجدول رقم (03–76): التسجيل المحاسبي لمخصصات الإهتلاكات لسنة 2024 لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| تسجيل مخصصات إهتلاك التثبيتات المعنوية | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 1400000 | |
| إهتلاكات برامج المعلومات وما شابهها | | 1400000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك البنايات | | |

| | | |
|---|---|---|
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 56500000 | |
| إهتلاك البنايات | | 56500000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاكات المباني | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 600000 | |
| إهتلاكات المباني | | 600000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك البنايات الأخرى الصحية والإجتماعية | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 2200000 | |
| إهتلاك البنايات الأخرى الصحية والإجتماعية | | 2200000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاكات البنايات الأخرى | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 520000 | |
| إهتلاكات البنايات الأخرى | | 520000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك التركيبات التقنية والمعدات والأدوات | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 43500000 | |
| إهتلاك التركيبات التقنية والمعدات والأدوات | | 43500000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك التركيبات التقنية | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 440000 | |
| إهتلاك التركيبات التقنية | | 440000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك شبكات الصرف الصحي | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 800000 | |
| إهتلاك شبكات الصرف الصحي | | 800000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك شبكات تزويد المياه الشروب | | |

| | | |
|---|---|---|
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 1400000 | |
| إهتلاك شبكات تزويد المياه الشروب | | 1400000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك أدوات النقل والمناولة وغيرها | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 9000000 | |
| إهتلاك أدوات النقل والمناولة وغيرها | | 9000000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك سيارات الخدمة | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 12500000 | |
| إهتلاك سيارات الخدمة | | 12500000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك معدات الأشغال العمومية | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 534000 | |
| إهتلاك معدات الأشغال العمومية | | 534.000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك معدات الإعلام الآلي | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 2500000 | |
| إهتلاك معدات الإعلام الآلي | | 2500000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك معدات المكتب | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 660000 | |
| إهتلاك معدات المكتب | | 660000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى | | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 2900000 | |
| اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى | | 2900000 |
| تسجيل مخصصات إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى | | |

| | | |
|---|---|---|
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | 1000000 | |
| اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى | | 1000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

يجدر الذكر بكيفية حساب بعض القيم التي تدخل في عملية حساب الإهتلاك. حيث يتمثل المبلغ القابل للإهتلاك في القيمة التاريخية للتثبيت منقوص منها القيمة القابلة للتحصيل نهاية مدة الإستعمال للتثبيت. أما قيمة قسط الإهتلاك هو حاصل قسمة القيمة القابلة للإهتلاك على مدة إستعمال التثبيت.

إنخفاض قيمة الأصل هو مدى تقلص إمكانية خدمته أو قدرته على توفير منافع اقتصادية بسبب التغيرات في الظروف الاقتصادية أو غيرها من الظروف.

وحسب الفقرة رقم 138 من مشروع الإطار التصوري للمعايير المحاسبية للدولة، فإن نموذج التكلفة التاريخية يفترض بأن القيمة الدفترية للأصل قد تنخفض من خلال الاعتراف بانخفاض القيمة. نقص قيمة الأصل هو مدى تضاؤل إمكانية خدمته أو قدرته على توفير منافع اقتصادية بسبب تغير الظروف الاقتصادية أو غيرها من الظروف ، بغض النظر عن إهتلاكه. يتضمن انخفاض قيمة الأصل تقييما لإمكانية استرداده. على العكس من ذلك، يمكن زيادة قيمة الأصل لتعكس تكلفة الإضافات والتحسينات (باستثناء الزيادات في أسعار الأصول التي لم يتم تحسينها أو لمراعاة العناصر الأخرى، مثل الفائدة المتراكمة على الأصل المالي.

في نهاية كل فترة، يجب التأكد من أن الأرصدة المدينة لحسابات المخزونات تمثل قيمة السلع والمواد والمنتجات المصنعة من قبل الهيئة العمومية. بعد ذلك، تتمثل أعمال نهاية الفترة المتعلقة بالفئة الثالثة، في تعديل أرصدة حساب المخزون مع الموجود وقيمة المخزون بالتكلفة الفعلية.

ولتقييم المخزون بشكل صحيح، من الضروري أولاً تقييم تحركات المخزون على مدار العام، ثم تقييم المخزون النهائي للفترة. وحسب مشروع المعيار المحاسبي للدولة رقم 33 المعنون بـــ "المخزونات" فإن المخزونات يمكن تقييمها بطريقتين: الطريقة الأولى هي طريقة الداخل الأول الخارج الأول. والطريقة الثانية هي التكلفة المتوسطة المرجحة. وبسبب عدم تحصلنا على جرد المخزونات لنهاية الدورة فقد إفترضنا عدم وجود فوارق بين المخزون المادي والمخزون المحاسبي لجامعة مستغانم لسنة 2024.

أما بالنسبة للأصول الجارية، فإنه من الضروري على الجامعة بالقيام بالتأكيدات اللازمة للتحقق أرصدة الزبائن والخزينة.

بالنسبة للخصوم فقد تطرقنا في إيرادات الجامعة من العمليات الغير تبادلية إلى الإعانات الخاصة بالاستثمارات. حيث ذكرنا أنه في نهاية الدورة المحاسبية يدرج مبلغ إعانة الاستثمار في نتيجة الدورة، وذلك خلال فترة استعمال

أو إهتلاك التثبيت موضوع الإعانة. حيث تحصلت جامعة مستغانم على إعانة تجهيز قيمتها 775200000 دج، بالرغم من أن الإعانات استعملت جزء منها قبل تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق لجامعة مستغانم، وبما أن النسبة الكبيرة من الإعانات التجهيز استعملت في التثبيتات التي تكون مدة استعمالها عشر سنوات، فإننا نفترض مدة إدراج إعانات الاستثمار في نتيجة الدورة هي عشر سنوات ومنه التسجيل المحاسبي لإدراج إعانات التجهيز في نتيجة سنة 2024 كما هو موضح في الجدول التالية بقيمة 78000000 دج والتي هي قسمة قيمة الإعانات على عشر سنوات:

**الجدول رقم (03-77) التسجيل المحاسبي إدراج إعانات الإستثمار في نتيجة الدورة لجامعة مستغانم**

| البيان | القيمة الدائنة | القيمة المدينة |
|---|---|---|
| عملية الاعتراف بالأراضي الزراعية | | |
| إعانات الاستثمار المسجلة في جدول حسابات النتائج | 78000000 | |
| حصة المنح من إعانات الاستثمار المودعة في حسابات النتائج | | 78000000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

وبسبب عدم تحصلنا على المعلومات الكافية للقيام بعمليات نهاية السنة كاملة فإننا اكتفينا بالإهتلاكات وإدراج إعانات الاستثمارات في نتيجة الدورة.

وبعد قيامنا بهذه العمليات والتسجيل المحاسبي الخاص بها، نتحصل على ميزان المراجعة بعد الجرد وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

