

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

فرع: المالية و المحاسبة

تخصص: تدقيق و مراقبة التسيير



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم
التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب(ة): عباس حنان

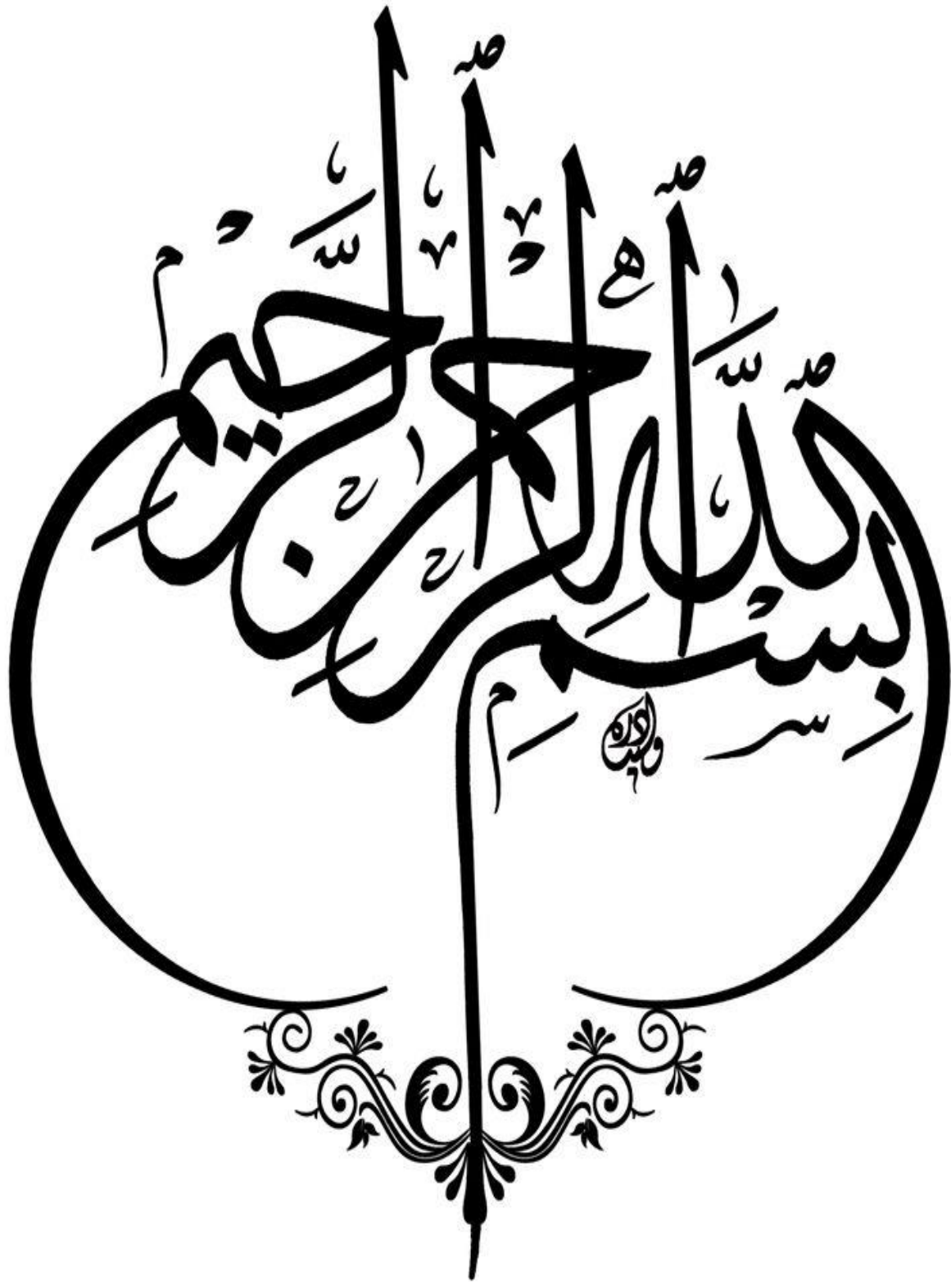
تحت عنوان

المحاسبة العمومية وآفاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة
العمومية في الجزائر
-دراسة حالة وزارة المالية-

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة.....	اسم ولقب الاستاذ(ة)
مشرفا و مقرا	جامعة محمد بوضياف - المسيلة	اسم ولقب الاستاذ(ة) بوديسة محمد
مناقشا	جامعة.....	اسم ولقب الاستاذ(ة)

السنة الجامعية: 2018/2017



كلمة شكر

لو وزن الشكر لما وجد له العلماء ميزانا و لو طلب منا لمن تقدم
هذا الشكر لقلنا: وبادئ ذي بدء نحمد الله عز و جل و نشكره على
نعمه التي لا تعد و لا تحصى.

يقول صلى الله عليه و سلم: « من لم يشكر الناس لم يشكر الله ».

نتوجه بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل لأستاذنا الفاضل " بوديسة
الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة ونسأل المولى عز و جل أن
يجعلها له في ميزان حسناته.

ونتقدم بالشكر إلى كل من أفادنا بالمعلومات والنصائح الأستاذ
"زيتوني كمال"

السيد: موسى عز الدين المدير الفرعي لمديرية عصرنة وضبط مقاييس

المحاسبة

التابعة للمديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية،

كما لا ننسى كل من كريم و ياسين و وسام و فتحية وزهراء و عيدة
منال و نسرين و رانية

ونتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في

مساعدتنا في إنجاز هذا العمل



الإهداء

إلى من تجرع الكأس مرّاً ليسقيني قطرة حب
إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
(والدي العزيز) إلى القلب الكبير

إلى من أرضعتني الحب والحنان
إلى رمز الحب وبلسم الشفاء
(والدي الحبيبة) إلى القلب الناصع بالبياض

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي خولة، لامياء و أنور
انتصار، إيمان

إلى الروح التي سكنت روحي جدتي الحبيبة
رحمها الله و ادخلها فسيح جنانه

الآن تفتح الأشعة وترفع المرساة لتتطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر
الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة إلى
الذين أحببتهم وأحبوني فتحية و أسامة ، عيدة صفروتي زهراء منال، هشام و محمد و
جليل امين رانية، إيمان، وردة، نسرين، كريم، هدى و سوسن و حنان

الفهرس

العام

الفهرس العام

I.....	الفهرس العام
III.....	قائمة الأشكال
أ.ب.ج.....	المقدمة العامة
01.....	الفصل الاول الإطار العام لمعايير المحاسبة العمومية
02.....	المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية
02.....	المطلب الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية
04.....	المطلب الثاني الإطار القانوني للمحاسبة العمومية
09.....	المطلب الثالث: الإطار العملي للمحاسبة العمومية
15.....	المبحث الثاني: الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية:
15.....	المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للمحاسبة
18.....	المطلب الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام
20.....	المطلب الثالث: اسس و خصائص المعايير الدولية للمحاسبة العمومية
26.....	المبحث الثالث: تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام
26.....	المطلب الأول: التوحيد المعايير الدولية للمحاسبة
28.....	المطلب الثاني: تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية
31.....	المطلب الثالث: تجارب دولية في مجال تطبيق المعايير
33.....	الفصل الثاني: إصلاح نظام المحاسبة العمومي في الجزائر
34.....	المبحث الأول: التعريف بوزارة المالية
34.....	المطلب الأول: المهام والأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية
36.....	المطلب الثاني: مديرية العامة للمحاسبة مديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبية
39.....	المبحث الثاني: واقع وفاق المحاسبة العمومية في الجزائر
39.....	المطلب الأول: مدونة حسابات الخزينة ونقائصها
42.....	المطلب الثاني: المخطط المحاسبي للدولة وأسباب التخلي عنه
47.....	المطلب الثالث: المراحل مشروع الإصلاح
50.....	المبحث الثالث: تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة للقطاع العام
50.....	المطلب الأول: إستراتيجية وأهداف تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة للقطاع العام
52.....	المطلب الثاني: عرض المعايير المتبناة في الجزائر
58.....	المطلب الثالث: هيكلية المخطط المحاسبي الجديد للدولة
62.....	الخاتمة العامة
66.....	الملخص
iv، i.....	المراجع
	الملاحق

قائمة

الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
37	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة ومديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة (وزارة المالية)	02

المقدمة

العامّة

المقدمة العامة

أهمية البحث

تمارس الدولة وظائفها المختلفة والمتنوعة في مجالات عديدة لمواجهة الحاجات العمومية، ولأجل ذلك تحتاج لوسائل مادية وبشرية تكفل تحقيق وتلبية الرغبات والمتطلبات العمومية، إذ تعتبر الأموال العمومية الدعامة الأساسية للتنمية الاقتصادية، لذلك وَجَبَ حسن تسييرها والرقابة عليها من أجل الحفاظ عليها وترشيد الإنفاق الحكومي العام.

معلومات التي يقدمها النظام المحاسبة العمومية لضمان الشفافية المطلوبة والقيام بالرقابة واتخاذ القرارات حيث يجب أن تستند عملية الإصلاح المالي إلى إطار فكري مناسب يتيح الاتساق والترابط بين النظرية والتطبيق ويسمح بوضع وإنشاء معايير محاسبية للقطاع العام، وأدوات تطبيق تتحقق بواسطتها أهداف الحكومات والمنظمات والوحدات الحكومية المختلفة وتشكل مرجعاً في جمع ومعالجة البيانات وإنتاج المعلومات، مما أضحي معه ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في الأساليب والطرق والإجراءات في إدارة المالية العامة والتركيز على إصلاحها بهدف الحفاظ على المال العام.

كل هذا جعل الدولة تسعى جاهدة للقيام بمجموعة من الإصلاحات على مختلف الأصعدة، كان الهدف منها مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى المجتمع الدولي لاسيما المجال الاقتصادي، إذ توجهت الحكومة إلى إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة والذي رافقته حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وهذا من أجل تدارك النقائص والثغرات الموجود في نظام محاسبة الدولة.

وتزامن الدراسة مع استعداد الجزائر لتبني تطبيق المعايير الدولية المحاسبة في القطاع العام خصوصا من جانب عرض القوائم المالية.

مبررات اختيار الموضوع

ويمكن تقسيم هذه الدوافع الى دوافع ذاتية وأخرى موضوعية تتلخص فيما يلي:

الدوافع الذاتية

يمكن حصر الدوافع الذاتية في ما يلي:

- الاهتمام الكبير بموضوع البحث نظرا لارتباطه بتخصص المحاسبة والمالية.
- توسيع المدارك العلمية والمعارف الخاصة بطبيعة معايير المحاسبة في القطاع العام كمتغير حديث في النظم المالية الدولية والتعرف على أهم هذه المعايير ونقاط الاختلاف بينها وبين نظم المحاسبة العمومية الحالية.

الدوافع الموضوعية

يمكن حصر الدوافع الموضوعية في ما يلي:

- المرحلة الانتقالية التي تشهدها الجزائر ومختلف الجوانب، لإصلاح أنظمتها المالية والإدارية، ومنها في ميدان المحاسبة العمومية.
- تعد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام خطوة أساسية لترشيد استعمال الأموال العمومية والوصول إلى شفافية ومصداقية الجداول المالية ومكافحة العثس والفساد.

الأهداف البحث

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

- الوقوف على واقع ممارسة المحاسبة العمومية في الجزائر، ومدى مواكبتها للتحويلات الاقتصادية الجديدة.
- اعطاء نظرة عامة حول المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في العالم وخاصة تلم المتبناة في الجزائر.
- الوقوف على الإجراءات والتحضيرات الكفيلة بالمرور نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بالجزائر.

الإشكالية العامة

ونظرا للاهتمام الكبير الذي أولته الجزائر لتوسيع نطاق إصلاح نظام محاسبي حكومي عصري يتماشى مع التطورات الراهنة، ويضمن الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية يمكن طرح الإشكالية الموالية : ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما هي آفاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟

وتوضيحا لهذه الإشكالية يمكن طرح مجموعة من الأسئلة:

- هل مخطط المحاسبي للدولة 2002 يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟
- ماهي الإصلاحات الواجب المرور بها من أجل تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة؟
- ما هي الاستراتيجيات التي تعتمدها الجزائر من أجل التطبيق النهائي للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟

الفرضيات

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

■ الفرضية العامة

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

■ الفرضيات الفرعية

- وتوضيحا للفرضية العامة يمكن طرح مجموعة من الفرضيات الفرعية وتتمثل فيما يلي:
- يعتمد نظام المحاسبة العمومية في قياس النفقات والإيرادات الناتجة والتدفقات الناتجة من المعاملات المالية للدولة اما المعايير الدولية تعتمد على تقييم ممتلكات والحقوق المثبة لحسابات الدولة.
 - التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية المحاسبة يلزم البلدان الراغبة في تبني هذه المعايير تغيير من الأطر القانونية والنصوص التشريعية المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية، وعصرنة أنظمتها المحاسبية لكي تساير الأنظمة الدولية.
 - في إطار سياسة الاستراتيجية لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام، تحاول كخطوة أولى التركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة وتستطيع تطبيقها حالياً، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى.