**3 . ميزان المراجعة بعد الجرد لجامعة مستغانم.**

**الجدول رقم (03-78) ميزان المراجعة بعد الجرد لجامعة مستغانم**

| البيان | الأرصدة الافتتاحية | | عمليات الدورة المحاسبية | | الأرصدة الختامية | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | القيمة المدينة | القيمة الدائنة | القيمة المدينة | القيمة الدائنة | القيمة المدينة | القيمة الدائنة |
| حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | | 5099740000 | 775200000 | 330000000 | | 4654540000 |
| إعانات الإستثمار المتأتية من الهيئات الدولية | | 780400000 | | 775200000 | | 1555600000 |
| إعانات الإستثمار المسجلة في جدول حسابات النتائج | | | 78000000 | | 78000000 | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| حسابات صافي الأصول / حقوق الملكية والخصوم الغير المتداولة (الديون على المدى الطويل والمتوسط) | | 5880140000 | 853200000 | 1105200000 | | 6132140000 |
| برامج المعلومات وما شابهها | 7000000 | | | | 7000000 | |
| الأراضي الخالية | 6000000 | | | | 6000000 | |
| الأراضي المبنية | 869275000 | | | | 869275000 | |
| أراضي أخرى | | | 30000000 | | 30000000 | |
| مقر الجامعة | 10200000 | | | | 10200000 | |
| ملحقات الجامعة | 40320000 | | 24500000 | | 64820000 | |
| مساحات خضراء | 2100000 | | | | 2100000 | |
| بنايات وظيفية والإسكان | 105000000 | | | | 105000000 | |
| قاعات الأرشيف المكتبات وقاعات المطالعة | 15000000 | | | | 15000000 | |
| بنايات الأقسام | 53775000 | | | | 53775000 | |
| بنايات الرياضية | 24360000 | | | | 24360000 | |
| البنايات الثقافية | 30600000 | | | | 30600000 | |
| البنايات الصحية والاجتماعية | 36210000 | | | | 36210000 | |
| مدرجات | 56850000 | | | | 56850000 | |
| البنايات الأخرى | 30000000 | | 10280000 | | 40280000 | |
| الطرق الجامعة | | | 8700000 | | 8700000 | |
| شبكات الصرف الصحي | | | 30125000 | | 30125000 | |
| شبكات تزويد المياه الشروب | | | 28250300 | | 28250300 | |
| مركبات العمل وغيرها | 57200000 | | | | 5720000 | |
| آلات الأشغال العمومية | 140500000 | | 10700000 | | 15120000 | |
| معدات الإعلام الآلي | 3500000 | | | | 3500000 | |
| معدات المكتب | 7000000 | | 905000 | | 7905000 | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| التثبيتات المادية الأخرى | 5000000 | | 33900000 | | 38900000 | |
| التثبيتات المادية قيد الإنشاء | 29000000 | | 108422110 | 74055000 | 63367110 | |
| إهتلاكات برامج المعلومات وما شابهها | | | | 1400000 | | 1400000 |
| إهتلاك البناءات | | | | 56500000 | | 56500000 |
| إهتلاكات المباني | | | | 600000 | | 600000 |
| إهتلاك البنايات الأخرى الصحية والاجتماعية | | | | 2200000 | | 2200000 |
| إهتلاكات البنايات الأخرى | | | | 520000 | | 520000 |
| إهتلاك التركيبات التقنية والمعدات والأدوات | | | | 43500000 | | 43500000 |
| إهتلاك الطرق الجامعة الطرق، الإنارة العمومية | | | | 440000 | | 440000 |
| إهتلاك شبكات الصرف الصحي | | | | 800000 | | 800000 |
| إهتلاك شبكات تزويد المياه الشروب | | | | 1400000 | | 1400000 |
| إهتلاك أدوات النقل والمناولة وغيرها | | | | 9000000 | | 9000000 |
| إهتلاك سيارات الخدمة | | | | 12500000 | | 12500000 |
| إهتلاك معدات الاشغال العمومية | | | | 534000 | | 534000 |
| إهتلاك معدات الإعلام الآلي | | | | 2500000 | | 2500000 |
| إهتلاك معدات المكتب | | | | 660000 | | 660000 |
| إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى | | | | 2900000 | | 2900000 |
| إهتلاك معدات أخرى | | | | 1000000 | | 1000000 |
| التثبيتات (حسابات الأصول الغير جارية) | 1547790000 | | 285782410 | 210509000 | 1623063410 | |
| المواد الغذائية | 10000000 | | 54215600 | 58165600 | 6050000 | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| منتجات الصيانة | | | 50000000 | 50000000 | | |
| قطع الغيار | | | 64150000 | 36150000 | 28000000 | |
| أدوات الورشات والمخابر الخ | | | 8000000 | 6000000 | 2000000 | |
| أدوات ولوازم مكتبية | | | 9500000 | 9500000 | | |
| أدوات مدرسية الكتب، الأقراص الصلبة المكتبة الرقمية) | | | 7460650 | 7460650 | | |
| مواد كيميائية | | | 23750110 | 23750110 | | |
| اللوازم الأخرى المستهلكة | | | 10280300 | 680300 | 9600000 | |
| مشتريات المواد واللوازم المخزنة | | | | | | |
| حسابات المخزونات والمنتوجات قيد الإنتاج | 10000000 | | 454713320 | 415063320 | 49650000 | |
| موردو المخزونات | | 55000000 | 353760570 | 613645154 | | 314884584 |
| موردو التثبيتات | | | 139643000 | 180952410 | | 41309410 |
| موردو المعارضات، اقتطاعات الأمان، ضرائب التأخير | | | | 1225000 | | 1225000 |
| الزبائن | 25000000 | | 60430000 | 30430000 | 55000000 | |
| مدينون الاخرون | | | | | | |
| مدينون حقوق تسجيل | | | 110625000 | 110625000 | | |
| مدينون حقوق النقل | | | 451200 | 1420000 | | 968800 |
| مدينون عن عملية الاطعام | | | 171600000 | 171600000 | | |
| مدينون عن عملية تكوين | | | 154500 | 154500 | | |
| مدينون الحفلات | | | 26008700 | 26008700 | | |
| مدينون عن عملية الإقامة | 152000000 | | 1425800000 | 1425800000 | 152000000 | |
| العاملون – الأجور المستحقة | | 18650000 | 334915313 | 345759289 | | 29493976 |
| الخدمات الاجتماعية | | | | 988933 | | 988933 |
| الضريبة على الدخل | | | 30438039 | 35484996 | | 5046957 |
| ضرائب ورسوم أخرى | | | 295000 | 295000 | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| إعانات الاستثمار سيتم استلامها | 228000000 | 2000000 | 300000000 | 25700000 | 500300000 | |
| الهيئات الاجتماعية | | 7000000 | 140775630 | 147022411 | | 13246781 |
| الدولة، الإعانات الخاصة بالتشغيل التي سيتم استلامها | | | 130228000 | 130228000 | | |
| الأرصدة – المنح المقدمة للموظفين والموارد الأخرى الممنوحة | | | 262000000 | 327900000 | | 65900000 |
| الأرصدة – المصاريف المقيدة سلفا | | | 840500 | | 840500 | |
| حسابات الغير | 405000000 | 82650000 | 3487965452 | 3575239393 | 235076059 | |
| حسابات البنك الجارية | 4000000000 | | 1921966200 | 1261377552 | 4660588648 | |
| الحسابات المالية | 4000000000 | | 1921966200 | 1261377552 | 4660588648 | |
| المواد الغذائية | | | 54215600 | | 54215600 | |
| المواد الأخرى المستهلكة | | | 3950000 | | 3950000 | |
| منتجات الصيانة | | | 50000000 | | 50000000 | |
| قطع الغيار | | | 36150000 | | 36150000 | |
| أدوات الورشات والمخابر الخ | | | 2000000 | | 2000000 | |
| أدوات ولوازم مكتبية | | | 9500000 | | 9500000 | |
| أدوات المدرسية، الكتب، الأقراص الصلبة المكتبة الرقمية) | | | 3700500 | | 3700500 | |
| مواد كيميائية | | | 23750110 | | 23750110 | |
| اللوازم الأخرى المستهلكة | | | 680300 | | 680300 | |
| لوازم غير قابلة للتخزين | | | 191920060 | 840500 | 191079560 | |
| لوازم غير مخزنة | | | | | | |
| التعاقد للقيام بالأعمال | | | 136000000 | | 136000000 | |
| الصيانة الدورية الإصلاحات والتطويرات الخاصة بالعقارات | | | 34000000 | | 34000000 | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الصيانة الدورية، الإصلاحات والتطويرات الخاصة بالأثاث | | | 6700000 | | 6700000 | |
| علاوات التأمينات | | | 2136077 | | 2136077 | |
| الخدمات الخارجية المختلفة | | | 1910000 | | 1910000 | |
| الأجور الوسيطة والمستحقات | | | 1205900 | | 1205900 | |
| الإعلانات المنشورات العلاقات العامة | | | 11185900 | | 11185900 | |
| مصاريف البريد والإتصالات | | | 950400 | | 950400 | |
| مصاريف البنك وماشابهها | | | 280157 | | 280157 | |
| أجور العاملين | | | 420044150 | | 420044150 | |
| مصاريف الضمان الاجتماعي | | | 109211479 | | 109211479 | |
| مصاريف التسيير الجارية الأخرى | | | 295000 | | 295000 | |
| الإعانات المدفوعة للمؤسسات العمومية | | | 75000000 | | 75000000 | |
| الإعانات المدفوعة للمؤسسات الأخرى | | | 256660150 | | 256660150 | |
| مخصصات الاهتلاكات والمؤونات على خسائر القيمة الخاصة بالتثبيتات الغير مادية والمادية | | | 136454000 | | 136454000 | |
| حسابات المصاريف | | | 1567899783 | 840500 | 1567059283 | |
| ايراد حقوق التسجيل | | | | 110625000 | | 110625000 |
| ايراد النقل | | | | 451200 | | 451200 |
| إيرادات عن عملية الاطعام | | | | 197400000 | | 197400000 |
| حقوق الاحتفال | | | | 154500 | | 154500 |
| ايراد الإعلانات | | | | 508700 | | 508700 |
| ايراد المخابر | | | | 2500000 | | 2500000 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ايراد الإقامة | | | | | 1400000000 | 1400000000 |
| الخدمات المقدمة | | | | | 60430000 | 60430000 |
| الإعانات التشغيلية المتأتية من الدولة | | | | | 122500000 | 122500000 |
| الإعانات التشغيلية المتأتية من الولاية ومن المؤسسات العمومية الأخرى | | | | | 7728000 | 7728000 |
| حصة المنح من إعانات الاستثمار المودعة في حسابات النتائج | | | | | 78000000 | 78000000 |
| حسابات الإيرادات | | | | | 2003297400 | 2003297400 |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

الوصول إلى ميزان المراجعة بعد الجرد يعتبر المرحلة الأخيرة قبل إعداد التقارير المالية النهائية لجامعة مستغانم، حيث تؤطر هذه القوائم المالية المعيارين المحاسبيين للدولة الأول والثاني. وخلال الفرع الموالي خصصناه لإعداد القوائم المالية النهائية.

**الفرع الثاني: القوائم المالية على أساس الاستحقاق لجامعة مستغانم**

قبل البدء في إعداد القوائم المالية لجامعة مستغانم بعد تجربة المحاسبة على أساس الاستحقاق، ارتأينا بالموازاة إلى ذلك التطرق إلى المعيارين الذين يؤطران القائم المالية، وهما:

- المعيار المحاسبي للدولة NCE 01 عرض البيانات المالية".
- المعيار المحاسبي للدولة NCE02 جدول التدفقات النقدية".

**أولا: المعيار المحاسبي للدولة NCE 01 "عرض البيانات المالية".**

عرضنا لهذه المعيار سيكون نقلا عما جاء به مشروع المعايير المحاسبية للدولة، وذلك بعرض هدفه، نطاقه، إضافة إلى عرض هدف البيانات المالية وصولا إلى عرض مكونات البيانات المالية. وبعدها نعرض البيانات المالية لجامعة مستغانم لسنة 2024 مع مراعاة أحكام هذا المعيار.

**1-هدف المعيار:** إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للجهة الحكومية للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بهيئات حكومية أخرى. ولتحقيق هذا الهدف، يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض

البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

2-**نطاق المعيار:** يطبق هذا المعيار على البيانات المالية ذات الغرض العام التي هي البيانات المعدة لتلبية حاجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يتيح لهم طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبي احتياجاتهم من معلومات معينة ومستعملي المعلومات المالية ذات الغرض العام هم المنتخبون، الموردون، الزبائن، الإعلام...، ولا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية المختصرة. ويجدر الذكر أن هذا المعيار لا ينطبق على المؤسسات العمومية الاقتصادية.

3-**هدف البيانات المالية:** إن البيانات المالية هي عبارة عن تمثيل هيكلي للمركز المالي والأداء المالي للهيئة العمومية، وأهداف البيانات المالية للأغراض العامة هي توفير معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية الخاصة بالهيئة العمومية والتي تكون مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد. وعلى وجه الخصوص فإن أهداف التقارير المالية ذات الأغراض العامة هي توفير المعلومات المفيدة لعملية اتخاذ القرار، وبيان مدى مسؤولية الهيئة العمومية عن الموارد الموكلة لها، وذلك من خلال:

أ- توفير معلومات حول الموارد المالية وتوزيعها واستخداماتها؛

ب توفير معلومات حول كيفية تمويل الهيئة العمومية لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية؛

ت- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الهيئة العمومية على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها؛

ث- توفير معلومات حول الحال المالي للهيئة العمومية والتغيرات فيها؛

ج- توفير معلومات مجمعة مفيدة في تقييم أداء الهيئة العمومية بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات؛

ح- توفير معلومات حول موارد الهيئة العمومية والتزاماتها في تاريخ التقرير وتدفق الموارد بين تواريخ التقرير المختلفة لمعرفة قدرة هذه الهيئة على الإستمرار في بيع السلع أو تقديم الخدمة.