المنهج المتبع في البحث

للإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الملائم لطبيعة الدراسة للإلمام بكل ما يتعلق بالموضوع من عناصر.

مشاكل ومعوقات الدراسة

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

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

خطة البحث

يتم تقسيم هذا البحث إلى جانب نظري وجانب تطبيقي لدراسة حالة الجزائر ما بين واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآفاق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية. وتم تقسيم البحث إلى جزأين

جانب النظري وقد قسم إلى ما يلي:

■ الفصل الاول

يتم تخصيصه للاطار العام للمحاسبة العمومية، ويتناول الاطار النظري و الاطار القانوني وكذا الاطار العملي للمحاسبة العمومية.

يتم فيه الشرح المفصل للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، حيث يتناول الاطار التصوري لهذه المعايير، المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، أسسها وخصائصها، ويتناول كذلك تطبيق هذه المعايير وبعض التجارب الدولية.

■ الفصل التطبيقي

يخصص لدراسة حالة الجزائر وبالضبط وزارة المالية وتوضيح هيكلها التنظيمي، وكذا إعطاء صورة عن واقع وآفاق المحاسبة العمومية في الجزائر، وتناول أيضا المعايير الدولية المتبناة بما يلائم الواقع الاقتصادي الجزائري.

الفصل

الأول

الإطار العام للمعايير
المحاسبية

الفصل الأول: الإطار العام للمعايير لمحاسبة العمومية

تطورت الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمعات المعاصرة بصورة كبيرة عما كانت عليه في الماضي، بحيث ازدادت مشاكل الدولة وتشعبت مسؤولياتها اتجاه أفراد المجتمع على النحو الذي صارت تتدخل في توجيه النشاط الاقتصادي من أجل إحداث التوازن وتجنب الأزمات من جهة، وللرقي بالمستوى المعيشي للأفراد من جهة أخرى، وهذا من أجل تكوين دولة قوية في جميع الميادين، لذا اعتنت الدولة ببعض المشاريع غير المربحة والتي لا يستطيع الأفراد إدارتها، وهكذا ازدادت النفقات العامة للدولة على جميع الأصعدة قصد إشباع الحاجات العامة للأفراد، وهذه الزيادة في الإنفاق تتحملها خزينة الدولة.

كما أفرز التطور المتسارع الذي يشهده العالم اليوم مجموعة من التحديات الاقتصادية، الإدارية، المالية، المحاسبية والقانونية، وهذا ما أدى للبحث عن معلومات والمعطيات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المناسبة لذلك، فإن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون معدة وفقا لمبادئ وقواعد علمية وعالمية راقية ومتطورة ومتعارف عليها لكي تكون واضحة وقابلة للفهم والاستيعاب والاستنتاج، وأن تظهر بصورة صادقة الوضع المالي للهيئة أو المؤسسة العمومية.

مما دفع مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام إلى وضع أطر ومعايير حديثة مفهومة ومعتمدة من قبل غالبية الدول المتحضرة، حيث تؤمن هذه المعايير الشفافية والمصدقية في جميع البيانات الصادرة عن الدولة، بحيث تساعد متخذي القرارات في اتخاذ القرار الصحيح.

ويتضمن هذا الفصل ما يلي:

- الإطار العام للمحاسبة العمومية؛
- الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية؛
- تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في القطاع العام.

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة، لها أساس نظري تعتمد عليه ومبادئ وخصائص تميزها على غيرها من أنواع المحاسبة، فهي تستخدم في المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي، وعليه يأتي هذا المبحث مقسماً إلى عدد من المطالب.

المطلب الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

عرف مفهوم المحاسبة العمومية منذ القدم وعرفت عدة تطورات بتطور المجتمعات البشرية، ومرت بعدة تعاريف عبر الحضارات، لكن بمفهومها الحالي لم تظهر إلى الوجود إلا في العصر الحديث على الرغم من تواجد إجراءاتها في بعض الحضارات القديمة.

1- نبذة تاريخية عن المحاسبة العمومية:

تطور الحياة الاقتصادية لدى الشعوب ادي للبحث عن نظام المحاسبة العمومية من اجل الحفاظ على المال العام ومراقبته.

1-1 المحاسبة العمومية في القديم:

لم تكن المحاسبة تعرف في القديم بهذا المفهوم، فقد كان يطلق عليها مصطلح "الحساب" وقد استخدمها اليونانيون والرومان لتسجيل ممتلكات الملوك، وكذلك نفقاتهم وإيراداتهم، حيث كانت النفقات في ذلك الوقت تقتصر على مصاريف إعداد وتجهيز الجيوش للحرب والدفاع عن المملكة، وكان الأمر بصرف النفقة وتنفيذها صادراً عن الملك نفسه على اعتبار أن الثروة كلها هي ملكا له.¹ ولقد ظهرت المحاسبة العمومية في القرن 19 وبالتحديد عندما تم الفصل بين الجهاز التشريعي والجهاز التنفيذي.

2-1 عوامل ظهور المحاسبة العمومية:

ارتبطت المحاسبة الحكومية وظهورها بعاملين أساسيين:

- نشأة المحاسبة، وتطورها بأسلوبها الحديث
- ظهور الدولة بمفهومها الحديث و توجب تدخل الحكومة لتعالج و توجهه، تقرر وتراقب استخدامات الموارد الاقتصادية تحقيقاً لمصالح المجتمع.

مع هذا التنوع في دور الدولة الحديثة برزت ملامح المحاسبة العمومية فأصبحت الدولة تقوم بمهام المحاسبة والرقابة على المال العام وتوفير الشفافية بالاعتماد على مبدأ القيد المزدوج.²

¹- محمد براق، محاسبة عمومية، مطبوعاً موجهة إلى طلبة السنة الثالثة، تخصص: محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2003، ص: 46.

²- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1988، ص: 133.

3-1- تعريف المحاسبة العمومية:

تعددت تعاريف المحاسبة العمومية تبعا للمدارس الفكرية وآراء الباحثين، واختلفت من شخص لآخر أهمها:

- تعريف هيئة الأمم المتحدة، حيث عرفت أنها تختص بقياس، معالجة، توصيل، مراقبة وتؤكد من صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام.¹
- كما عرف "كهولر" المحاسبة الحكومية بأنها المبادئ والتقاليد القومية وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ومراعاة القيود القانونية أو الإدارية المفروضة على الإنفاق وتسجيل الالتزامات، وينظر إلى كل منها حاليا على أنها مواصفات اختيارية وفي السنوات الأخيرة فان طريقة المحاسبية على أساس الاستحقاق أصبحت تحل تدريجيا محل النماذج القديمة.²
- وهناك من عرفها بأنها مجموعة المبادئ والقواعد وإجراءات تحكم عملية تجميع، تسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية العمومية والتي تتعلق بتحصيل الإيرادات العامة أوجه إنفاقها على الأنشطة والخدمات التي تنفذها الحكومة بشكل تقارير وقوائم مالية دورية لتقديمها إلى الجهات المختصة.

2- خصائص ومبادئ المحاسبة العمومية:

المحاسبة العمومية كغيرها من العلوم لها خصائص ومبادئ تستند إليها وتقوم عليها، إذ أن الإخلال بأحد هذين العنصرين يؤدي إلى الإخلال بالمحاسبة العمومية جملة واحدة.

2-1- خصائص المحاسبة العمومية:

- إنها تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة عموما، التي هي قياس، تسجيل وتبويب، إنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات، وهذا هو المفهوم الحديث والأوسع للمحاسبة العمومية والذي لا يجعلها مقتصرة على نتائج التنفيذ وتقديرات الإيرادات والنفقات.⁴
- المحاسبة الحكومية تعتمد على وضع التقديرات المتوقعة للعمليات المالية خلال الفترة أو الفترات القادمة
- تتعلق المحاسبة العمومية بالقطاع الحكومي
- ترتبط المحاسبة الحكومية دون غيرها، ومن هذه الخاصية تأخذ المحاسبة الحكومية أساس تسميتها

¹-صلاح الدين عيد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 5 .

²-محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1989، ص: 12-13.

²-إسماعيل حسينا حمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 39.

- كما أن هناك بعض الخصائص تؤدي إلى معرفة نشاط المؤسسات العمومية ذات الطابع الغير الربحي والمتمثلة فيما يلي:¹

- لا يهدف نشاط هذه المؤسسات إلى تحقيق أرباح بل إلى تأدية مجموع الخدمات العامة.

- مبدأ عمومية إيرادات المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ومصروفاتها.

- تقييم هذه المؤسسة تحديدا أولا وعلى أساس سنوي ما تحتاج من موارد نقدية للإنفاق العام

وعلى ضوء هذه المصروفات تقوم بتحديد حجم الموارد اللازمة لمزاولة النشاط العام.

2-2- مبادئ المحاسبة العمومية:

للمحاسبة العمومية مجموعة من المبادئ التي تحكمها، وتحدد كيفية استعمالها، ويمكن عرضها وتحليلها كما يلي:

● مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بصرف والمحاسب العمومي.

● مبدأ عدم تخصيص الإيرادات لنفقة معينة.

● مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي.

● مبدأ مسؤولية الأمر بالصرف

3- أهداف المحاسبة العمومية وأثرها على التسيير:

يسعى كل فرد أو مجتمع لتحقيق غايات معينة، التي تختلف باختلاف مراحل التطور الذي يحصل في المجتمع، وتعتبر الأهداف النقطة الأساسية والهامة للانطلاق في التخطيط نظرا لكونها تحدد وتوضح الاتجاه العام للمجهودات الجماعية، فحيث يوجد تجمع يوجد أهداف خاصة به، ففي حالة عدم وجود هدف، يكون الجهد الجماعي ضائعا، لذلك تعددت أهداف المحاسبة العمومية بتوسع تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وتشعبت هذه الأهداف بتشعب الميادين التي استخدمت فيها.

أهداف المحاسبة العمومية :

● حماية الأموال العمومية

● ضمان احترام ترخيصات الميزانية

● حسن تسيير الهيئات العمومية

● تحقيق الرشادة في الإنفاق

المطلب الثاني: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

منذ نشأة المحاسبة العمومية وهي تشهد تطورا مستمرا، حيث واكب هذا التطور صدور النصوص التشريعية والتنظيمية لتحديد مجالاتها وميادين استعمالها، وكل هذا من أجل ضمان السير الحسن والأفضل للعمليات المالية، وكنتيجة حتمية لكل هذا تنوعت مكونات نظام المحاسبة من أجل تلبية الحاجات المتزايدة لمستعملي المحاسبة العمومية.

¹ محمد براق، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 47 .

1- المراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر

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

1-1- مرحلة الاحتلال من 1830 إلى غاية 1962:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة لا سيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1830 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة¹.

1-2- مرحلة ما بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية التي عوضت 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 للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

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

1-3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية من 1975 إلى غاية 1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973، وصدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها.

¹- نفس المرجع السابق ص: 2-3.

4-1- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990 إلى غاية 2012:

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ولعل أبرز هذه المراسيم:

● المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

● المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

● المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

● المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليمات رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.¹

2- مكونات المحاسبة العمومية :

يتكون نظام المحاسبة العمومية من نظم فرعية تشكل هذا النظام وتشمل على النظام المحاسبي للدولة، ونظام الميزانية العامة، ونظام الرقابة على المال العام.

2-1- النظام المحاسبي للدولة

يشمل الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في مدونة الحسابات أعدتها وزارة المالية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية.

2-1-1 تعريف النظام المحاسبي للدولة :

هو عبارة عن محاسبة عامة متعلقة بالدولة يمسكها المحاسبون العموميون حسب طريقة القيد المزدوج لمعرفة عمليات الموازنة وعمليات الخزينة ومراقبتها، وتحديد النتائج السنوية.

¹Nomenclature des comptes du trésor, Direction général de trésors, Ministère de finance, - 1992, p09

2-1-2- مدونة الحسابات:

هي عبارة عن جدول يضم الحسابات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها الخزينة العمومية لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية من أجل إحكام الرقابة على المال العام.

وتضم المدونة تسع مجموعات من الحسابات كل مجموعة مقسمة إلى عدد من الحسابات العامة والتي بدورها تتفرع إلى حسابات رئيسية هي الأخرى كذلك تتفرع إلى حسابات فرعية، مدرجة ضمن جدول مقسم إلى ثماني (08) خانات مفصلة

2-1-3- العمليات المتعلقة بالخزينة العمومية:

تشمل عمليات الخزينة، إعانات البنك المركزي، ودائع مراسلي الخزينة، القروض متوسطة وطويلة المدى، سندات الخزينة، وتهدف إلى إرجاع التوازن بشكل يومي إلى الرصيد السالب الناتج عن تنفيذ عمليات الموازنة، ونظرا للعجز الدائم الذي أصبحت تعاني منه الخزينة لجأت إلى التقريب بين إيراداتها ونفقاتها، وذلك عن طريق الدفع الشهري للضرائب مثل الضريبة على القيمة المضافة وكذلك أقساط مؤقتة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات وهذا من أجل أن تتمكن الخزينة من تغطية أعباء الموازنة لفترة زمنية معينة بنفس الإيرادات الخاصة بنفس الفترة.

2-1-4- الحسابات الخاصة :

تشمل عمليات الخزينة على الحسابات الخاصة المتمثلة في:

- حساب التسبيقات.
- حساب القروض.
- الحسابات التجارية.
- حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية.
- حسابات التخصيص الخاص.

2- نظام الموازنة العامة للدولة:

تتشكل الموازنة العامة للدولة في الجزائر حسب المادة (6) من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 17/08/1984 المتعلق بقوانين المالية، من النفقات والإجراءات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموازنة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

ويحدد القانون رقم 90-21 طبيعة العمليات المنفذة في إطار المحاسبة العمومية في المواد 14 و21 تحت عنوان عمليات التنفيذ.

¹- يوسف السعدي أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2010، ص:76.

2-1- دورة الموازنة العامة في الجزائر:

تمر الموازنة العامة للدولة في الجزائر بعدة مراحل مختلفة متعاقبة ومتداخلة، وتمثل منهجية تتبعها في تسيير الموازنة وتشمل هذه المراحل ما يلي:

- إعداد الموازنة العامة
- اعتماد وإقرار الموازنة العامة
- تنفيذ الموازنة العامة في الجزائر

2-2- العمليات المالية للموازنة:

يدرج القانون 90-21 في طبيعة العمليات المنفذة في إطار المحاسبة العمومية في المواد 14-21 تحت عنوان عمليات التنفيذ، وتدخّل كل عون لا يمكن أن يكون إلا في حدود صلاحياته الخاصة وباحترام مسؤولياته، وتعدد العمليات الخاصة في تنفيذ الميزانيات يجعل أنه من الضروري تنظيم تلك الإجراءات المتمثلة فيما يلي:¹

- معرفة طريقة تنفيذ الميزانية من طرف الأمر بالصرف وكذلك لتحديد صلاحيات المحاسب العمومي وخاصة فيما يخص تنظيم المخزون المالي في الخزينة.

- الصلاحيات والمسؤولية الخاصة بأعوان المحاسبة العمومية والمحددة في القانون رقم 90-21 والأمر رقم 20-95 ومجموعة من القوانين المالية.

وتشتمل العمليات المالية للموازنة العامة على ما يلي:

- العمليات المالية للإيرادات
- العمليات المالية للنفقات

3- الهيئات المشرفة على الرقابة تنفيذ الميزانية:

ويقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات وتتلخص فيما يلي:²

3-1- رقابة المفتشية العامة للمالية:

هي هيئة مستقلة للرقابة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية وتصنف رقابة المفتشية العامة للمالية ضمن الرقابة اللاحقة على أعمال المحاسبة من خلال ما تم دفعه أو تحصيله، ولذلك فهي تتم بعد تنفيذ الموازنة، وهي لذلك ليست تأشيرية، وإنما تحقيقية حسابية من ناحية، ودراسية علمية من ناحية أخرى.

¹ محمد بولرواح، دروس في المحاسبة العمومية، منتدى طلاب الجزائر، 2004، متاح على: <http://etudiantdz.com/vb/t10591.html>، تاريخ المطالعة: 2018/01/20، 23:20.

² جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص ص: 222-225.

وتتمثل تدخلات هذه المفتشية في مهام التدقيق و التحقيق أو الخبرة الخاصة في تطبيق التشريع المالي والمحاسبي والأحكام القانونية أو التنظيمية التي لها أثر مالي مباشر، تسيير المصالح والهيئات المعنية ووضعيتها المالية والتأكد من صحة الحسابات وصدقها، وسير الرقابة الداخلية في المصالح والهيئات التي تعينها هذه التدخلات.

2-3- رقابة مجلس المحاسبة:

مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وتهدف الرقابة التي يمارسها المجلس من خلال النتائج التي يتوصل إليها، إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية، وهو مكلف برقابة مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق، والهيئات العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، وكذلك المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين.

3-3- الرقابة البرلمانية:

تمس الرقابة البرلمانية (أو التشريعية) مختلف أنشطة الحكومة ومجالات تدخلها، ومنها المجال المالي، ويمكن البرلمان يراقب النشاط والأداء الحكومي بواسطة آليات أساسية وهي كما يلي¹:

- الاستماع أو الاستجواب
- السؤال
- مناقشة بيان السياسة العامة
- لجنة التحقيق

المطلب الثالث: الإطار العملي للمحاسبة العمومية

تطور دور الدولة وانتقلت من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة في شتى الميادين وتخليها عن سياستها المالية أسفر عن تغير السياسة المالية، إذ صارت كل العمليات التي تحدث على مستوى المحاسبة العمومية، وبالأخص على مستوى الميزانية وتنفيذها أي تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وكذا القائمين (الساهرين) على تنفيذ الميزانية، تنتج كما هائلا من المعلومات من خلال توفير السجلات والتقارير والقوائم المالية للمتعاملين مع المؤسسة.

¹- محمد الصغير بعلي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص ص: 112-113.

1- استخدامات المحاسبة العمومية الجهات المستفيدة منها:

1-1- استخدامات المحاسبة العمومية:

يجب على نظام المحاسبة العمومية لأي مؤسسة أو هيئة عمومية أن يوفر السجلات والتقارير والقوائم المالية اللازمة التي يحتاجها المتعاملون مع هذه المؤسسة.

ويمكن ذكر المستخدمين لهذه السجلات والقوائم المالية في ثلاث مجموعات هي:1

- الجهات القانونية
- الملاك الحاليون والمحتملون
- إدارة المشاريع

1-2- الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية:

كون أن الدولة تسعى إلى تقديم الخدمات العامة للمجتمع من خلال الاعتماد على الموازنة العامة في تقدير النفقات والحصول على الموارد، فهي كذلك يجب عليها أن توفر المعلومات اللازمة لمجموعة الإدارة ومجموعة القراء والذين لهم اهتمام بأنشطة الجهات الإدارية من أجل تحقيق الشفافية بغرض المساءلة.

يمكن حصر الجهات المستفيدة بشكل رئيسي من بيانات المحاسبة العمومية فيما يلي:2

- السلطة التشريعية
- السلطة التنفيذية
- الجهات الرقابية

2- أعوان التنفيذ المحاسبية العمومية:

لقد حرص المشرع على المحافظة على قانون المالية من خلال إسنادها لفئة معينة من الموظفين تطبيقاً لمبدأ الفصل بين وظيفة الأمرين بالصرف ووظيفة المحاسبين العموميين، تسند كل من عملية الالتزام، الإثبات والتصفية والأمر بالدفع إلى هيئة إدارية، في يتولى المحاسب العمومي القيام بكل من عملية التحصيل والدفع.

2-1- الأمر بالصرف:

كل مسؤول إداري مخول له من طرف القانون إمكانية تنفيذ عمليات مالية مشار إليها في ميزانية عمومية، ولكن فيما يتعلق بالشطر الإداري فقط.³
بحكم المادة 23 من قانون 90-21 يعد أمراً بالصرف كل شخص (طبيعي) يؤهل لتنفيذ عمليات مالية مشار إليها في المواد 16.17.19.20.21.

¹-محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، 1988، ص:12.

²-خالد شحادة الخطيب ومحمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص:35 - 46.

³-محمد بلرواح، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:3.

2-1-1-1- اعتماد الأمر بالصرف:

يتم اعتماد الأمر بالصرف بواسطة إيداع نموذج الإمضاء، إضافة إلى نسخة من المرسوم أو قرار التعيين لدي المحاسب العمومي.¹

2-1-1-2- أنواع الأمرين بالصرف:

هناك نوعين من الأمرين بالصرف، هما الأمرين بالصرف الرئيسيين والأمرين بالصرف الثانويين، كما يمكن إضافة نوعين آخرين وهذا في حالات خاصة فقط، هما الأمرين بالصرف بالنيابة والأمرين بالصرف المفوضين

2-1-1-3- مهام الأمر بالصرف :

يقوم بالإضافة إلى مهامه الإدارية التي يقوم بها الأمر بالصرف بصفته منتخبا من طرف الشعب أو معيناً من طرف رئيس الدولة، فإنه مكلف بجملة من المهام المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية منها:²

- إعداد الميزانية وعرضها على مجلس إدارة المؤسسة، ثم تقديمها إلى السلطات المعنية (الوزارة الوصية، وزارة المالية) مرفقة بتقرير على شكل عرض تبريري لهذه المبالغ المقدرة.

- متابعة تنفيذ الميزانية، بعد المصادقة عليها حسب الأبواب والفقرات المسجلة مع احترام المبالغ المعتمدة لكل منها، أثناء القيام بعمليات الالتزام (التعهد)، التصفية، والأمر بالدفع (الأمر بالصرف) هذا بالنسبة للنفقات، أما فيما يخص الإيرادات فعليه كل الإجراءات الإدارية اللازمة والتصفية للسماح للمحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية.

- يعتبر الشخص الوحيد المخول له قانوناً إصدار سندات التحصيل وقبول الهبات.

- المحافظة على ممتلكات المؤسسة، والقيام بعمليات الصيانة اللازمة لضمان الاستغلال الأمثل للإمكانات المادية المتاحة.

- هو مسؤول على دفاتر الجرد الخاصة بالممتلكات، وكذلك البطاقات التقنية للمعدات والتجهيزات التقنية.

- تقديم الوضعية المالية المتعلقة بعملية الالتزام والأمر بالدفع وذلك كل ثلاثة أشهر إلى الوزارة الوصية مع احترام الأجل المحددة.

- تقديم الحساب الإداري الخاص بالمؤسسة للسنة المالية السابقة إلى كل من الوزارة الوصية ومجلس المحاسبة وذلك في الأجل المحددة.

¹- محمد براق، مرجع سبق ذكره، 2003، ص:90.

²- صادق الأسود، المحاسبة العمومية كأداة للتسيير والرقابة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2001، ص:20.

2-2- المحاسب العمومي:

يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو بدفع النفقات كما يعتبر محاسباً عمومياً كذلك كل من يكلف قانوناً بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها¹. ويتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساساً لسلطته كما يمكن اعتماد بعضهم من طرف الوزير المكلف بالمالية وأيضاً تم تحديد كيفية تعيينهم أو اعتمادهم عن طريق التنظيم.

2-2-1- أنواع المحاسب العمومي

قام المشرع الجزائري بتقسيم وظيفة المحاسب العمومي إلى أربعة أنواع

- المحاسبون العموميون الرئيسيون و المحاسبون العموميون الثانويين و المحاسبون العموميون المخصصون
- المحاسبون العموميون المخولون

2-2-2- مهام المحاسب العمومي:

يقوم المحاسب العمومي بالمهام الآتية:²

- مسك محاسبة المؤسسة بواسطة الدفاتر المحاسبية الرئيسية و كذلك المساعدة أو الفرعية.
- تحصيل الإيرادات، إذ يتم بموجبه إبراء الديون العمومية (المادة 18 من قانون 90-21).
- دفع النفقات، وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية (المادة 22 من قانون 90-21).
- تداول الأموال العمومية و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.
- يتكفل المحاسب العمومي بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف وأن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة تحصيل الإيرادات.
- يقوم بدفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم.
- يكون المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً ومالياً عن مسك المحاسبة والمحافظة على سندات الإثبات و وثائق المحاسبة.

¹- محمد بولرواح، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:7.

²- المواد 33، 35، 36، 37 من القانون رقم 21/90 المؤرخ بتاريخ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

• يكون المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات السابقة.