قد يكون للبيانات المالية للأغراض العامة كذلك دور تنبؤي حيث تقوم بتوفير المعلومات المفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد المطلوبة لعمليات الهيئة العمومية والموارد التي يمكن توليدها من عمليات الهيئة العمومية والمخاطر والشكوك المرتبطة بذلك. يمكن كذلك أن توفر التقارير المالية للمستخدمين المعلومات التي تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للميزانية التي تمت المصادقة عليها؛ ب تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية. لتحقيق هذه الأهداف يجب أن توفر البيانات المالية المعلومات التالية حول الهيئة العمومية.

أ. الأصول؛

ب. الالتزامات؛

ج. صافي الأصول /حقوق الملكية؛

د. الإيرادات؛

ه. المصاريف؛

و. التغيرات الأخرى في صافي الأصول /حقوق الملكية؛ و

ز. التدفقات النقدية.

مكونات البيانات المالية تحتوي مجموعة البيانات المالية الكاملة على المكونات التالية:

**1. قائمة المركز المالي**: يجب أن تشتمل قائمة المركز المالي على بنود تعرض المبالغ التالية (كحد أدنى):

1. الممتلكات والمصانع والمعدات؛
2. العقارات الاستثمارية؛
3. الأصول غير الملموسة؛
4. الأصول المالية؛
5. الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
6. المخزون؛
7. المستردات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)؛
8. الذمم المدينة من المعاملات التبادلية؛
9. النقد والنقد المعادل؛
10. الحوالات مستحقة الدفع؛
11. الذمم الدائنة بموجب المعاملات التبادلية؛
12. المخصصات؛
13. الالتزامات المالية، (باستثناء المبالغ تحت البند(10)، (11)، (12)؛
14. حقوق الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول /حقوق الملكية؛
15. صافي الأصول حقوق الملكية الموزعة على المالكين في الهيئة العمومية المسيطرة.

2.**قائمة الأداء المالي (حسابات النتائج):** يشمل الفائض أو العجز في قائمة الأداء المالي جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معينة ما لم يقتضي أحد المعايير المحاسبة للدولة NCE غير ذلك. وهذا يتضمن آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية إلا أنه قد توجد حالات يمكن فيها استثناء بنود محددة من فائض أو عجز الفترة الحالية. ويتناول المعيار المحاسبي للدولة NCE 03"السياسات المحاسبية، الثغرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حالتين من هذه الحالات: تصحيح الأخطاء وأثر التغيرات في السياسات المحاسبية والتي يتم عرضها ضمن بيان صافي الأصول /حقوق الملكية. يجب أن يشتمل قائمة الأداء المالي على بنود تعرض المبالغ التالية للفترة (كحد أدنى):

أ. الإيراد؛

ب. تكاليف التمويل؛

ج. حصة الفائض أو العجز للهيئات العمومية الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛

د. الفائض أو العجز.

3.**بيان التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية:** يجب أن تعرض الهيئة العمومية بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية الذي يظهر ما يلي:

أ. الفائض أو العجز للفترة؛

ب. كل بند من الإيراد والمصروف للفترة الذي يجب أن يتم الاعتراف به مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية حسب ما تتطلب المعايير المحاسبية للدولة الجزائرية الأخرى وكذلك إجمالي هذه البنود؛

ج. إجمالي إيرادات ومصاريف الفترة (لمحسوبة كمجموع البندين ( 1 ) و (2) مع إظهار إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الهيئة العمومية المسيطرة وحصة الفئة الغير مسيطرة بشكل منفصل؛

د. آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المعترف بها وفقا للمعيار المحاسبي للدولة NCE 16 "السياسات المحاسبية، التغرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" بالنسبة لكل عنصر في صافي الأصول حقوق الملكية المفصح عنه بشكل منفصل

4.**بيان التدفق النقدي:** تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساسا لتقييم قدرة الهيئة العمومية على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات الهيئة العمومية لاستخدام هذه التدفقات النقدية . المعيار المحاسبي للدولة NCE 2 "بيانات التدفق النقدي "على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات ذات العلاقة.

لما الهيئة العمومية تنشر ميزانيتها المصادق عليها ، **مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية** كبيان ماليإضافي، إما على شكل قائمة مالية منفصلة أو على شكل عمود يسمى بالميزانية في القوائم المالية.

**الإيضاحات**، التي تشمل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

**4-التمييز بين العناصر المتداولة وغير المتداولة:** يتطلب هذا المعيار عرض الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في قائمة المركز المالي. حيث يوفر التصنيف المنفصل للأصول والالتزامات (الخصوم) المتداولة وغير المتداولة في قائمة المركز المالي معلومات مفيدة في حالة الهيئات العمومية التي توفر السلع أو الخدمات ضمن دورة تشغيل محددة بشكل واضح، حيث أنه يميز صافي الأصول حقوق الملكية المتداولة باستمرار كرأس مال عامل عن تلك المستخدمة في عمليات الهيئة العمومية طويلة الأجل كما يعمل هذا التصنيف على إلقاء الضوء على الأصول التي يتوقع تحقيقها خلال دورة التشغيل الحالية، وكذلك الالتزامات التي تستحق التسوية خلال نفس الفترة

**5-البيانات المالية لجامعة مستغانم كل ما جاء به المعيار المحاسبي للدولة**

NCE01 ، راعته مدونة الحسابات للجامعات وقدمت شكلا القوائم المالية. وإنطلاقا من ميزان المراجعة بعد الجرد نرحل أرصدته للحصول على البيانات المالية لجامعة مستغانم لسنة 2024، والذي يأتي كل من الأصول والخصوم في جدول منفصل، وبالرغم من أن مدونة حسابات الجامعات لم تحدد ما هي الأرصدة التي نضعها في كل عنصر من القوائم المالية لهذا اعتمد الباحث في هذا الإطار على النظام المالية المحاسبي وعلى تجربته كمحاسب في المؤسسات المالية، وذلك لترحيل أرصدة ميزان المراجعة إلى القوائم المالية لجامعة مستغانم.

وفيما يلي سوف نكتفي بعرض القوائم المالية الأربعة الأولى، أما شرح وتفسير هذه البيانات سنتركه ضمن البيان المالي الخامس والمتمثل في "الإيضاحات". ومنه نتيجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على جامعة مستغانم للدورة المحاسبية 2024 تكون على النحو التالي:

**أولا: الميزانية الختامية**

**الجدول رقم (03-79): الميزانية الختامية (الأصول) لجامعة مستغانم لسنة 2024**

| الأصول | الدورة 2024 | | | الأرصدة الافتتاحية |
|---|---|---|---|---|
| | **المبلغ الخام** | **الاهتلاكات والمؤونات** | **المبلغ الصافي** | |
| **الأصول الجارية** | | | | |
| **الأصول النقدية** | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| أموال البنك وأموال نقدية | 4660588648 | | 4660588648 | 4000000000 |
| القيم الجارية المتوقعة | | | | |
| أصول نقدية أخرى | | | | |
| الخزينة المعادلة | | | | |
| 1مجموع الأصول النقدية | 4660588648 | | 4660588648 | 4000000000 |
| 2 مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ | 49650000 | | 49650000 | 10000000 |
| حسابات دائنة واستخدامات مماثلة | | | | |
| الزبائن | 207000000 | | 207000000 | 177000000 |
| المدينون الآخرون | 501140500 | | 501140500 | 228000000 |
| 3 مجموع الحسابات الدائنة | 708140500 | | 708140500 | 405000000 |
| ا/مجموع الأصول الجارية | 757790500 | | 757790500 | 4415000000 |
| الاصول الغير جارية | | | | |
| التثبيتات المعنوية | 7000000 | 1400000 | 5600000 | 7000000 |
| التثبيتات العينية | | | | |
| الأراضي | 905275000 | | 905275000 | 875275000 |
| المباني | 458095000 | 59820000 | 398275000 | 423315000 |
| التجهيزات التقنية، آلات ووسائل | 67075300 | 8049036 | 59026264 | |
| معدات نقل | 258705000 | 67184964 | 191520036 | 213200000 |
| التثبيتات الجارية | 63367110 | | 63367110 | 29000000 |
| التثبيتات المالية | | | | |
| IIمجموع الأصول الغير الجارية | 1759517410 | 136454000 | 1623063410 | 1547790000 |
| **II –I/مجموع الأصول** | **7177896558** | **136454000** | **7041442558** | **5962790000** |

**المصدر: من إعداد الباحثة**

**الجدول رقم (03-80) الميزانية الختامية (الخصوم) لجامعة مستغانم لسنة 2024**

| الخصوم | الدورة 2024 | الأرصدة الافتتاحية لدورة 2024 |
|---|---|---|
| | المبلغ الصافي | المبلغ الصافي |
| الخصوم النقدية | | |
| تسبيقات مكتسبة | | |
| خصوم نقدية أخرى | | |
| مجموع الخصوم النقدية | | |
| الخصوم الجارية الأخرى | 18293738 | 9000000 |
| ديون غير مالية | 65900000 | |
| موردون وحسابات ملحقة | 358387794 | 55000000 |
| النواتج المعاينة مسبقا | | |
| ديون غير مالية أخرى | 30482909 | 18650000 |
| /مجموع الخصوم الجارية | 473064441 | 82650000 |
| القروض والديون المماثلة | | |
| الديون متوسطة وطويلة الاجل | | |
| ديون الإيجار التمويلي ديون متعلقة بالمساهمات | | |
| قروض أخرى وديون مماثلة | | |
| / /مجموع الخصوم الغير جارية | | |
| الوضعية الصافية | | |
| المؤونات | | |

| | | |
|---|---|---|
| الإيرادات والمصاريف المؤجلة | 1477600000 | 780400000 |
| رصيد عمليات الدورة | 436238117 | |
| الترحيل من جديد | | |
| فارق المعادلة | | |
| فوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | 4654540000 | 5099740000 |
| فارق إعادة التقييم | | |
| الاحتياطات | | |
| /مجموع الوضعية الصافية | 6568378117 | 5880140000 |
| /مجموع الخصوم | 7041442558 | 5962790000 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**ثانيا: قائمة الأداء المالي**