• المطالبة بإصدار حساب التسيير والخاص بالسنة المالية وإرساله في الآجال المحددة إلى الوزارة الوصية ومجلس المحاسبة.¹

2-3- وكيل الصرف:

الموظف الذي يسمح له القانون باستعمال السيولة النقدية باسم الأمر الصرف، وذلك في حدود النصوص القانونية والقواعد التقنية المعمول بها في المحاسبة العمومية، ويعين وكيل الصرف من طرف مدير أو رئيس المؤسسة، بصفته أمراً بالصرف

2-3-1- مهام وكيل الصرف :

تختلف المهام الموكلة لوكيل الصرف باختلاف طبيعة الهيئة، ويتم تحديد هذه المهام وفق قرار إنشاء وكالة الصرف، الصادرة عن الوزارة المكلفة بالمالية. ويشمل هذا القرار المعلومات المالية:

• طبيعة النفقات المسموح بدفعها، والإيرادات الواجب تحصيلها، مع تحديد الفصل والباب، المادة والفقرة.

• سقف النفقات المسموح بها وسقف الإيرادات المسموح بالاحتفاظ بها، أما ما يتجاوزه، فيجب دفعه إلى المحاسب.

• ومن بين النفقات التي يمكن تمريرها عن طريق وكيل الصرف:

• أجور العمال المؤقتين والموسميين العاملين باليوم والساعة.

• اقتناء المواد واللوازم المكتبية.

• تصليح السيارات وما يشبهها.

• دفع التسبيقات على مصاريف المهام والتنقلات.

• مصاريف الاستقبالات.

2-4- المراقب المالي:

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على مشروع الالتزام الذي يحرره الأمر بالصرف وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون يمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي.²

و يعينه الوزير المكلف بالميزانية المراقبين الماليين والمراقبين المساعدين.³

¹Meunier.J.R ET Bsportisse، Finances et comptabilité des communes، Septembre 1972.p 267

²- محمد بولرواح، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:15.

³المادة 04 من القانون رقم 90-21 المؤرخ بتاريخ 14 ديسمبر 1992 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

2-4-1- مهام المراقب المالي:

- إن للمراقب المالي مجموعة من المهام:¹
- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.
 - التحقق مسبقاً من توفير الاعتمادات.
 - إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشيرة عند الاقتضاء، وذلك ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الوثيقة.
 - تقديم نصائح للآمر بالصرف في المجال المالي.

إعلام الوزير المكلف بالمالية شهرياً، بصحة توظيف النفقات وبالوضعية المالية والاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة

تعريف الميزانية:

تعتبر الميزانية العامة للدولة وثيقة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة.

الميزانية نظرة توقعي ومستقبلية

الميزانية تتطلب الإقرار أو الترخيص من السلطة المختصة

5-2- مبادئ الميزانية العامة

تخضع الميزانية العامة لمجموعة المبادئ العامة من شأنها تدعيم الرقابة في تسيير الأموال العمومية، وتتمثل في المبادئ الأساسية التالية:

- مبدأ السنوية
 - مبدأ وحدة الميزانية
 - مبدأ الشمولية
 - مبدأ التوازن
 - تنفيذ الميزانية
- تتولى وزارة المالية باعتبارها عضواً من أعضاء السلطة التنفيذية مهمة تنفيذ الميزانية عن طريق:

- عمليات تحصيل الإيرادات
- عمليات النفقات

¹المادة 58 من القانون رقم 90-21 المؤرخ بتاريخ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للمحاسبة

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

1- مفهوم المعايير:

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

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

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

ويرى لينلتون "Littleton" بأن المعيار المحاسبي هو "أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة".³

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

2- أسباب ظهور المعايير الدولية للمحاسبة:

لقد بدأ الاهتمام منذ فترة بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية للعديد من الأسباب منها مايلي:⁴

- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية
- تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية.
- تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية.
- الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساساً يتم الاسترشاد به في العمليات التجارية.

¹J.Bergeret، **La personnalité normale et pathologique: les structures mentales- le caractère-les symptômes**، Dunod، Paris، 2ème Ed، 1985، p:14.

²- يوسف جربوع وسالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع تطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2001، ص34.

³نفس المرجع أعلاه، ص34.

⁴حامد داود الصاحبة، **معايير المحاسبة الدولية، النشأة والمفهوم**، دار الصف للنشر والتوزيعات، عمان، الأردن، 2003، ص:10.

- العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية.
- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية والتفكير في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.

3- أهداف إنشاء المعايير الدولية للمحاسبة:

- يهدف مجلس المعايير الدولية من إنشاء معايير المحاسبة إلى ما يلي:¹
 - تسهيل عملية اتخاذ القرارات من خلال طرحه لبدائل مختلفة.
 - اجتناب الخطأ في عملية اتخاذ القرارات من خلال توحيد المعلومات المعروضة في القوائم المالية.
 - اجتناب التعقيد ووضوح المعلومات من قبل جميع المستخدمين.
 - إعداد ونشر لأجل الصالح العام، معايير محاسبية تراعي عند تقديم القوائم المالية وتشجيع القبول بها والعمل بموجبها على مستوى العالم.
- العمل بشكل عام على تطوير وتوافق الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

4 - الاتحاد الدولي للمحاسبين

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

4-1 نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977، وحل محل لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة التي تكونت سنة 1972، يتخذ الاتحاد من مدينة نيويورك مقراً له ، ويمكن أن تنخرط فيه كلا لاتحادات المهنة المحاسبية والمعترف بها رسمياً في بلدانها. في نهاية 2009، أصبح عدد أعضاء الاتحاد 158 منخرط (138 عضو و 20 زميل)، يمثلون 110 دولة أما بالنسبة للدول العربية الأعضاء فيشمل كلا من البحرين، العراق ، مصر، الأردن، الكويت، لبنان، المغرب، السعودية، السودان وتونس.² أما بالنسبة لتسيير الاتحاد فيخضع لدستور و قانون أساسي تم اعتمادهما في نوفمبر 2006.

4-2 تركيبة المجلس ومجالات تدخله

- من المعروف أن المؤتمر الحادي عشر المنعقد سنة 1977 حدد بدقة أهداف الاتحاد، ومنها:
 - وضع إرشادات لممارسة المراجعة الدولية.
 - وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من طرف المنظمات الأعضاء.
 - تطوير برامج للتعليم المستمر والتدريب المهني.

¹- حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص:33.

²www.ifac.org, date et temps de consultation:20/03/2018, 15:30.

- تقديم الدراسات القيمة في المجالات التي تهتم المحاسبين.
- تعزيز العلاقات مع مستخدمي القوائم المالية.
- تنظيم و تعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات الفنية.
- يتدخل المجلس لوضع معايير في مجالات مختلفة عبر هيئاته المعيارية المتخصصة الآتية:
 - هيئة المعايير الدولية للتكوين المحاسبي.
 - هيئة المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد.
 - هيئة المعايير الدولية لأخلاقيات المحاسبين.
 - هيئة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومية.
- يتم تنظيم أعمال المجلس ضمن لجان متخصصة وعددها ست (06) لجان وهي:
 - اللجنة الاستشارية للمطابقة
 - لجنة الدول النامية.
 - لجنة مهنيي المحاسبة في المؤسسات.
 - لجنة التعيينات.
 - لجنة مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة الحجم.
 - لجنة التدقيق المتعدد الجنسيات.

3-4 مهام وأعمال اللجان المتخصصة وتقوم هذه اللجان بالمهام الآتية:1

4-3-1 لجنة المطابقة

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

4-3-2 لجنة الدول النامية

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

3-3-4 لجنة التعيينات

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

4-2-4 لجنة مهنيي عات سواء الصناعة أو التجارة أو التعليم و حتى قطاع المؤسسات والجمعيات غير الهادفة للربح.

4-2-5 لجنة مكاتب المحاسبة الصغيرة و المتوسطة الحجم

¹مختار مسامح،توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011، ص132.

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

4-2-6 لجنة التدقيق العالمي أو المتعدد الجنسيات

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

المطلب الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام:

تعتمد معايير المحاسبة العمومية المطبقة في القطاع العام على معايير التقارير الدولية للقطاع العام، والتي تكون صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث تكون متطلبات هذه المعايير قابلة للتطبيق على القطاع العام للوحدات الحكومية والهيئات المحلية.

1- عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

نشأة المعايير الدولية للمحاسبة جعلت من الواجب وجود هيئات تدرسها وتصدرها كما أنها تحدد أهدافها وكذا ماهيتها.

1-1 نشأة المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام:

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

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

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

¹- وثائق مقدمة من المديرية العامة للمحاسبة لوزارة المالية.

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

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

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

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

عمد هذا المجلس إلى وضع معايير محاسبية ومالية دولية جديدة للقطاع العام اقتداءً بمعايير المحاسبة والمالية الدولية المعتمدة من قبل القطاع الخاص، وأصبحت هذه المعايير وقوننتها لديها وقد بلغ عددها 15 حتى آخر عام 2005 وهي فرنسا، بريطانيا، أستراليا، الأرجنتين، كندا، ألمانيا، الهند، إسرائيل، اليابان، ماليزيا، المكسيك، نيوزيلاند، النرويج، أفريقيا الجنوبية والولايات المتحدة الأمريكية.²

هو مجلس دائم تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين ويمثل أكثر من 160 هيئة عضواً في 120 بلداً، وهي مدعومة من الحكومات والهيئات المحاسبية المحترفة ومنظمات التنمية الدولية مثل البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وصندوق النقد الدولي والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة والمنظمة الدولية للمؤسسات العليا للرقابة والمحاسبة.

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

² - موبيز حسيب القاعي، النهج الجديد للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، متاح على: www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC299.pdf، تاريخ المطالعة: 2018/03/24، 16:12.

يهدف هذا المجلس إلى ما يلي:

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

يتم تعيين الأعضاء في مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل المجلس الدولي للمحاسبين، ويضم المجلس 18 عضواً، يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، بالإضافة إلى ذلك، يتم تعيين عدد محدود من المراقبين في الهيئات التي لديها اهتمام بإعداد التقارير المالية في القطاع العام في مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ويحق لهؤلاء المراقبين التعبير عن آرائهم في المجلس ولكنهم لا يتمتعون بحق التصويت.¹

المطلب الثالث: اسس و خصائص المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

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

وهناك ثلاثة أسس تعتمد عليها المحاسبة في إقرار النتائج:²

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

وتعتمد معظم دول العالم على الأساس المذكور في قفل الحسابات الختامية وإظهار النتائج، وبذلك يكون حساب قياس النتيجة والحساب الختامي للدولة في نهاية السنة المالية يمثل حركة المدفوعات النقدية والمقبوضات النقدية التي حصلت في صندوق الخزينة العامة

¹- إصدارات IPSASB، 2010، متاح على: ascajordan.org/Upload Files/IPSAS/IPSAS%20Part%20I.pdf، تاريخ المطالعة: 2018/03/25، 21:19.

²- حسن عبدا لكريم سلوم وحيدر محمد درويش، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير، الجامعة المستنصرية، كلية التجارة، بغداد، العراق، 2007، ص26، متاح على: www.kantakji.com/fiqh/Accountancy.htm، تاريخ المطالعة: 2018/03/03، 15:45.

خلال السنة المالية، إذ لا يبين ما ينشأ للوحدة من حقوق وما يترتب عليها من التزامات، ولذلك ليس هناك ما يستلزم من إجراء تسويات قيدية في نهاية الفترة، وأن الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة التي لا تصرف في نهاية السنة المالية تبطل ولا يجوز التصرف بها، والإيرادات التي لا تحصل خلال السنة لا تثبت بها قيود ويتم قيدها في السنة التي يتم التحصيل الفعلي لها.

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

أما أهم ما يوفره الأساس النقدي للتنظيم المحاسبي الحكومي هو ما يلي:²

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

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

- يعطي صورة مشوهة للحسابات الختامية لعدم تثبيت الحقوق والالتزامات للدولة المترتبة خلال السنة المالية المختصة.
- لا يساعد على تنفيذ أي من الموازنات الحديثة مثل موازنة البرامج والأداء والتخطيط والبرمجة أو الصفرية.
- لا يقدم الأساس النقدي نتائج عن نشاط الوحدات في قياس كفاءة الأداء.
- في ظل الأساس المذكور يصعب إجراء المقارنات في أداء الوحدة بين السنوات المختلفة أو للوحدات المختلفة لنفس السنة المالية.

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

¹-حسن عبدالكريم سلوم وحيدر محمد درويش، مرجع سبق ذكره، ص:27.

²-نفس المرجع السابق، ص:27.

ويرتبط أساس الالتزام بنظرية الأموال المخصصة لتفادي مشكلة ابطال الأموال المعتمدة للوحدات في الميزانية في نهاية السنة المالية. ويمكن تلخيص مميزات أساس الالتزام بأنه يساعد على ضمان حقوق الغير عند التعاقد معهم لتقديم الخدمات أو السلع للدولة، كما أنه يوفر المعلومات عن نشاط الوحدات في تنفيذ الالتزامات الواردة تخصيصاتها في الميزانية العامة. وينتقد الأساس المذكور أعلاه في أنه يتطلب إطارات مؤهلة بمستوى فني للقيام بمسؤولية التنظيم المحاسبي لوحدات الدولة إضافة إلى أن أساس الالتزام يعرض التوازن النقدي إلى الخطر ويحدث فرق كبير بين الرصيد النقدي والرصيد الدفترى وبذلك يكون الحساب الختامي أكثر بعداً عن اعطاء مؤشرات فعالة لأغراض مراقبة السيولة النقدية للخزينة العامة.

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

استخدام الأساس المذكور في التنظيم المحاسبي الحكومي، يعني تحميل حساب قياس النتيجة بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال السنة المالية، بغض النظر عن كون هذه المصروفات دفعت إلى أصحاب الاستحقاق أو لم تدفع والإيرادات استلمت أو لم تستلم، وعليه ستظهر السنة المالية بصورتها الحقيقية مما يعكس نشاط الوحدات في تنفيذ الموازنة العامة ويتم تجريد السنة المالية بما لا يخصها من مصروفات وإيرادات بموجب تسويات قيدية.

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

ويتمتع أساس الاستحقاق بالمميزات الآتية:¹

- يقدم صورة حقيقة للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي لإعداد الموازنة العامة للسنة القادمة وفق أي من الأساليب الحديثة للموازنات التقديرية.
- يوفر معلومات وبيانات عن كافة العمليات وبأنه أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية بما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة وأخرى.

¹-حسن عبد الكريم سلوم وحيدر محمد درويش، مرجع سبق ذكره، 2007، ص30.

- يمكن أن تعطي نتائج هذا الأساس توافق مع حسابات الدخل القومي وبذلك يقدم صورة أفضل للمخطط المالي والاقتصادي لتأثير النشاط الحكومي في الاقتصاد.
- يقدم صورة حقيقية لنتائج النشاط الحاصلة في الوحدات خلال السنة المالية ويسهل عملية قياس كفاءة الأداء لتلك الوحدات.

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

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

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

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

- يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر.
- يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولا وشيوعا المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
- يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعية من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد والبنك الدوليين.
- يتفق هذا الأساس مع الأصول العلمية للمحاسبة حيث يتميز بالدقة والعدالة فالسنة المالية شخصية مستقلة، وبالتالي تأخذ في الاعتبار أي مستحقات أو مقدمات بالنسبة لكل من الإيرادات والمصروفات.

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

- اتباع هذا الأساس يساعد في تحديد حساب تكلفة وحدة النشاط أو الخدمة المؤدات خاصة في ظل الأنظمة الحديثة للموازنة كموازنة البرامج والأداء، وكذلك يساعد على الرقابة على الأنشطة وتقييم أدائها، ويعتبر ذلك من أهم مميزاته.
- يسهل اتباع هذا الأساس في إعداد تقديرات الموارد و الاستخدامات اللازمة للسنة المالية.
- يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط و فرض الرقابة عليه وتسهيل إجراء المقارنات الزمنية على مستوى الوحدة الإدارية ذاتها أو بين الوحدات الإدارية المختلفة لأغراض قياس الكفاءة،و ذلك من خلال التطبيق الصحيح لمبدأ مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة مع المصروفات التي ساهمت في تحقيقها بغض النظر عن واقعة التحصيل أو السداد النقدي الفعلي لها.
- يسعى أساس الاستحقاق لتقديم صورة شاملة لكلا للالتزامات الحكومية،و بهذا يساعد في صياغة السياسات المالية الواقعية، كما أنه يسهل إدارة النقد المنتظمة من خلال الصورة الواضحة التي يضعها للالتزامات،وبصورة أكثر تحديدا فإنه يساعد صانعي السياسة المالية لرؤية ما وراء السنة المالية الحالية و ميزانية السنة المالية القادمة.

الخصائص النوعية هي الخواص التي تجعل من المعلومات المقدمة في البيانات المالية ذات فائدة للمستخدمين، و هي تنطبق على البيانات المالية بغض النظر عن الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية،

والخصائص النوعية الرئيسية الأربع وهي كما يلي:¹

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

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

¹ اصدارات IPSASB، 2008، متاح على: ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS/IPSAS%20Part%20I.pdf، تاريخ المطالعة: 2018/02/06، 11:13.

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

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

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

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

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

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

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

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

هناك مجموعة من القيود فرضت على المعلومات هي كما يلي:

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

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

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

يمكن أدراك تواجد التوحيد المحاسبي في جميع مستويات الإطار الفكري للمحاسبة، سواء على مستوى المفاهيم أو على مستوى المبادئ، أو على المستوى التنظيمي أو على مستوى الممارسات والتطبيقات العملية. يتحقق التوافق على المستوى التنظيمي من خلال أسلوب تنظيم مهنة المحاسبة، ويتم ذلك من خلال مدخلين وهما:¹

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

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

¹أمين لطفى سيد، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص ص: 364-367.

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

ويمكن إجراء عملية التوحيد المحاسبي على ثلاثة مستويات¹:

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

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

يشمل توحيد القواعد والإجراءات والممارسات المحاسبية ويتطلب ذلك مايلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية فعلا، والتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة.
- الاختيار من بين القواعد والإجراءات والأساليب الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ المحاسبية.
- الحذر في استخدام القواعد والإجراءات والأساليب البديلة

:

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

مر التوحيد بثلاثة مراحل هي كالآتي¹:

¹- خالد مقدم، **تبنى معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2009، ص53.

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

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

هذه المرحلة يتم فيها إلغاء جميع الاختلافات أو حصر الاختلافات ضمن الحد الأدنى لأغراض المرونة المقيدة، كان يسمح بالاختيار بين طريقتين محاسبتين فقط.

يهدف التوحيد المحاسبي إلى مجموعة من الأهداف يمكن ذكر بعضها كما يلي:²

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة و تؤدي تلك إلى تعزيز القرارات لمتخذيها وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها.
- تحسين القرارات الإدارية في المؤسسات غير الربحية فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي و متخذي القرارات و لا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر اعدادها.
- إزالة الغموض و التناقضات و الالتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.
- يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد و جمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفق المتطلبات القانونية.

كما يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن و التكلفة و الجهود للدول النامية في الوصول إلى

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

¹رياض عبد الله، المحاسبة سلاح إيديولوجي نفاذ، متاح على: www.neelwafurat.com/locate.aspx?mode=1&search=author1 تاريخ المطالعة: 17:2626/11/2017.

²حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص ص: 83-84.

- تتم مراحل الدراسة من أجل تطبيق المعايير على النحو الآتي:¹
- دراسة النظام المحاسبي المطبق حالياً، بهدف تشخيص واقع النظام المحاسبي الحكومي الحالي وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه وسبل تطويره.
 - دراسة المعايير الدولية للقطاع العام بهدف التوصل إلى فهم شامل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والإطار الفكري الذي تم إعداد هذه المعايير على أساسه.
 - دراسة مدى ملائمة معايير الدولية المحاسبية في القطاع العام بهدف تحديد مدى ملائمة المعايير الدولية للقطاع العام للتطبيق في الجهات الحكومية وتحديد مجموعة المعايير الدولية التي يمكن الاستفادة منها عن طريق التعديل في بيئة العمل الحكومي وتحديد بدائل للمعايير التي لا يمكن الاستفادة منها.
 - إعداد معايير المحاسبة العمومية وفقاً للأسس والمبادئ الدولية المعتمدة ووضع المعايير الأخرى التي يمكن استخدامها كبديل للمعايير التي لا يمكن الاستفادة منها أو تطبيقها.

يترتب على تطبيق المعايير الدولية مجموعة من الفوائد وهي كما يلي:²

- إدارة مالية معززة
- جودة ومطابقة ومصداقية التقارير المالية
- تحقيق التقارب مع الإحصاءات المالية الحكومية
- خبرة دول أخرى
- تقييم خاص بالقطاع الخاص في دولة
- تبادل المعرفة والكفاءات بين القطاعين العام والخاص

رغم الفوائد التي تستفيد منها عند تطبيق المعايير التي تم ذكرها إلا أنه يوجد مجموعة عوامل تعرقل عملية التطبيق، ومن أهم هذه العوامل ما يلي:³

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

¹ تطوير النظام المحاسبي الحكومي، متاح على: ainshams-accounting.com/CV4816.pdf، تاريخ المطالعة: 12/23/2017. 10:40

² غفرانز فانشايك، لقاء مع الوزير المالية الكويت، متاح على: www.mof.gov.kw/GFMIS%20Newsletter%202/PDF . تاريخ المطالعة: 20/03/2018. 20:45

³ أمين لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص ص: 377-378.

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

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

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

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

عند التفكير في التوافق الدولي يجب الأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول المختلفة في المجال المحاسبي بصفة عامة وفي مجال استعمال المعايير بصفة خاصة، حيث الدول التي لها نظام محاسبي متطور يسهل معها استعمال المعايير المحاسبية الدولية، والدول التي لها أصلاً معايير موضوعة من طرف هيئات مهنية أو منظمات الحكومية وغيرها يسهل معها استعمال المعايير الدولية أكثر من الدول التي فيها معايير محاسبية موضوعة من طرف الجهة الحكومية¹.

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

¹ أمين لطفي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 37.

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

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

ويمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربعة مستويات هي:¹

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

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

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

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

¹عبد السميع روبينة، مرجع سبق ذكره 2011، ص:8.

تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة، والتي يتم تطبيقها في كل الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري بصورة إجبارية فرضتها النصوص التشريعية والتنظيمية، ووضحت هذه النصوص في هذا المجال الأدوات المستعملة لضبط الميزانية العامة للدولة والهيئات المحلية والتي هي أحد أهم عناصر المحاسبة العمومية، كونها تمثل الإطار الذي يبين مصادر التمويل أي الإيرادات، استخدامات الأموال العمومية أو بصورة أوضح النفقات، وكل هذا يتم بوجود أعوان يسهرون السير الحسن لهذه الحسابات، حيث يوجد في الجانب الإداري الأمر بالصرف.

أما من الجانب المحاسبي أين يتم التحصيل الفعلي للإيرادات ودفع النفقات من طرف المحاسب العمومي، ولم يتبقى سوى الجانب الرقابي أين يكون المراقب المالي وهو المكلف بالرقابة على والتأكد من صحة الحسابات، المبالغ المدرجة لتفادي حدوث الأخطاء والتجاوزات، بالإضافة إلى وجود عون آخر هو وكيل الصرف والذي يتحمل المسؤولية عن أي أخطاء قد تحدث.

ومن خلال هذا الفصل تتوضح المعالم الجلية للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، والتي تعطي صورة واضحة حول كيفية استخدام المال العام، كما أنها تعطي أكثر شفافية لموازنة الدولة والتعبير المالي للقوائم المالية في نهاية السنة عن طريق استخدام التقييم السنوي لأصول الدولة والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة للدولة.

كل هذه المعايير تصدر على المستوى الدولي من طرف هيئة مختصة في هذا المجال، والمتمثلة في مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، والذي يأخذ على عاتقه بجدية معالجة المعايير واصدارها لتكون ذات مصداقية هادفا من خلال كل هذا إلى التوحيد المحاسبي الدولي وتسهيل تبادل المعلومات الموثوقة فيما بين الدول وصندوق النقد الدولي والبنك العالمي، أو فيما بين الدول والمستثمرين، حيث أن تطبيق هذه المعايير يساعد الدول على الالتحاق بركب التطور الاقتصادي ويشجع الاستثمار الأجنبي.

الفصل الثاني

إصلاح نظام المحاسبة العمومي في
الجزائر

الفصل الثاني: إصلاح النظام المحاسبة العمومي في الجزائر

إذا تم التسليم بأن هناك ارتباط قوي بين الجانب النظري والتطبيقي، إذ كل نظري لا بد له من استيعاب إجراءات التطبيق العملي وكل عملي لا بد له من الاهتمام بالجانب النظري، بل إن إجراءات التطبيق العملي ليست إلا مرآة تعكس حالة الجانب النظري.

وتطبيقا لهذا المبدأ، وبعدما تناولت الفصول السابقة المحاسبة في القطاع العام، حيث مرت هذه الأخيرة بإصلاحات عديدة شملت محاولة تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية الربحية، إذ نص مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة على توصيات كان أهمها إصلاح النظام المحاسبي للدولة.