**الجدول رقم (03-81): قائمة الأداء المالي لجامعة مستغانم لسنة 2024**

| البيان | دورة 2024 | دورة 2023 |
|---|---|---|
| نتائج الإستغلال | | |
| نتائج العمليات بدون مقابل مباشر | | |
| نتائج ضريبية | **1734639400** | |
| نتائج الغرامات | **208228000** | |
| إعانات الإستغلال متحصلة من الدولة | | |
| نتائج أخرى من العمليات بدون مقابل مباشر | | |
| مجموع نتائج العمليات بدون مقابل مباشر (1) | **1942867400** | |
| نتائج العمليات مع مقابل مباشر | | |
| نتائج مثبتة | | |

| | | |
|---|---|---|
| بيع سلع، أعمال، دراسة أو تقديم خدمة. | **60430000** | |
| إنتاج مخزون | | |
| مجموع نتائج العمليات مع مقابل مباشر (2) | **60430000** | |
| نتائج أخرى | | |
| نتائج أخرى | | |
| مجموع نتائج أخرى (3) | | |
| مجموع نتائج الإستغلال 11+2+3) | **2003297400** | |
| مصاريف الإستغلال | | |
| مشتريات مستهلكة وتغيرات في المخزون | **375026070** | |
| مصاريف المستخدمين | **529255629** | |
| خدمات خارجية مستهلكة | **194368434** | |
| مخصصات الإهتلاك، مؤونات ونقص القيمة | **136454000** | |
| مصاريف الإستغلال الاخرى | **295000** | |
| مجموع مصاريف الإستغلال \| \| | **1235399133** | |
| إعانات مقدمة | **331660150** | |
| مجموع مصاريف التحويل III | **331660150** | |
| النتائج الصافية أو المصاريف الصافية للإستغلال (VII-II-III) | | |
| نتائج ديون الأصول المثبتة | | |
| نتائج فوارق العملة الصعبة | | |
| فوائد أخرى ونتائج مماثلة | | |
| مجموع النتائج المالية (V) | **436238117** | |

| | | |
|---|---|---|
| مصاريف الفوائد المالية | | |
| خصارة فوارق العملة الصعبة | | |
| مصاريف مالية أخرى | | |
| مجموع المصاريف المالية (IV) | | |
| النتائج المالية الصافية أو المصاريف المالية الصافية (VII-V-VI) | | |
| مجموع النتائج للدورة | **2003297400** | |
| مجموع المصاريف للدورة | **1567059283** | |
| رصيد عمليات الدورة | **436238117** | |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**ثالثا: بيان التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية**

**الجدول رقم (03-82) بيان التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية لجامعة مستغانم لسنة 2024.**

| البيان | فارق المعادلة | الترحيل من جديد | رصيد عمليات الدورة | نتائج ومصاريف مؤجلة | حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية | مجاميع |
|---|---|---|---|---|---|---|
| رصيد الافتتاح في 01-01-2017 | | | | | | |
| الزيادة خلال سنة 2017 | | | | | | |
| النقصان خلال سنة 2017 | | | | | | |
| مجموع التغير خلال سنة 2017 | | | | | | |
| الرصيد في 31-12-2017 | | | | | | |
| الزيادة خلال سنة 2023 | | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| النقصان خلال سنة 2023 | | | | | | |
| مجموع التغير خلال سنة 2023 | | | | | | |
| الرصيد في 31-12-2023 | | | | 780400000 | 5099740000 | 5880140000 |
| الزيادة خلال سنة 2024 | | | 436238117 | | 330000000 | 766238117 |
| النقصان خلال سنة 2024 | | | | 78000000 | | 78000000 |
| مجموع التغير خلال سنة 2024 | | | 436238117 | 78000000 | 330000000 | 688238117 |
| الرصيد في 31-12-2024 | | | 436238117 | 702400000 | 5429740000 | 6568378117 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

**بيان التدفق النقدي:**

بالرغم من أن المعيار المحاسبي للدولة الأول NCE01 ذكر قائمة التدفقات النقدية كبيان من البيانات المالية التي تقدمها الهيئة العمومية عند تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، إلا أنه معيار كامل خاص بالتغير في التدفقات النقدية التي تحصل خلال الدورة المحاسبية. ولهذا سوف نعرض فيما يلي المعيار المحاسبي للدولة NCE02 جدول التدفقات النقدية، وذلك بعرض هدف ونطاق المعيار مع شرح كل أنواع التدفقات التي تحصل خلال السنة المالية وفي الأخير نعرض جدول التدفقات النقدية لجامعة مستغانم لسنة 2024.

1. **هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس عرض التدفقات النقدية من خلال بيان التدفق النقدي الذي يحدد ما يلي:

أ. مصادر التدفقات النقدية الواردة؛

ب. البنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة التقرير؛

ج. رصيد النقد في تاريخ التقرير.

يتطرق هذا المعيار إلى المواضيع التالية المتعلقة ببيان التدفق النقدي:

أ. كيفية تصنيف التدفقات النقدية بناء على مصدرها بين أنشطة تشغيلية أو أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية؛

ب. كيفية تقديم التقارير حول التدفقات النقدية بناء على تصنيف الأنشطة؛

ج. إعداد وعرض بيان التدفقات النقدية وكيفية عرض مواضيع أخرى كالمعاملات غير النقدية.

2. **نطاق المعيار:** ينطبق هذا المعيار على الهيئات العمومية المشمولة بتطبيق دليل المعايير المحاسبية للدولة. يجب أن تعد تلك الهيئات بيان التدفق النقدي وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تقدمه كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية لكل فترة تقوم بعرض البيانات المالية فيها، حيث تستثني التدفقات النقدية الحركات بين البنود التي تشكل النقد أو النقد المعادل لأن هذه الأجزاء هي جزأ من إدارة النقد للهيئة العمومية وليس من أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية تشمل إدارة النقد استثمار النقد الفائض في أدوات مالية واستثمارات التي تعتبر ضمن نطاق النقد المعادل.

3. **منافع معلومات التدفق النقدي:** إن المعلومات حول التدفقات النقدية تساعد مستخدمي البيانات المالية في:

أ. تقييم التدفقات النقدية للهيئة العمومية

ب. تقييم امتثال الهيئة العمومية للقوانين والأنظمة (بما في ذلك الميزانيات المعتمدة)؛

ج. اتخاذ القرارات حول تقديم الموارد إلى الهيئة العمومية أو الدخول في معاملات مع الهيئة؛

د. التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية للهيئة العمومية؛

ه. قدرة الهيئة العمومية على توليد تدفقات نقدية في المستقبل؛

و. وقدرة الهيئة العمومية على تمويل التغيرات في نطاق وطبيعة أنشطتها.

4.**عرض بيان التدفق النقدي:** تقوم الهيئة العمومية بإعداد بيان التدفق النقدي للفترة، حيث يتم عرض التدفقات النقدية مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بالطريقة التي هي أكثر تناسبا مع أنشطتها. ويوفر التصنيف حسب نوع النشاط، المعلومات التي تتيح للمستخدمين تقييم التأثير المالي لهذه الأنشطة على الهيئة ومبلغ النقد والنقد المعادل لديها. يمكن لمعاملة معينة أن تشمل عدد من التدفقات النقدية والتي تصنفها الهيئة العمومية بشكل مختلف.

**مثال على تصنيفات مختلفة للتدفقات النقدية من معاملة مفردة:**

قامت هيئة عمومية باقتراض مبلغ 2.000.000 دينار جزائري وقامت بسداد 1.000.000 دينار جزائري خلال العام الحالي. وتم تحديد عنصر الفائدة من مبلغ سداد القرض للعام بأنه 80.000 دينار جزائري. في بيان التدفقات النقدية للهيئة العمومية، يجب تصنيف مبلغ 1.000.000 دينار جزائري من ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، و 80.000 دينار جزائري التي تمثل الفائدة من ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الفائض أو العجز (كما انه يمكن تصنيفها على أنها تدفقات نقدية تمويلية، وذلك لأنها تكاليف للحصول على الموارد المالية.).

5. **الأنشطة التشغيلية:** إن مبلغ صافي التدفقات النقدية التي تنتج عن الأنشطة التشغيلية هي مؤشر رئيسي لمدى تمويل عمليات الهيئة العمومية عن طريق:

- الضرائب؛
- من مقبوضات البضائع والخدمات التي توفرها الهيئة العمومية.

يساعد أيضا مبلغ صافي التدفقات النقدية في إظهار قدرة الهيئة العمومية على الحفاظ على قدرتها التشغيلية وتسديد الالتزامات ودفع أرباح الأسهم أو توزيعات مشابهة لمالكيها والقيام باستثمارات جديدة بدون الاستعانة بمصادر تمويل خارجية.

أمثلة على التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية

- المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات؛
- المقبوضات النقدية من المنح أو الحوالات والمخصصات الأخرى؛
- المقبوضات النقدية من الإتاوات والرسوم والعمولات والإيرادات الأخرى؛

- الدفعات النقدية لهيئات عمومية أخرى أو أطراف ثالثة لتمويل عملياتها (لا تشمل القروض)؛
- الدفعات النقدية لمزودي البضائع والخدمات؛
- الدفعات النقدية للموظفين وبالنيابة عن الموظفين؛
- المقبوضات النقدية والدفعات النقدية عن أقساط التأمين والمطالبات والرواتب السنوية ومنافع أخرى خاصة بسياسة الهيئة العمومية؛
- الدفعات النقدية للضرائب (حينما ينطبق وعلى سبيل المثال ضرائب على ممتلكات محلية أو ضرائب أخرى) فيما يتعلق بالأنشطة التشغيلية؛
- المقبوضات والدفعات النقدية من العقود التي تم إجراؤها لغايات تجارية؛
- المقبوضات أو الدفعات النقدية المتعلقة بتسوية القضايا.
- الدفعات النقدية لبناء أو امتلاك الأصول المحتفظ بها بغرض تأجيرها للآخرين والمحتفظ بها لاحقا لغرض البيع، والمقبوضات النقدية من الإيجارات وعمليات البيع اللاحقة لهذه الأصول.
- التدفقات النقدية الناتجة عن شراء أو بيع الأوراق المالية المتعامل أو المتاجر بها عند احتفاظ الهيئة العمومية بهذه الأوراق المالية والقروض لغايات المتاجرة.