وهو ما يتناوله هذا الفصل التطبيقي على ثلاث نقاط رئيسية تمثلت فيما يلي:

- تقديم عام للهيئة المسؤولة عن الإصلاحات وهي وزارة المالية؛
- واقع وآفاق المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام والبيئة الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الأول: التعريف بوزارة المالية

يتناول هذا المبحث التعريف بالمؤسسة المستقبلية، والمتمثلة في وزارة المالية، وبالضبط المديرية العامة للمحاسبة (المديرية الفرعية لعصرنه وضبط مقاييس محاسبة الدولة)، وتعتبر هذه الهيئة العمومية القائم بشؤون تحديث المعايير الدولية للمحاسبة، وكتمهيد للدراسة التطبيقية التي سيكون فيها المهام والأهداف الإستراتيجية للوزارة، ثم عرض وتبيين مهام كل من المديرية العامة للمحاسبة والمديرية الفرعية لتحديث وعصرنه مقاييس المحاسبة.

المطلب الأول: المهام والأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية

سيتناول هذا المطلب وزارة المالية وهيكلها التنظيمي (أنظر الملحق رقم 1)، وكذا التعرض لمهام وأهداف هذه الهيئة العمومية.

1- وزارة المالية:

وزارة المالية تقوم بمهام وهي كما يلي:

- الإشراف على تنفيذ السياسة المالية والنقدية للدولة ومراقبة تنفيذها.
- إعداد الميزانية العامة للدولة ومناقشتها مع الأجهزة الحكومية ومراقبة تنفيذها وضبط الحسابات الجارية بين وزارة المالية وكافة أجهزة الدولة الأخرى.
- القيام بدور المراقبة للمرحلة السابقة للصرف من بنود الميزانية في كافة الأجهزة الحكومية.
- الإشراف على أعمال تجسيد إيرادات الدولة والتأكد من أنها تجري وفقا للقواعد والأنظمة الخاصة بها.
- الإشراف على إقفال حسابات ومصروفات الحكومية السنوية.
- الإشراف على أملاك الدولة والمحافظة عليها.
- تمثيل الدولة في المؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية والإقليمية ومتابعة المعلومات المالية والاقتصادية على المستوى الدولي وإعداد الدراسات والتقارير اللازمة عنها.
- تنفيذ قرارات الدولة فيما يتعلق بالإعانات الخارجية.
- تنفيذ برامج تنمية القوى العاملة سواء على مستوى الإدارات المالية بالجهات الحكومية أو إدارات ووحدات عمل الوزارة وتطوير كفاءة أدايمهم الوظيفية بصفة عامة وقدراتهم التحليلية في إدارة المالية العامة والرقابة عليها والتنمية الاقتصادية للدولة بصفة خاصة.

2- الأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية:

لكل قطاع من قطاعات الدولة مجموعة من الأهداف يجب الوصول لتحقيقها أما فيما يخص أهداف وزارة المالية فهي كما يلي:

- تنفيذ إستراتيجية إعادة الهيكلة للنظام المالي للدولة وتوفير ضمانات ومتطلبات علاج الإختلالات الهيكلية وذلك بالالتزام بمبدأ توحيد وظائف الموازنة العامة بكافة أبوابها في وزارة المالية، وذلك لتلبية احتياجات الإصلاح والتغيير بتعميم أفضل تجارب تطبيقات موازنة البرامج والأداء وإعادة تصنيف الموازنة بالأخذ بما يلائم من النظام الدولي للإحصاءات المالية.
- تطوير ميزانية تنموية تحقق التوازن المالي على أسس معايير الكفاءة في الأداء المالي والرقابة والاتساق مع كافة سياسات التنمية الشاملة لبرنامج عمل الحكومة والخطط التنموية بوجه عام ومع سياسات تنمية وتنوع الإيرادات العامة بوجه خاص.
- تحقيق فاعلية نظام الرقابة المالية ومعايير الأداء المالي والمحاسبي على مستوى كافة الجهات الحكومية والمستقلة بما يكفل توجيهه وسلامة العمليات المالية والمحاسبية العامة.
- تحديث البنية التحتية لنظام المعلومات ومتطلبات الإدارة وتطوير أداء بيئة تقنية المعلومات وتأكيد معايير التحسين المستمر في نظام الجودة لمساندة ودعم إنجازات البرامج اليدوية لأهداف إعادة هيكلة المالية العامة الاستراتيجية.
- تأسيس وتحديث قاعدة المعلومات المالية والاقتصادية المتكاملة لاستكمال خدماتها التفاعلية لتكون الأساس والمراجعة لكافة برامج التحليل المالي والاقتصادي وربطها بتطور نظم مالية، لتشكل آلية عامة تتكامل تطبيقاتها فيما بينها على مستوى جميع جهات الدولة وربطها بالبوابة الالكترونية للوزارة.
- تطوير نظم التخزين والشراء بما يكفل ترشيد الانفاق من خلال رفع كفاءة خطة الشراء وتنويع قاعدة الشراء الجماعي ومن ثم تخطيط المخزون وتقليص المخازن إلى أدنى حد، وتفعيل الدور الإشرافي والرقابي للإدارة الحكومية ووزارة المالية في قطاع التخزين والشراء.
- تطوير التشريعات الضريبية وتطبيق نظم أكثر فاعلية للضرائب لتتكامل فيما بينها اتجاه دعم سياسات زيادة وتنويع مصادر الإيرادات العامة بما يكفل التوجه نحو تأكيد مبدأ العدالة الضريبية والترشيد المؤثر في أنماط الاستخدامات المختلفة لدخل كل فئات المجتمع من جهة، وعدم التأثير السلبي على مقدرات الطاقات الإنتاجية وتشجيع المشاريع الاستثمارية التنموية من جهة أخرى.

للوزارة مجموعة من المديريات التي تقوم بأعمالها من أجل تأدية مهامها وتحقيق أهدافها منها المديرية العامة للمحاسبة.

تكلف المديرية العامة للمحاسبة بمهام كباقي المديريات تم إيجازها فيما يلي:

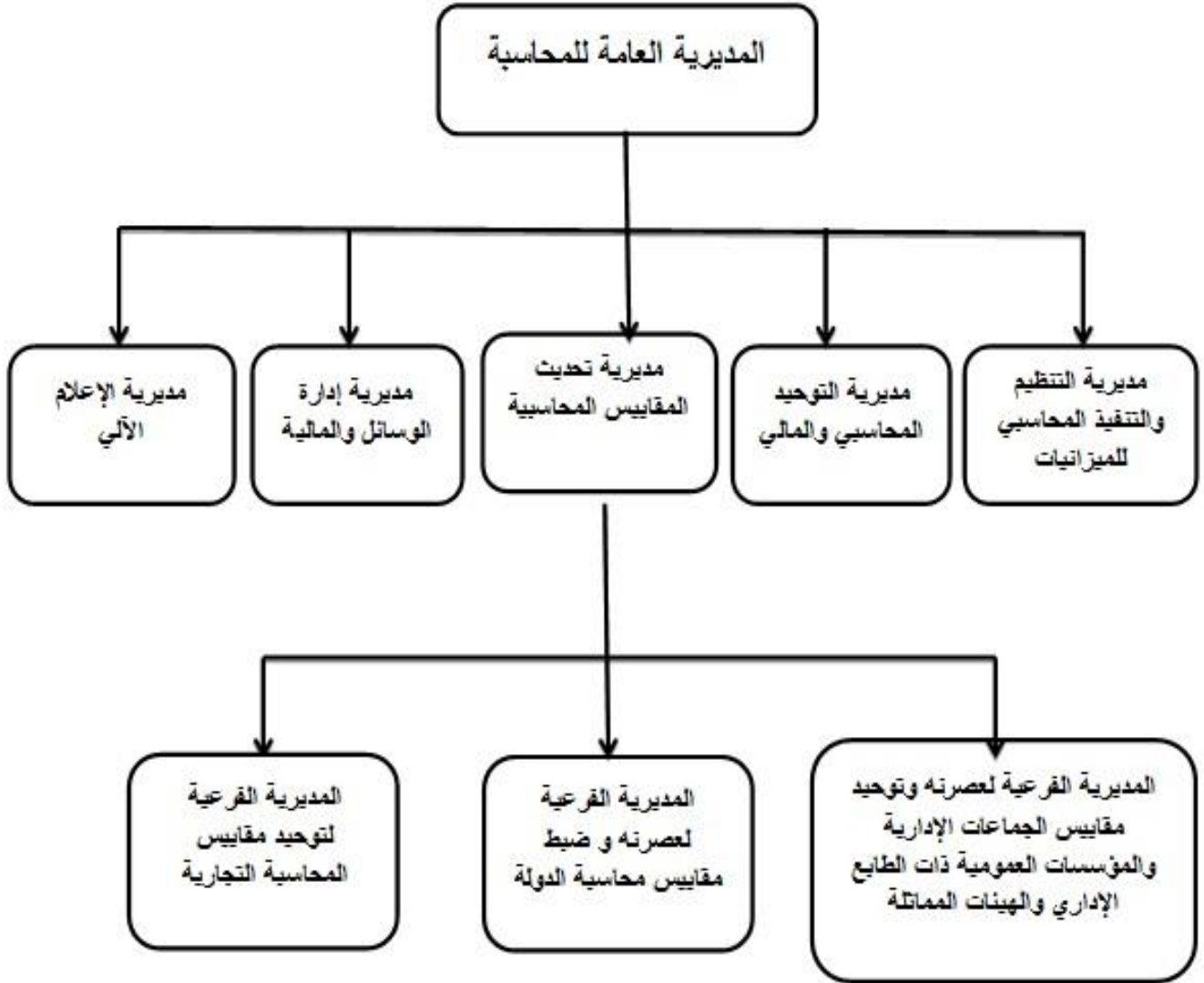
المديرية العامة للمحاسبة هي المسؤول عن المهام المحاسبة في الجزائر وتمثل مهامها فيما يلي¹:

- إعداد القواعد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة.
 - القيام بأي عمل أو دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير وعصرنة مصالح الخزينة وتوحيد الأنظمة المحاسبية.
 - مركزة وتوحيد وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية والميزانية.
 - تصميم نظام الإعلام للخزينة وتسييره.
 - ضمان تنشيط وتقييم نشاط مصالحها الخارجية.
- المبادرة بأي نص تشريعي أو تنظيمي تابع لميدان اختصاصها واقتراحه.

وتتكون من خمس (05) مديريات فرعية هي كالاتي:

- مديرية التنظيم والتنفيذ المحاسبي للميزانيات.
- مديرية تحديث وعصرنة المقاييس المحاسبية.
- مديرية التوحيد المحاسبي والمالي.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.
- مديرية الإعلام الآلي.

¹المادة 6 من مرسوم تنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتعلق بتنظيم مهام وزارة المالية



- وتسند إليها مجموعة من المهام التي تتكفل بها وهي كما يلي:¹
- تحديد وتنفيذ المقاييس المحاسبية وضمان متابعتها.
 - المبادرة بأي حكم تشريعي أو تنظيمي في مجال توحيد المقاييس المحاسبية واقتراحه.
 - المساهمة في أشغال توحيد المقاييس التي تقوم بها المؤسسات والهيئات المختصة في هذا المجال
 - القيام بأي دراسة لعصرنه مصالح الخزينة.
 - المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها.
- وتنقسم إلى مديريات فرعية هي:²

- لقد تم اختيار هذه المديرية لكون أن مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة وتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتم على مستواها، وتكلف بما يأتي:
- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على الدولة، ومتابعتها وتنسيقها وتنفيذها.
 - المساهمة في الأشغال التي تقوم بها المؤسسات والهيئات في مجال توحيد مقاييس محاسبة الدولة.
 - القيام بأي دراسة لعصرنه مصالح الخزينة.
 - المساهمة في عصرنه إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها.
 - المبادرة بالأعمال التي شرع فيها مجال عصرنه التسيير المالي والمحاسبي للدولة، ومتابعتها وتطبيقها.

وللمديرية مجموعة من المهام وتتمثل مهامها فيما يلي:³

¹ المادة 6 من قرار وزاري مشترك مؤرخ 2010/10/13، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية في المكاتب .
² المادة 6 من مرسوم تنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتعلق بتنظيم مهام وزارة المالية.
³ المادة 6 من مرسوم تنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتعلق بتنظيم مهام وزارة المالية.

- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على الجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة، ومتابعتها وتنسيقها وتنفيذها.
- المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها.
- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها مجال عصرنة التسيير المالي والمحاسبي للجماعات الإدارية والهيئات المماثلة، ومتابعتها وتنفيذها.

وتكلف هذه المديرية بما يلي:

- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على المؤسسات والهيئات التي يحكمها القانون التجاري ومتابعتها وتنفيذها والمساهمة في الأشغال الخاصة بهذا الميدان.
- المساهمة في الأشغال التي شرعت فيها المؤسسات والهيئات في مجال توحيد مقاييس المحاسبة التجارية.
- دراسة وتحضير واقتراح التدابير المتعلقة بممارسة الوظائف المحاسبية، طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها

تبنت الجزائر منذ السنوات الأولى للاستقلال مدونة حسابات الخزينة، ونتيجة لتبنيها الاقتصاد الرأسمالي وجدت نفسها ملزمة بتطوير نظامها المحاسبي فسعت إلى إصلاحه، ونظرا لأن هذا الإصلاح لم يواكب التطورات الحاصلة على مستوى الاقتصاد الدولي، وجدت نفسها مرة أخرى ملزمة بتبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام ولو جزئيا أو ما يلائم الوضع الاقتصادي الراهن.

مدونة حسابات الخزينة هي ما يطبق حاليا، وهي مستوحاة من المدونة الفرنسية لسنة 1934، والتي صدرت ضمن التعليمات العامة لسنة 1967.

هي عبارة القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967، إذ تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، وكذا التعليمات رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة، وهي عبارة عن جدول يضم الحسابات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها الخزينة العمومية لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية من أجل إحكام الرقابة على المال العام.

القواعد التقنية للمحاسبة العمومية هي مجموعة من التعليمات الصادرة عن الوزير المكلف بالمالية.¹

يتمثل الإطار المحاسبي لأي هيئة عمومية أساسا، في مخططها المحاسبي، وهو عبارة عن مدونة لمختلف الحسابات المقررة لتسجيل العمليات المالية، وتقديم عروض شاملة وواضحة عنها.

يتم تسجيل العمليات المحاسبية للهيئات العمومية وفقا لطريقة القيد المزدوج، وتفتح في محاسبة أي محاسب عمومي حسابات مالية وحسابات التسيير.²

الفترة المحاسبية التي نسجل فيها جميع العمليات وهذا ما نصت عليه المادة "يتم تطبيق القاعدة السنوية والترخيص السنوي يمنح لسنة واحدة، أي أن تنفيذ العمليات الميزانية يجب أن يتم خلال السنة المعني بها الترخيص وتبعاً لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية"³.

عند اقفال السنة المالية يعد المحاسبون العموميون المخصصون لمختلف الهيئات العمومية حسابات تسيير تتضمن العمليات المالية عمليات الميزانية وعمليات الخزينة المنجزة مباشرة من طرفهم أو من طرف المحاسبين العموميين الملحقيين بهم.

بقي الإطار المحاسبي للدولة مجسدا في مدونة حسابات الخزينة عاجزا عن تأدية الدور المنوط به رغم التعديلات التي مسته نظرا لعدة نقائص منها أساسا:⁵

¹المادة: 03 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في: 1991/09/07 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون.

²المادة: 5 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في: 1991/09/07 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون.

³ المادة: 4 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في: 1991/09/07 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون.

⁴DGC, Décembre 2000, P2, **Communication Portant sur la Réforme de la Comptabilité de l'Etat**

⁵آمال حاج جاب الله، إصلاح محاسبة الدولة، دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2004، ص ص: 6-7.

حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق أي ما تم تحصيله وما تم إنفاقه لا غير، مهمة بذلك أهم عناصر الذمة المالية للدولة من أملاك عقارية ومنقولة، مستحقات الدولة وديونها.

إنّ ترقيم حسابات المدونة غير مرّن نظرا للاعتماد على الترقيم الخطي مما أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة وصعب من عملية التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في نشاطات الدولة.

فمدونة الحسابات هذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تجميع مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إنّ عملية التجميع في غالب الأحيان لا تتم في الأجل المحددة، مما يسبب تأخرا في الحصول على كل المعلومات وبالتالي اتخاذ القرارات الملائمة، وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة عقلنة وترشيد النفقات العمومية وكذا التسيير الفعال للمال العام.¹

مجمّل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق المدونة الحالية تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها، ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة إلى جانب تميز هذه الوثائق بطابعها الجزئي والتقليدي، حيث لا تستجيب إلى المتطلبات المحاسبية الجديدة لاسيما في مجال معرفة ذمة الدولة، إلى جانب هذه النقائص، فإن النظام المحاسبي الحالي يعرف:

- غياب الحسابات المماثلة لحساب الاستغلال والموازنة الموجودة في المحاسبة الخاصة.
- ازدواجية السلطة الممارسة على قابض الضرائب.
- عدم وضوح صلاحيات العون المحاسب المركزي للخزينة.

¹إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 300.

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

الاستجابة للمعايير الدولية في المحاسبة العمومية لم تعد خيارا أمام الدول، الشيء الذي يسمح للحكومة وكذا ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة بعيدا عن فزاعة التدخل في الشؤون الداخلية للبلاد.

يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، أن الروح العمومية المجسدة في الجمع بين الحبّ والواجب من شأنها التأثير إيجابيا في تسيير الإدارات العمومية، ذلك أن المواطن لا يكثر لاهتماماته الشخصية في المجتمع بالقدر الذي ينشغل فيه باهتمامات ومصالح غيره من المواطنين، الشيء الذي يزيد في تماسك النظام السياسي.

هذا التماسك من شأنه أيضا تسهيل انسياب القرارات والأوامر من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية، فإذا ما علمنا أنّ قطاع الوظيفة العمومية يتميز بقدر كبير من التعليمات والمناشير التي تشكل إطاره القانوني فإنّ أيّ تصدّع في العلاقة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية سيحوّل أي برنامج إصلاح في الوظيفة العمومية باعتبارها أحد الأجهزة التنفيذية إلى مجرد عناوين بارزة على صفحات الجرائد تستخدم لمجرد المزيدة السياسية.

لقد خصصت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، والاستعانة بالخبرة الفرنسية من خلال زيارته لمديرية المحاسبة العمومية الفرنسية، وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي للسهر على الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة من خلال وضع بديل للإطار المحاسبي الحالي.

وتجسيدا لهذه الفكرة وضعت خطة عمل تبلورت في دراسة ما يلي:

1- أعمال إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

قامت الحكومة الجزائرية بمجموعة من المراحل من أجل اصلاح المحاسبة

العمومية وهي كما يلي:¹

1-1 تصور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية :

في إطار تصور المشروع تميز بتحديد معالم مشروع النظام وفق فكرة أساسية هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، والخروج بنتائج تكون بمثابة انطلاق لتحديد القواعد المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية.

من خلال المناقشات التي عقدت حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية فقد تم التوصل إلى ما يلي:²

• تأكيد وتعزيز النتائج المتوصل إليها من طرف فوج العمل المكلف بملف الإصلاح.

• تحديد طرق التقييد المحاسبي لبعض جوانب محاسبة الدولة.

هذه النتيجة أعطت لفوج العمل الضوء الأخضر من أجل الانطلاق في المرحلة الموالية من التحضير وهي صياغة القواعد المحاسبية.

1-2 صياغة القواعد المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

في إطار صياغة القواعد المحاسبية عمل فريق العمل بالتركيز على حسابات المخطط المحاسبي للدولة ومختلف الجداول المرافقة له، وتحضير التعليمات المتعلقة به وقد واجه هذا البرنامج عدة صعوبات نظرا لطبيعة المحاسبة المتعلقة بالدولة من هذه الصعوبات ما يلي:

1-2-1 كيفية اختيار مدونة الحسابات:

عملية تحضير الميزانية العامة للدولة ومتابعة تنفيذها تتم بواسطة مدونة ميزانية تعتمد على تقسيم إداري يرحح المعايير العضوية والوظيفية، بينما ترحح المدونة المحاسبية التقسيم حسب طبيعة النفقات، أمام هذه الازدواجية، كان يجب اتخاذ ثلاث إجراءات بغرض صياغة إطار محاسبي جديد للمحاسبة العمومية وهي:

- التخلي عن مدونة الميزانية الحالية وتبني مدونة محاسبة وحيدة.
- إدماج المدونة الميزانية ضمن المدونة المحاسبية.
- متابعة تنفيذ الميزانية حسب المدونة الميزانية بواسطة محاسبة موازية ثانية على مستوى الخزينة.

1-2-2 المعالجة المحاسبية :

¹Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, DGC, En line, 2000, Disponible sur : www.impots-dz.org/communication1.htm , date de consulter : 03/03/2018

²Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, DGC, Op..cit,2000.P:

التسجيل المحاسبي لحقوق الدولة وديونها لا يطرح مشكلا محاسبيا بقدر ما يتعلق الأمر بصعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه هذا التسجيل، أي متى تأخذ هذه الديون بعين الاعتبار عند الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع أو التأشير بالنسبة للديون، أو عند التثبيت، التصفية أو التحصيل بالنسبة لحقوق الدولة.

3-2-1 اختبار المشروع على مستوى المراكز المحاسبية:

بعد تحديد صياغة القواعد المحاسبية لحسابات مشروع النظام المحاسبي، تم التفكير في وضع مشروع المخطط المحاسبي للدولة وكذا الجداول المرافقة حيّز الاختبار، من أجل التأكد من صلاحيته.

تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر نصوص تشريعية وتنظيمية تضم كل هذه القواعد القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، كما تستمد القواعد التقنية من التعليمات العامة لسنة 1967 الصادرة عن وزارة المالية والمتعلقة بمحاسبة الدولة.*

إذا حددت مدونة حسابات الخزينة الحالية، المستوحاة من المدونة الفرنسية لسنة 1934، حيث تعتمد هذه الأخيرة على فكرة محاسبة الصندوق، لتقتصر بذلك على القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة، حقوق الدولة وديونها وكذا حركات الأموال وعمليات التسوية التي تجري بين المحاسبين العموميين.

اعتماد المدونة على هذا الأساس جعلها قاصرة على تقديم نظرة شاملة على نشاط الدولة لاسيما من ناحية نمتها، إلى جانب عدم مسيرتها للمعايير الدولية المعمول بها حاليا. الأمر الذي استلزم إيجاد بديل للإطار المحاسبي الحالي، والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي سيشكل مرجعا للحسابات التي سيستعملها المحاسبون العموميون لمسك حساباتهم، وعليه فإن الفكرة الأساسية للإطار المحاسبي الجديد هو الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.

هذا الانتقال سيتم في الإطار القانوني المعمول به حاليا ويخضع إلى المبادئ العامة للمحاسبة والمتمثلة في:1

- مبدأ الحذر والذي يتطلب التدقيق الموضوعي والمنطقي للعمليات المحاسبية.
- مبدأ ثبات الإجراءات والذي يهدف إلى تسهيل عملية المقارنة.

تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه التعليمات تشمل فقط الأموال العمومية التابعة للدولة - الإدارات المركزية - حيث تخضع محاسبة الجماعات المحلية إلى التعليمات الوزارية W1/W2، الميزانيات الملحقة إلى المخطط العام الوطني لسنة 1977، أما الهيئات الإدارية العمومية فتخضع لقواعد خاصة.

قانون 84-17 المتعلق بقانون المالية وقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- مبدأ الاستقلالية والذي يفترض أن تحديد نتائج السنة لا يأخذ بعين الاعتبار سوى نواتج وتكاليف هذه السنة
- فتطبيق هذه المبادئ، تنفيذها بحسن نية واحترام الشرعية في تنفيذ العمليات يضمن الحصول على صورة حقيقية لوضعية تداول الأموال العمومية.

جاء مخطط إصلاح المحاسبة الدولية بتقنيات جديدة تمثلت فيما يلي:¹

يتم تسجيل حقوق المثبتة على مستوى قابضي الوكالات المالية، المكلفون كل حسب مجاله بتحصيل إيرادات الدورة المصادق عليها في قانون المالية، وتشمل هذه المرحلة تسجيل ومتابعة مبالغ الحقوق المثبتة سواء المحصلة أو القابلة للتحصيل من خلال الحسابات المخصصة لذلك، ووفقاً لمبدأ القيد المزدوج للحقوق المثبتة.

لقد حدد مشروع كيفية حساب وتحديد النتائج وهي كما يلي:

تحديد النتيجة المالية هو متعلق بالنتائج المستخرجة من تنفيذ الإيرادات والنفقات المرخصة ضمن الميزانية العامة للدولة والحسابات الخاصة بالخرينة.

وهذه النتيجة التي تعكس النشاط الفعلي للدولة، فهي عبارة عن الباقي التراكمي لنتائج الميزانيات المتعاقبة، أما الباقي لا يمثل سوى العمليات المنفذة بصفة نهائية.