1.**الأنشطة الاستثمارية:** تقوم الهيئة العمومية بالإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة: الأنشطة عن الاستثمارية بشكل منفصل لأن ذلك يمثل المدى استخدام النقد للموارد التي تساهم في تقديم الخدمة المستقبلية للهيئة العمومية،

لذلك إن التدفقات النقدية الصادرة التي تؤدي إلى الاعتراف بالأصل في قائمة المركز المالي هي فقط تكون مؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة استثمارية.

**أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية**

- الدفعات النقدية لاستحواذ الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل، وتشمل هذه الدفعات تلك المتعلقة بتكاليف الاعتراف بهذه الأصول؛
- المقبوضات النقدية من مبيعات الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- الدفعات النقدية لاستحواذ الأصول المالية (مثل حقوق الملكية في منشآت أخرى) والحصص في المشاريع المشتركة (باستثناء الدفعات لتلك الأدوات التي تعتبر معادلات نقد كما هو معرف في هذا المعيار أو تلك المحتفظ بها لغايات التعامل أو المتاجرة)؛
- المبالغ النقدية المستلمة من مبيعات الأصول المالية (مثل حقوق الملكية في منشآت أخرى) والحصص في المشاريع المشتركة (باستثناء المقبوضات النقدية للأدوات التي تعتبر معادلات نقد كما هو معرف في هذا المعيار وتلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛
- السلف النقدية والقروض المقدمة لأطراف أخرى؛
- المبالغ النقدية المستلمة من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى.

2.**الأنشطة التمويلية:** يساعد الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية بشكل منفصل على التنبؤ بالمطالبات المستقبلية للأطراف التي تمول الهيئة العمومية.

**أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية**

- العائدات النقدية من إصدار قروض وسندات ورهونات واقتراضات أخرى قصيرة أو طويلة الأجل؛
- التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة؛
- الدفعات النقدية من المستأجر لتخفيض الالتزام المستحق الدفع المتعلق بعقد إيجار تمويلي وبعد التطرق إلى المعيار المحاسبي للدولة "جدول" التدفقات النقدية، وبالاعتماد على مدونة الحسابات للجماعات المحلية التي أعطت نموذج عن جدول التدفقات النقدية فإنه بالنسبة لجامعة مستغانم بعد تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق لسنة 2024 فالتغيرات في التدفقات النقدية تكون ممثلة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (03-83) بيان التدفقات النقدية لجامعة مستغانم لسنة 2024**

| البيان | دورة 2024 | دورة 2023 |
|---|---|---|
| التدفق النقدي المتعلق بأنشطة الاستغلال | | |
| التحصيلات المتعلق بأنشطة الاستغلال (1) | 1921966200 | |
| نتائج الضرائب | 1735608200 | |
| إعانات الاستغلال | 155928000 | |
| بيع سلع، أعمال، دراسة أو تقديم خدمة. | 30430000 | |
| نتائج الاستغلال الأخرى | | |
| تحصيل فوائد وحصص | | |
| تحصيلات أخرى | | |
| مدفوعات المتعلق بأنشطة الاستغلال (II) | 1121734552 | |
| مصاريف المستخدمين | 505678982 | |
| مشتريات وخدمات خارجية مدفوعة | 353760570 | |
| مدفوعات أخرى للاستغلال | | |
| إعانات مدفوعة | 262000000 | |
| فوائد مدفوعة | | |
| مدفوعات أخرى | 295000 | |
| التدفق النقدي المتعلق بأنشطة الاستغلالIII=A | 800231648 | |
| التدفق النقدي المتعلق بأنشطة الاستثمار | | |
| مدفوعات: اقتناء استثماراتIII | 139643000 | |
| تثبيتات معنوية وعينية | | |
| تثبيتات مالية | | |
| إعانات الاستثمار الممنوحة | | |
| تحصيلات تنازل عن الاستثمارIV | | |
| تثبيتات معنوية وعينية | | |
| تثبيتات مالية | | |

| | | |
|---|---|---|
| تدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة الاستثمارية B=III+IV | 139643000 | |
| تدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة المالية | | |
| منح قروض | | |
| تسديد قروض | | |
| تدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة المالية C | | |
| التغيرات في الخزينة D= A+B+C | 660588648 | |
| الخزينة بداية المدة E | 4000000000 | |
| الخزينة نهاية المدة DE | 4660588648 | |

**المصدر:** من إعداد الباحثة

إلى حد الآن ذكرنا أربع قوائم مالية، إلا أنه يوجد ما يسمى بالإيضاحات والتي تمثل أحد القوائم المالية المهمة، التي تقدم لمستعملي القوائم المالية معلومات إضافية عن الوضعية المالية، ومعلومات عن كيفية إعدادا القوائم المالية والطرق المحاسبية المستعملة لهذا أخرنا شرح والتعليق على القوائم المالية السابقة إلى عرضها في الملحق والمبحث الثالث لهذا الفصل خصصناه للإيضاحات كبيان مالي منفصل إضافة إلى عرض وتقييم النتائج المتحصل عليها بعد تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على جامعة مستغانم.

**الفرع الثالث: المعلومات المالية المفصح عنها في الإيضاحات**

بعد تبني الجزائر للمعايير المحاسبية للقطاع العام IPSASواستنباط معايير محاسبية للدولة. وبعد قيامنا بتجربة هذه المعايير على جامعة مستغانم كعينة عن الجامعات، تحصلنا على القوائم المالية الأربعة المبينة في المبحث السابق. حيث خصصنا هذا المبحث لعرض القائمة المالية الخامسة والمتمثلة في الإيضاحات. حيث تمثل الإيضاحات أحد القوائم المالية المهمة، التي تقدم لمستعملي القوائم المالية معلومات إضافية عن الوضعية المالية للهيئة العمومية، ومعلومات عن كيفية إعدادا القوائم المالية والطرق المحاسبية المستعملة ومن خلال القوائم المالية التي تحصنا عليها بعد تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على جامعة مستغانم، سوف نشرح الأرصدة والمعلومات المتحصل عليها، وذلك على مرحلتين. المرحلة الأولى خصصناها لقائمة المركز المالي أو ما يعرف بالميزانية الختامية وقائمة الأداء المالي أو ما يعرف بجدول حسابات النتائج، أما المرحلة الثانية خصصناها للبيانات التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية وجدول التدفقات النقدية.

**أولا: إيضاحات قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي.**

**1.قائمة المركز المالي (الأصول):**

قائمة المركز المالي هو ما يصطلح عليه بالميزانية في محاسبة المؤسسات التجارية، ولكن الملاحظ أنه عكس ميزانية المؤسسات الاقتصادية التي يكون فيها ترتيب الأصول يكون من الأصول الغير الجارية إلى الأصول الجاري، فإن الأصول في قائمة المركز المالي مرتبة من الأصول الجارية إلى الأصول الغير جارية، وذلك من الأصول التي تتحول إلى سيولة من الأسهل إلى الأصعب. وحسب الجدول الثمانون نلاحظ أن قائمة المركز المالي يسمح لنا بالمقارنة بين دورتين محاسبيتين، وبما أن طبقنا المحاسبة على أساس الاستحقاق لأول مرة على جامعة مستغانم وذلك سنة 2024 فإننا قارنا القيم الصافية لنهاية السنة مع القيم المتحصل عليها خلال إعداد الميزانية الافتتاحية.

في نهاية السنة بلغ صافي أصول جامعة مستغانم7041442558 دج وذلك بزيادة بـــ 1078652558 دج أي بنسبة 5 تمثل هذه الزيادة في الزيادة في السيولة بـــ 660588648 دج كما هو مفصل في جدول التدفقات النقدية. سيولة الجامعة تتمثل في الأموال الموجودة في الصندوق والحسابات لدى خزينة ولاية مستغانم وحسابات البريدية الجارية. ولكن لصعوبة التحصل على تفاصيل هذه الحسابات فإننا اعتبر كل أموال جامعة مستغانم تسير من خلال حساب بنكي. أما الرصيد الأولي فقد تحصلنا عليه من ميزان المراجعة لمحاسبة أمين الخزينة وجمعنا كل الأرصدة في حساب واحد حساب 5101.هذه الأرصدة لم نستطيع التعرف عليها من خلال الحساب الإداري الصادر عن جامعة مستغانم.

أما المخزونات فإننا نلاحظ زيادة بـــ 39650000 دج أي بزيادة بنسبة 270% هذه الزيادة ناتجة من عدم تحصلنا على جرد المخزونات في بداية سنة 2024 وهذا ما جعل قيمة المخزونات منخفضة بداية الدورة المحاسبية. حيث قيمة10000000 دج الموضحة في الميزانية الافتتاحية تمثل قيمة خردوات ولوازم عامة تم شراؤها نهاية سنة 2023 و لم يتم استعمالها إلا في سنة 2024 لهذا اعتبرناها كمخزونات بداية السنة. التغير في المخزونات يمثل بالأساس مشتريات سنة 2024، ولعدم تحصلنا على جرد المخزونات في نهاية السنة فإننا لم نستطيع القيام بتقييم صادق للمخزونات التي تملكها الجامعة. حيث كان لابد علينا قياس إن كان هناك نقص أو زيادة في قيمة المخزونات هذا النقص في القيمة يسجل محاسبيا ويظهر في قائمة المركز المالي. يعتبر جرد المخزونات آخر السنة مرحلة رئيسية للاعتراف بقيمة المخزونات في أصول الجامعة، ولكن عدم قيامنا به خلال دراستنا هذه لا ينقص من مصداقية المعلومات المالية المتحصل عليها، لأن المعيار المحاسبي للقطاع العام رقم 33، سمح بالاعتراف بأصول التي تمتلكها الهيئة العمومية لمدة ثلاث سنوات.

مستحقات جامعة مستغانم نهاية الدورة المحاسبية ارتفعت إلى303140500 دج تتمثل مستحقات اتجاه مؤجري المحلات التجارية التابعة لجامعة مستغانم

التثبيتات تمثل العنصر الأهم الذي يكون أصول جامعة مستغانم فالقيمة الخامة للتثبيتات في نهاية السنة لجامعة مستغانم بلغت 1759517410 دج، هذه التثبيتات أهتلكت في حدود136454000 دج ما يعطينا قيمة محاسبية للتثبيتات بقيمة 1623063410 دج.

**2. قائمة المركز المالي (الخصوم)**

بالنسبة لقائمة المركز المالي من جانب الخصوم، وعكس ترتيب خصوم الميزانية للمؤسسات التجارية. فإنها مرتبة من الخصوم ذات الاستحقاق الفوري إلى الخصوم ذات الاستحقاق الآجل. حيث أول معلومة نتحصل عليها هي الخصوم النقدية، أي كل رصيد مدين لحسابات الخزينة ولحسن الحظ جامعة مستغانم لا تملك خصوم نقدية. ومن أهم المعلومات التي تحصلنا عليها بعد تجربة المعايير المحاسبية للدولة هي مديونية جامعة مستغانم، حيث تبلغ ديون جامعة مستغانم اتجاه الموردين مخزونات وخدمات نهاية الدورة المحاسبية 358387794 دج منها ديون موردوا الإستثمارات بـــ 139643000دج.

أما الديون غير مالية التي تقدر بـــ 65900000 دج فهي تمثل إعانات مالية منحتها جامعة مستغانم ولكن لم تصرف سنة 2024. أما مبلغ30482909 دج المقيد في خانة الديون الغير مالية الأخرى، تمثل ديون العمال التي لم تسدد نهاية السنة. أما الخصوم الجارية الأخرى فهي تمثل الضريبة على الدخل الإجمالي ومستحقات صندوق الضمان الاجتماعي التي تتعلق بالشهر الأخير للدورة المحاسبية والتي سددت في السنة الموالية.

**" من خلال الخصوم الغير جارية نستطيع معرفة مستوى الديون الغير المالية لجامعة مستغانم "**

مما سبق تحصلنا على الخصوم الجارية بقيمة 473064441 دج نهاية سنة 2024 بارتفاع بقيمة 390414441 دج مقارنة ببداية سنة 2024. أما المقارنة بين الخصوم الجارية والأصول الجارية، يتضح أنا الأصول الجارية تغطي الخصوم الجارية بنسبة كبيرة مما يعني أنا الوضعية المالية مريحة لجامعة مستغانم على المدى القصير.

ومن جانب الخصوم الغير الجارية فإننا لم نتحصل على أي معلومة عنها، حيث وحسب القائمين على مالية الجامعة فإنها لم تتحصل على أي قرض طويل أو قصير المدى، و لم تقتني أي تثبيت عن طريق التمويل الايجاري.

في بيان المركز المالي، على عكس الشركة ليس للدولة رأس مال من خلال تطبيق معايير المحاسبية للدولة، لا يتم تضمين هذا البند في الميزانية العمومية للدولة لأنه لا يمكن قياس رأسمالها، ولا يمكن التداول به ولكن في ميزانية الجامعة حسب المحاسبة على أساس الاستحقاق، نجد ما يسمى بالوضعية الصافية للجامعة. التي تشمل كل من:

**فوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية:** حيث تصب فيها كل الأرصدة الدائنة والمدينة لأصول وخصوم الجامعة عند التطبيق الأول للمحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث بلغ رصيد فوارق التقييم المتعلق بالميزانية الافتتاحية لجامعة مستغانم عند إعداد الميزانية الافتتاحية 5099740000دج، ولكننا نلاحظ أن هذا الرصيد تغير نهاية السنة حيث أصبح 5129740000 دج، هذا التغير راجع إلى إدراج أصول أو خصوم جديدة بعد التطبيق الأول للمحاسبة على أساس الاستحقاق. وهذا تطبيقا للتسهيلات التي أتى بها المعيار الدولي للقطاع العام IPSAS33.

الإيرادات والمصاريف المؤجلة، والتي تمثل الإعانات الاستثمار التي تحصلت عليها جامعة مستغانم في السنوات السابقة و لم تحصلها من قبل. حيث بلغت هذه الإعانات إلى غاية بداية 2024 780400000 دج. أما نهاية سنة 2024 أصبحت قيمة الإيرادات والمصاريف المؤجلة 702400000 دج، هذا الانخفاض راجع إلى اهتلاك إعانات الاستثمار.

أما **رصيد عمليات الدورة** في تعتبر نتيجة الدورة، وهي حاصل الفرق بين النتائج التي حققتها والمصاريف التي تحملتها الجامعة خلال السنة المحاسبية. حيث تحصلت جامعة مستغانم خلال سنة 2024 على نتيجة موجبة بقيمة 436238117 دج.

### 3.قائمة الأداء المالي لجامعة مستغانم لسنة 2024:

من خلال جدول البيان المالي لجامعة مستغانم، نستطيع ملاحظة النتائج التي حققتها جامعة مستغانم خلال الدورة المحاسبية. ومن خلال هذا البيان المالي نستطيع ملاحظة نوعين من النتائج حيث يوجد نتائج من العمليات بدون مقابل مباشر، والتي تتمثل في النتائج الضريبية التي تصل إلى 1942867400 دج.

حيث مثلت هذه النتائج الضريبية نسبة 84%% من نتائج الاستغلال لجامعة مستغانم خلال سنة 2024. أما النتائج المتحصل عليها مع مقابل مباشر وصلت إلى 60430000 دج والتي تمثل مداخيل إيجار المحلات التجارية والأماكن العمومية لجامعة مستغانم.

وبالنسبة للمصاريف فهي تتكون من مشتريات مستهلكة وتمثل قيمة375026070 دج وهي قيمة المواد التي استهلكتها جامعة مستغانم من خردوات عامة ومواد غذائية لتلبية المطاعم المدرسية،

أما مصاريف العمال والمستخدمين فقد وصلت خلال سنة 2024 إلى529255629 دج. إضافة إلى الخدمات الخارجية التي تحصلت عليها الجامعة خلال سنة 2024 والتي ارتفعت إلى 194368434 دج. كما يدخل ضمن مصاريف الجامعة حسب المحاسبة على أساس الاستحقاق، مخصصات إهتلاك التثبيتات وذلك بقيمة 136454000 دج، ومن الملاحظ أننا لم نتطرق إلى المؤونات وذلك لعدم تحصلنا على المعلومات الكافية على العمليات المشكوك في تحصيلها بالنسبة لجامعة مستغانم.

إضافة إلى مصاريف الاستغلال التي بلغت 295000 دج، ويوجد مصاريف التحويل والتي تمثل الإعانات والمساعدات التي تقدمها الجامعة للجمعيات المحلية، حيث بلغت 331660150دج.

وفي الأخير بلغت المصاريف الإجمالية لمستغانم سنة 2024 حوالي 1567059283 دج، مجموع النتائج فقد بلغ 2003297400 دج. مما نتج عن ذلك، رصيد عمليات الدورة 436238117دج.

**ثانيا: الإيضاحات الخاصة بقائمة التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية وجدول التدفقات النقدية**

**1.بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية لجامعة مستغانم لسنة 2024.**

يمثل بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية الفائض من الأصول الإجمالية على الخصوم الجارية والغير جارية للجامعة. وبالنسبة لجامعة مستغانم افتتحت سنة 2024 برصيد موجب بقيمة 5880140000، تتمثل النسبة الكبيرة من هذه القيمة في "حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية" بقيمة 5099740000 دج، والتي تمثل رصيد الأصول والخصوم لجامعة مستغانم عند أول تطبيق للمحاسبة على أساس الاستحقاق. أما الباقي بقيمة 780400000 دج فيمثل قيمة إعانات الاستثمار التي منحت لجامعة مستغانم في السنوات السابقة. جرد هذه الإعانات يعتبر ضروريا لأنها لا تتحصل على الاعتمادات كاملتا عندما تمنح لها الإعانة، بل التحصيل يكون حسب التقدم في الأشغال، ولهذا وجب جرد هذه الإعانات عند أول تطبيق للمعايير المحاسبية للدولة، وذلك لتجنب خلط تحصيل هذه الإعانات مع إعانات الاستغلال.

أما التغيرات خلال الدورة المحاسبية لسنة 2024 فهي تتمثل في النقصان بقيمة 78000000 دج، والتي تمثل حصة سنة 2024 من إعانات الاستثمار حيث اعتبرنا مدة اهتلاكها 10 سنوات وذلك لتبسيط العملية حيث أنه يجب إهتلاك إعانات الاستثمار حسبة نوعية كل تثبيت موجهة له، وإن كان التثبيت غير قابل للإهتلاك فالمدة تكون في حدود 10 سنوات على الأكثر. إضافة إلى زيادة قيمة 33.000.000,00 دج تمثل إدراج قطع أرضية في أصول جامعة مستغانم والتي لم تكن موضوع جرد عند إعداد الميزانية الافتتاحية. أما قيمة

436238117 دج فهي تمثل رصيد عمليات الدورة الذي يضاف إلى أصول الجامعة. ومنه يصبح صافي الأصول حقوق الملكية يقدر بـــ 6568378117 دج.

**1.جدول التدفقات النقدية لجامعة مستغانم لسنة 2024:**

يكمن هدف جدول التدفقات النقدية في إعلام مستعملي المعلومات المالية للجامعة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية للدولة عن مصدر واستعمالات التدفقات النقدية خلال الدورة المحاسبية والمرتبة حسب المصادر التالية:

خاص

- **التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستغلال:** حيث تنقسم إلى قسمين (تحصيلات ومدفوعات). وخلال سنة 2024 تحصلت جامعة مستغانم على قيمة 1735608200 دج تمثل التحصيلات الضريبية إضافة إلى قيمة 155928000 دج تحصيلات الجامعة من الإعانات الممنوحة لها. 30430000 دج فهو يمثل مبلغ تحصيلات الناتجة عن الإيجارات والإرسالات الإدارية. وبهذه التحصيلات وصل المبلغ المحصل عنه من الاستغلال إلى 1921966200 دج.

أما مدفوعات الاستغلال، تتكون من مصاريف المستخدمين بمبلغ 505678982دج. إضافة إلى مشتريات وخدمات خارجية مدفوعة 353760570 دج،

وبالنسبة الإعانات المدفوعة التي تبلغ 262000000 دج

وفي الأخير دفع جامعة مستغانم مبلغ 295000 دج تمثل قيمة قسيمات السيارات التي تملكها الجامعة. ومنه بلغت مدفوعات الاستغلال لسنة 2024 مبلغ1121734552دج.

- **التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار:** تمثل التحصيلات الناجمة عن أنشطة الاستثمار عن التثبيتات المعنوية العينية والماليةالمتنازل عنها أما المدفوعات فتمثل في اقتناء التثبيتات بقيمة 139643000دج. هذا المبلغ لا يتعلق فقط باقتناء التثبيتات ولكن كل المشتريات التي تدخل في اقتناء وإنشاء التثبيتات.
- **التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة المالية:** جامعة مستغانم خلال سنة 2024 لم تتحصل و لم تمنح أي قرض. و لم تقم بأي معاملات مالية.

ومنه نلاحظ أن التغيرات في الخزينة لجامعة مستغانم خلال سنة 2024 بلغ 660588648دج. وإذا أضفنا إليه مبلغ الخزينة أول مدة نتحصل على رصيد الخزينة آخر مدة بمبلغ 4660588648دج، والذي هو نفس رصيد الخزينة الموجود في الميزانية الختامية ناحية الأصول.

**خلاصة**

بعد هذا الفصل تدعيما للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا حيث تم إثبات أن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية وان تطبيق محاسبة على اساس الاستحقاق يعكس الصورة الحقيقية للجامعة وذلك من خلال عناصر القوائم المالية و افصاح جيد للمعلومات المالية عن طريق التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية اي نستطيع معرفة جميع الممتلكات والحقوق و ديون الجامعة هدا مما يأكد ان المحاسبة على اساس الاستحقاق او هدا الاصلاح فعال ويعكس الصورة الصادقة للجامعة

# خاتمة

**خاتمة**

يركز نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات على تسجيل وإثبات العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات مع القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، حيث تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية مختلفة لقيد العمليات المالية واستخلاص النتائج، هذه الأخيرة هي التي تحدد توقيت الاعتراف بالمعاملات المالية وطريقة قياسها لإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وطريقة عرضها في القوائم المالية. وبالتالي، فإن اختيار تطبيق الأساس النقدي أو الأساس المشترك أو أساس الاستحقاق يؤثر مباشرة على نوعية وجودة مخرجات النظام المحاسبي وفي هذا الإطار، فإن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة العمومية يسمح بتحقيق الإفصاح لشامل والدقيق عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام عن طريق الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي بيانات المحاسبة العمومية، لأن القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس هي التي تقدم معلومات متكاملة عن طبيعة المركز المالي للحكومة وتوزيع مجمل عناصر أصول وخصوم وحدات القطاع العام إضافة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء، على عكس النظام المحاسبي الذي يركز على بيان المركز المالي للوحدات الحكومية الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة وعلى هذا الأساس، عند المفاضلة بين تطبيق الأسس المحاسبية توصي مختلف الهيئات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي شائع الاستعمال لاسيما بين الدول العربية نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل، كشرط أساسي لضمان عصرنة وتطوير نظم المحاسبة العمومية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وفق متطلبات المعايير الدولية لمحاسبة في القطاع العام.

## 1.النتائج

وعلى هذا الأساس، يمكن عرض نتائج الدراسة وفي النقاط الأتية :

- ✓ تقدم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية لمتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقييم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها تلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية
- ✓ لا تكتسب المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام صفة الإجبار أو الإلزام بالنسبة للدول التي تحتفظ بحرية اختيار ما يتلاءم مع نظمها المحاسبية، حيث إن التفاعل الدولي مع المعايير الدولية للمحاسبة في وحدات القطاع هو الذي يكسبها أهمية كبيرة، لأن القبول الدولي المتزايد لهذه المعايير والاعتراف الدولي المتزايد بتطبيق

المعايير الدولية لمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق هو الذي يدفع إلى جعلها من أبرز أدوات صلاح وتطوير نظم المحاسبة العمومية على المستوى الدولي.

- ✓ يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء لجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها. – تؤكد الهيات والمنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية نحو تعميم استخدام أساس الاستحقاق الكامل. – تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكوّمي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية.
- ✓ يسمح تطبيق أساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا هذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر أصول وخصوم الوحدات الحكومية.
- ✓ نظام محاسبة العمومية في الجزائر هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي، الذي يركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة. لهذا السبب، فإن مخرجات النظام المحاسبي القائم على أساس النقدي يعرض قوائم مالية تحتوي على بيانات مالية محدودة الاستعمال لا صلح لأعراض اتخاذ القرار وتقييم نتائج وحدات القطاع العام إلى جائب عدم توفير أدوات لمساءلة عن الأداء، حيث تكتفي هذه الأخيرة يعرض الوضعية المالية للمؤسسة العمومية فقط، هذا ما يفسر اللجوء إلى استعمال مستندات ذات الطابع الإحصائي خارج المحاسبة لتدارك النقص الفادح في طبيعة ونوعية البيانات المالية الحكومية .تتصف المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وفق نظام محاسبة العمومية بالبساطة، لكونها لا تعدو أن تكون مجرد عمليات مسك لدفتر النقدية بالتفصيل، حيث إن أغلب القيود المحاسبية تتطلب استعمال حسابين فقط أحدهما من الحسابات المالية،
- ✓ في حين أن أغلب العمليات المركبة تعتبر من اختصاص العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية الذي يتولى مهمة دمج وتركيز محاسبة المحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني هدف إعداد الحساب الختامى للدولة، هذه العملية تتم بالطرق التقليدية بسبب عدم توفر شبكة معلومات تربط بين مختلف المحاسبين العموميين على مستوى الوطن.
- ✓ لا يسمح النظام الحالي لمحاسبة العمومية بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات.

- ✓ أو غير لا أثر لمحاسبة المخزون والاستثمارات العمومية وتطبيق الإهلاك عليها في نظام محاسبة العمومية بسبب اعتبارها نفقات تتحملها السنة المالية.
- ✓ لا يوفر نظام المحاسبة العمومية أدوات متابعة استهلاك الاعتمادات المالية والالتزام بالنفقات العمومية لعدم فتح حسابات لقيد هذه العمليات التي يتم التكفل بها ومتابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد.
- ✓ لا يمكن تعميم تطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد في نسخته الحالية بسبب عدم إتمام مسار الإصلاحات المتعلقة بتحديد إجراءات تسجيل وتقييم وإعادة تقييم الممتلكات العمومية وتحديد نسب وطريقة تطبيق الاهتلاكات عليها، إضافة لضرورة اصدار تعليمات تسيير حسابات المخزون وإتمام النظام المعلوماتي الذي يسمح بالمعالجة الالية لكافة اقسام الحسابات

**2.الإجابة على الفرضيات:**

- ✓ على ضوء النتائج المذكورة أعلاه، يتم اثبات الفرضية التي تنص على أنه لا يمكن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام في جميع المؤسسات العمومية، حيث تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام في المؤسسات العمومية ذات الطابع الغير ربحي فقط ولا تطبق في المؤسسات العمومية الاقتصادية الهادفة لنحقيق ربح.
- ✓ اصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب إبقاء قواعد الأساس النقدي في تسجيل المعاملات المالية للوحدات الحكومية مع تطبيق محاسبة على أساس الاستحقاق وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام هذا ما نص عليه القانون العضوي 18/15 ومنه يأكد صحة الفرضية المتعلقة بتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام بتحسين من جودة المعلومة المالية في جامعة مستغانم.
- ✓ اما فيما يخص إصلاح المحاسبة العمومية يعتبر قفزة نوعية في مجال رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي لأنه يسمح بتطبيق أدوات أساس الاستحقاق في إثبات وقياس لعمليات المالية للدولة، وإعداد قوائم مالية متكاملة تعرض مجمل أصول وخصوم الدولة في وثيقة واحدة، إضافة إلى إعداد بيان المركز المالي للمؤسسة العمومية وعرض نتائج تنفيذ لميزانية العامة للدولة بصيغة منفصلة يمكن استعمالها من طرف متخذي القرار لأعراض الرقابة والتخطيط والمساءلة عن الأداء، وهذا ما يؤكد صحة العرض المتعلقة بمشروع صلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بأنه يرفع من جودة المعلومات المالي في جامعة مستغانم ويسهل الرقابة عليها
- ✓ يوفر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق تغطية أوسع لنشاط وحدات القطاع العام مقارنة بالنظام القديم، حيث يتكفل هذا الأخير بكافة العمليات المالية المفتوحة في نظام محاسبة العمومية ويتعداه إلى فتح أقسام حسابات جديدة تؤسس لممارسات محاسبة لم يتعود عليها المحاسب العمومي في الجزائر، يتكفل النظام المحاسبي الجديد للدولة بقيد عمليات لتنفيد الاستثمارات والتجهيزات العمومية وإثباتها محاسبيا وتطبيق إجراء الاهتلاك عليها مما يسمح بعرض وتقيم حجم ممتلكات الدولة مباشرة في القوائم المالية، الامر الذي ينفي

- ✓ صحة الفرضية التي تنص على، أن مخرجات المحاسبة العمومية في جامعة مستغانم تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، فإصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب الانتقال من تطبيق قواعد الأساس النقدي في تسجيل المعاملات المالية للوحدات الحكومية نحو تطبيق متطلبات أساس الاستحقاق وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

## 3.الاقتراحات

على ضوء نتائج الدراسة، يمكن اقتراح اعتماد المنهج المرحلي في تنفيذ الإصلاحات، عن طريق الانتقال التدريجي من تطبيق الأساس النقدي نحو تطبيق أساس الاستحقاق لكامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بهدف مواصلة مسار الإصلاحات لتطبيق المخطط المحاسبي الجديد كهدف طويل الأجل. ومواصلة العمل بنظام محاسبة العمومية مع أدراج بعض التعديلات لتحسين جودة الإبلاغ المالي ومعالجة النقائص وفق الاقتراحات الاتية:

- تكيف الإجراءات المحاسبية لمحاسبة العمومية وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق الأساس الاستحقاق.
- فتح حسابات لتغطية تنفيذ إجراء الالتزام بالنفقات العمومية التي لم تاخذ بعين الاعتبار هي مشروع المخطط المحاسبي للدولة، عن طريق هذه الحسابات، يمكن تحديد حجم النفقات العمومية الملتزم بها والتي تم تسديدها واستخراج باقي النفقات الملتزم بها وغير لمسددة خلال السنة المالية مباشرة من النظام المحاسبي.
- تكيف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية ليتطابق مع متطلبات تطيق المعايير الدولية للمحاسبة هي القطاع العام وفق اساس الاستحقاق، بهدف الاستفادة من الإرشادات وطرق القياس المحاسبة المتعارف عليها دوليا لمعالجة نقاط الضعف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لاسيما في مجال المعالجة المحاسبية للمخزون وتطبيق الامتلاكات على الاستثمارات العمومية.
- اجراء دراسات مقارنة مع النظم المحاسبية للدول المتقدمة والتي لها نظام محاسبي مشابه لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مثل فرنسا وكندا من أجل الاستفادة من تجربة وخبرة هذه الدول في عصرنة نظام المحاسبة العمومية لاسيما في مجال المعالجة الآلية للعمليات المحاسبية التي تبقى عقبة كبيرة يجب تجاوزها من أجل تفعيل تطبيق النظام لجديد
- إعداد دليل محاسبي يشرح فيه القيود المحاسبية لمختلف أقسام المخطط المحاسبي للدولة.
- إتمام المراحل المتبقية من مشروع الاصلاح، بما فيها تحديد طرق اهتلاك وتقييم وإعادة تقييم الاستثمارات العمومية، إضافة إلى تحديد شكل القوائم المالية الحكومية بالاستعانة بارشادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على مستوى الوحدات الإدارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية.

- ضرورة الاستثمار فى تطوير الموارد البشرية، وتكوين المكونين عن طريق إنشاء مدارس متخصصة في المحاسبة العمومية من أجل تنمية المهارات والكفاءات الفنية للعاملين فى الدوائر المحاسبية، مما يتطلب وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على المستوى الوحدات الإدارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية والتي تشكل عقبة كبيرة يجب تجاوزها لضمان نجاح تعمم تطبيق النظام المحاسبي الجديد.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن هذه الإصلاحات لا يمكن تحقيقها على المدى القصير، بل تحتاج إلى فترة طويلة وإلى الاستثمار المستمر هي التغيير ووضع إستراتيجية متكاملة لتفعيل الإصلاحات التي تتطلب قدرا كبيرا من الإعداد والتخطيط وبذل مجهود مستمر لمواجهة التصلب التنظيمي للإدارة المقاوم للتغيير، بهدف تحقيق الانتقال المرن نحو تعميم تطبيق أساس الاستحقاق الكامل على كافة وحداث القطاع العام، ونظرا إلى التعقيدات التي ينطوي عليها تحديد وتقييم الأصول وإدراجها في القوائم والبيانات المالية الحكومية، ويمكن في المرحلة الأولى من الإصلاحات تركيز الجهود على تقييم وتسجيل الأصول لجديدة، على أن يتم في المرحلة الثانية من الإصلاحات تسجيل باقي الأصول بعد الانتهاء من حصرها وتقييمها.

كما تشير التجارب الدولية، بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إصلاحات جوهرية ستلزم دعما سياسيا قويا يكون مستمر على مدى عدة سنوات بحيث تتطلب استثمارات مالية وبشرية كبيرة، ومن المهم أن تدرك الدولة هذه الآثار قبل الإقدام على هذا التغرير الجذري في نظام المحاسبة العمومية، لأن الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق الكامل يتطلب توفر مهارات وخبرات محاسبية ذات مستوى عال،

إضافة إلى ضرورة توفر واستعمال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات في الإدارة المالية لحكومية، لكونها تعتبر من أهم المتطلبات الواجب توفرها الرفع من مستوى فعالية النظام لمحاسبي.

وفي هذا الاطار، يمكن القول بان مشروع اصلاح المحاسبة العمومية قد وضع حجر الأساس لبداية تطبيق أساس الاستحقاق في الجزائر، مما يتطلب ضرورة مواصلة هذه الإصلاحات وتجاوز العقبات بهدف تطوير وعصرنة إدارة المال العام وتحقق الإفصاح الكامل عن موارد الدولة، بهدف تقديم بيانات متكاملة ترفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق توفير أدوات تحقيق المساءلة عن مستوى أداء وحدات القطاع العام في تسير الموارد العمومية كمدخل لاستعمال أدوات تحليل التكاليف في المحامية العمومية واتخاد القرار من أجل تحقق الرشادة والشفافية والاقتصاد في صرف المال العام، هذه الفوائد يمكن تعزيزها بتوسيع نطاق الإصلاحات ليشمل إعداد الميزانية العامة للدولة على أساس الاستحقاق كهدف طويل الأجل.

# قائمة المراجع

**المراجع باللغة العربية**


- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008.
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، ديلويت فى الشرق الأوسط، النسخة التانية
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2010.
- إسماعيل حسين أحمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003.
- حسام أبو علي الحجاوي، المحاسبة الحكومية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ط1، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2016.
- حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004 .
- ليلى فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية، مصر، 1999
- حصة محمد أحمد البحر وسعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية، ذات السلاسل، الكويت، 2002.
- خلف عبد الله الوردات وسهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 18 ، جامعة أحمد دراية ،أدرار،8102
- عبد السميع روينة ، المخطط المحاسبي للدولة بداية للإصلاح المحاسبي للوظيفة العمومية ، مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة ، العدد 01 ،
- خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
- زكريا محمد الصادق ومدثر طه أبو الخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2004 .
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية: مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.

- عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990
- عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000.
- محمد العزيز أبو رمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1982 .
- محمد عادل إلهامي والسيد أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية: مدخل معاصر، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2005-2006 .
- رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011 .
- محمد جمال علي هلالي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002 .
- محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010
- د. محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد 05، 1987
- إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008
- يوسف السعيدي أحمد ، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتورة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 8102
- زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.
- نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2016-2017
- يوسف السعيدي احمد نظام لمحاسبة العمومية و مدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدوليةIPSAS ، اطروحة الدكتوراة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم .التسير جامعة البليدة ,الجزائر، 2016
- خالد جمال جعارات, تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام , الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية IPSAS– في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات جامعة ورقلة , الجزائر يومي 25-24 نوفمبر 2014

- العبد الله رياض جاسم، المعايير المحاسبية والبلدان النامية المؤتمر العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان، الاردن.
- القانون رقم 21-90، المؤرخ في 15 أوت 1990، والمتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، عدد 35، الصادرة في 1990/08/15.
- انظر المادة 8 من القانون رقم 84-17، المؤرخ في 07 جويلية 1984، المعدل والمتمم، والمتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، عدد 28، الصادرة في 10 جويلية 1984.
- القانون العضوي رقم 18-15، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، عدد 53، الصادرة في 2023/09/02

**المراجع باللغة الأجنبية**

- Article 54, Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.
- BOUTABA Miloud, La réforme de la comptabilité publique, Intervention dans le cadre du colloque sur la comptabilité publique organisé par l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale IEDF, Koléa, Algérie, le 25 novembre 2000.
- Bruno Colmant, et autres, Les normes IAS-IFRS: une nouvelle comptabilité financière, PEARSON EDUCATION, 2e édition, USA, 2013.
- Caroline Aggestam-Pontoppidam and Isabelle Andernack
- Chan James Lu International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues, p2. Retrieved July 2, 2010
- Chan James Lu International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues,. Retrieved July 2, 2010
- Décret n°50-1413 du 13 novembre 1950 portant règlement d'administration publique relatif au régime financier de l'Algérie, JORF du 15 novembre 1950.
- Ernst & Young, The conceptual framework - from start to finish, IPSAS Outlook, op. cit.
- Helen Gernon & Gary K.Meek, Accounting an International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, New York, 2001.
- IFAC, handbook of international public sector accounting pronoucement, volume 1, 2015
- International Federation of Accountants, annual report 2006 - thirty years of progress, IFAC, New York, 2006.
- International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 01, Financial reporting by national government, IFAC, New York, 1991.

- International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 11, 2000.
- International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 011991.
- International Federation of Accountants, Study n°13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York, 2001.
- International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards, Accounting Standards Framework, INTOSAI, Washington DC, 1995.
- International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards1995.
- IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, IFAC, New York, 2014.
- J.C. Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999.
- Jaques Magnet, Éléments de comptabilité publique, 5e édition, L.G.D.J, Paris, 2001.
- Jean-François Des Robert et Jacques Colibert, Les Normes IPSAS et le secteur public : États et municipalités, Établissements publics, Organisations internationales, Dunod, Paris, 2008.
- Jean-Paul Milot, Faut-il réformer la comptabilité de l'État ?, Politiques et Management Public, 2000.
- Magalhàes, Fabio and Augusta Ferreira & Carlos Santos, NBCASP e IPSAS :" UMA Analise de processor de convergencia Brasilia sob a otica do accrual basis accounting 2013
- Michel Bouvier et autres, Finances publiques, LGDJ, 13 édition, Paris, 2014.
- Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor.
- Ministère des finances, textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01, direction général de comptabilité, 2005.
- National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicago, 1980.
- PSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities
- Salia. Hussein and Atuilik, Williams Abayaawien, Impact of IPSAS Adoption on Transparency and Accountability in Managing Public Funds in Developing Countries Evidence From Liberia, Journal of Accounting and Taxation, 2019.

- United Nations, Adoption of international public sector accounting standards, New York, September.
- United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York, 1952.
- **www.ifac.org**,
- **www.ifac.org/ipsab**,