أدرج المشرع في المخطط المحاسبي للدولة من خلال المبادئ المحاسبية الجديدة فكرة الذمة المالية، فهي تحسب من المنظور الاقتصادي وفقاً لتقنيات المخطط المحاسبي الوطني المطبق على المحاسبة الخاصة

رغم تبني الدولة نظام محاسبي جديد لها والمتمثل في المخطط المحاسبي للدولة إلا أن ذلك باء بالفشل فتم التخلي عنه للأسباب الآتية:²

¹ امال بن عمار، إصلاح المحاسبي وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات حصول علي شهادة ليسانس في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010، ص ص: 47-48.

² إيلي بن غرنوط، الخزينة العمومية في ظل الإصلاح المالي الجديد للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات حصول علي شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص ص: 72-73.

وكان عدم الانسجام بين الإصلاح المحاسبي والمالي نتيجة لأسباب منها:

يجب وضع قانون بديل للقانون العضوي رقم 84-17 الصادر في 17 جويلية 1984 وبالأخص المادة 20 التي تنص على ضرورة وجود مدونة للميزانية العامة للدولة وإعطاء تعريف دقيق لمصطلحات الميزانية.

مشروع عصرنة أنظمة الميزانية لم يصل بعد إلى وضع مخطط محاسبي نهائي للميزانية يستجيب للمتطلبات والمعايير الدولية، وعدم المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يكرس فكرة المحاسبة بالاستحقاق.

تتطلب مختلف الإصلاحات يتطلب إدخال نظام المعلومات (SIGB) Intégré de Gestion Budgétaire، لإعادة هيكلة النفقات من أجل إعداد وثائق الميزانية.

- عدم وجود نظم فرعية لتبادل المعلومات.
- يتم معالجة وإعداد وتقديم الميزانية باستخدام برنامج (SIGBUD) Système Intégré de Gestion Budgétaire Gouvernemental للنفقات في المستقبل، والذي يتكون من برنامج التسيير الميزانية وبرنامج لتسيير الخزينة يأخذ بعين الاعتبار كل العمليات المرتبطة بتنفيذ الإنفاق العام.

وجود اختلافات بين المخطط المحاسبي والمعايير الدولية وهي كما يلي:

هناك مجموعة من الفوائد التي تميز المعايير المحاسبية عن مخطط المحاسبي للدولة وهي كالآتي:

- النظام المحاسبي الجزائري كما هو قائم حاليا في جوهره نظام يقوم على المعاملات النقدية بسبب الاعتماد في تنفيذ الميزانية على الإيرادات والنفقات فقط.
- يعتمد نظام المحاسبة المقترحة من قبل المجتمع الدولي لمهنة المحاسبين على وصف الحقوق والواجبات عند ظهورها وتقديم الوضعية الحالية لجميع الأصول والخصوم.

- وقد وضعت مبادئ للمحاسبة على أساس الدورة و طورت مجموعة من الوثائق المعدة والتي تنشر بناء على مبادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين التي تدون أفضل الممارسات المحاسبية. وهذا الدمج يؤدي إلى تقديم وثائق وتقارير معيارية تسمى بالجداول المالية، موجهة للجمهور العام وتوفر الضمانات الموثوقة والقابلة للمقارنة.
- بالنسبة للشركات والمؤسسات التجارية فإنها تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع التجاري، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فإنها تطبق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
- المؤسسات سواء كانت خاصة أو عامة فإنها ملزمة بنشر جداولها المالية التي تلبى المعايير الدولية للمحاسبة، وإلا فلا يمكنها أن تدخل في الأسواق المالية الدولية.

لا يمكن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية إلا من خلال الإرادة السياسية للحكومات، وقد قامت معظم البلدان بتحديد الحسابات القومية واختيار المعايير المحاسبية الدولية الممكن تطبيقها وتبسيطها وتكييفها مع خصائصها الذاتية ووضع جدولاً زمنياً واقعياً للتنفيذ، وهو يظهر رغبة في الشفافية لمجموع الحسابات المقدمة، ويسمح بوضع

لقد مر مشروع الإصلاح بمجموعة من الاتفاقيات و التي نتج عنها دراسات مع مجتمع ADETEF الفرنسي

عقدت الجزائر ممثلة بالمدير العام للوسائل لوزارة المالية مع مجتمع ADEEF الموجودة في فرنسا الممثلة بالرئيس دانيال مورال لبداية مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية .

لقد تم القيام سنة 2005 باسداء مهمة الانطلاق للقيام بالدراسة التمهيدية لمختلف الجوانب المتعلقة بالاصلاح و التي تتمثل في مختلف التقارير الصادرة عن ADETEF و المتمثلة فيما يلي¹:

¹ عبارة عن مكتب دراسات فرنسي يهتم بالإصلاحات في مجال الحاسبة العمومية ، Rapport mensuel decembre,Ministere de finance ,14 Janvier 2008, P36

اعتمد ADETEF على المبادئ الأساسية في انشاء المخطط المحاسبي الجديد للدولة و تتمثل فيما يلي :

- المدونة الحالية لحسابات الخزينة
- لمخطط المحاسبي للدولة الجزائرية (مشروع مخطط المحاسبي للدولة 1995-2002)
- المعايير الدولية المحاسبية في المؤسسات التجارية المصادق عليها في الجزائر

شملت الفترة الممتدة من 2005/02/15 الى غاية 2005/04/01 دراسة مختلف الجوانب التعاقدية و الادارية لتحديد انطلاق بداية العمل و الاعلان عنها بوضع تقرير بداية العمل .

تمتد من 2005/04/01 الى غاية 2005/07/30 يتم في هذا التقرير تحديد و صياغة مختلف الاختيارات المتعلقة باصلاح نظام المحاسبة العمومية و عرضها للتشاور في الوثيقة .

امتدت من 2005/11/01 الى غاية 2006/02/01 لدراسة التطبيقات و طرق العمل . دراسة نظام العمل و صياغة دفتر الشروط للنظام التكميلي (مارس و جويلية 2005) . اقتراح نظام الرقابة و التدقيق على حسابات الدولة. و معطيات التسجيل للنظام الجديد المتعلق بالمهام و المسؤوليات لكل المسؤولين .

لقد تم القيام خلال سنة 2006 بابداء مهمة تقييم التقارير السابقة للقيام بدراسة و وضع النظام المحاسبي للدولة و توافقه مع مختلف المعايير الدولية حيث شملت مرحلة التقييم ما يلي¹:

امتدت من 2006/01/01 الى غاية 2006/06/30 لدراسة و تقييم النظام المقترح من اجل تحقيق الشمولية و العمل على استخراج نقاط النقص.

¹ Rapport mensuel Ministere de finance , 2007,(n31), op..... Cit ,p35.

امتدت من جويلية 2006 الى غاية نوفمبر 2006 و ذلك لصياغة نظام المعلومات المحاسبي للموازنة العامة للدولة لتحديد طرق العمل.

امتدت من 2006/12/07 الى غاية 2007/09/01 و ذلك بعرض ملخص حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع لعام من اجل وضع الرسم البياني لنظام المحاسبة العمومية لحسابات المخطط المحاسبي للدولة للتوافق مع هذه المعايير .

امتدت من ديسمبر 2006 الى غاية سبتمبر 2007 و هي فترة الاجتماعات المبرمة بين وزارة المالية و القائم على المشروع لتقييم الاعمال المنجزة لتقديم التحيح الاضافات الواجب القيام بها الى جانب تقديم شروحات حول مشروع .

في سنة 2007 تم التطرق الى المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام من خلال ما يلي¹:

- 1-3-1 دليل المعايير المحاسبية
- 1-3-2 التوافق بين مخطط المحاسبي للدولة و المعايير لمحاسبية الدولية

تتميز هذه المرحلة بتحديد مختلف الجوانب النهائية للنظام المحاسبي المتعلق بالاطار العام لحسابات الدولة و النصوص القانونية التي تحدد العمليات المالية للدولة بالاضافة الى دراسة المعايير التي تحاول الدولة تطبيقها كمرحلة اولى و التي تراها مناسبة لتطبيق حيث شملت المرحلة النهائية ما يلي²:

- تقرير حول التقرير الشهري
- دليل المخطط المحاسبي للدولة
- مشروع النصوص
- المخطط المحاسبي للدولة
- التقارير المطبقة على البرامج التكوينية

¹ مرجع سبق ذكره ،ص 36 .

²Rapport mensuel Decembre, Ministere de finance , op..... Cit ,2008 ,p35.

- التقرير الوسيط
- التقرير الشهري

يظهر في الاجتماع النهائي الذي يضم الهيئة المشرفة على المشروع و فريق العمل المكلف بمشروع الاصلاح الذي يحدد التصور النهائي لمشروع الاصلاح .

لقد قامت وزارة المالية و المتمثلة في مديريةية تحديث المقاييس المحاسبة بمجموعة من العمليات و المتطلبات انشاء مخطط محاسبي جديد .

بعد المرحلة الاولى التي تعتبر مرحلة دراسة مع شركة ADETEF الفرنسية حول تطبيق معايير المحاسبة في مشروع اصلاح محاسبة الدولة . اي تحرير معايير محاسبة الدولية و تكيفها مع وضعية الاقتصاد الجزائري كما انها قامت بانجاز الوثائق في اطار انشاء مخطط محاسبي جديد هي :

- مجموع المعايير
- مخطط تكيف المعايير .
- مخطط كتابة المعايير .
- مخطط هندسة المعايير .

و هذه الوثائق يعتمد عليها المختصون من اجل تطبيق مخطط المحاسبي للدولة (المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام) كما انها قامت بوضع نظام معلوماتي من اجل تحول الى مخطط المحاسبي للدولة .

المبحث الثالث: تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام

قامت الجزائر من أجل تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بوضع استراتيجية محكمة وتسطير أهداف منشودة، كما أنها لم تقم بتبني كل المعايير الدولية لأنها تتطلب وقتا وتفاوت في الأهمية، لذلك تبنت الأكثر أهمية وملائمة للوضع الاقتصادي الداخلي، حيث قامت بهيكله المخطط المحاسبي للدولة وفقا لهذه المعايير .

المطلب الأول: استراتيجية واهداف تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام من أجل تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام يجب القيام بتطبيقها تدريجيا من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة.

1- استراتيجية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر:

تعمل الجزائر على تبني استراتيجية تطبيق المعايير، تبعا لدرجة التطبيق المبينة كما يلي:¹

- المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة.
- المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط.
- المعايير التي لا بد من تأجيل التنفيذ.
- المعايير التي يتعين استبعادها.

في إطار سياسة الدولة الإستراتيجية لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام، تحاول خطوة أولى بتركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة وتستطيع تطبيقها حاليا، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى. واهتمت الجزائر بالمعايير العامة التي تحدد التزامات الإبلاغ أو التعامل مع العمليات السيادية في الحسابات الرئيسية ونوعية الاستحقاق.

2- أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

يهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى إنشاء نظام محاسبي فعال من حيث دقة المعلومات المتعلقة بتسجيل ومراقبة العمليات المالية للدولة وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الأموال العمومية.

ويسعى إلى وضع إطار محاسبي جديد لتسيير الأموال العمومية عن طريق مخطط محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة يهدف إلى:²

- تطبيق مراقبة مستمرة وفعالة تضمن مشروعية وعقلنة العمليات المالية للدولة والاستعمال الأمثل للموارد العمومية.
- تقديم نظام معلوماتي فعال ودقيق يسمح بتسجيل أصول وخصوم الدولة.
- تكوين نظام محاسبي يسمح بتقديم المعلومات المحاسبية والاحصائية الدقيقة عن الوضعية المالية للدولة.
- معرفة الممتلكات المنقولة والغير المنقولة للدولة.

¹ Plan comptable de l'Etat, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat, Ministère de finance 30 septembre 2007, p100.

² زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 89.

- حساب تكلفة ومردودية الخدمة العامة.
- حساب نتائج تنفيذ الميزانية من أجل تقييم نشاط الإدارات العمومية.

المطلب الثاني: عرض المعايير المتبناة في الجزائر

عملت الجزائر على تبني المعايير الدولية الأكثر أهمية وملائمة للوضع الاقتصادي الراهن، فتبنت 11 معيارا دوليا ومعيار فرنسي والذي تم اختياره نظرا لملائمته والوضع الجزائري.

1- المعيار الفرنسي المتبني: التثبيات المعنوية (الأصول غير الملموسة):

هناك عمليات معينة تقوم بها الدولة تعقد حقوقا محددة غير مادية في طبيعتها، حيث يمكن النظر فيها لإدراجها في الميزانية العمومية على وجه الخصوص، لذلك من الضروري النظر في نقطة ما إذا كان هناك عناصر غير ملموسة مرتبطة بتلك الإيرادات تستوفي معايير الاعتراف بها كأصل معنوي.

إذ يتعلق الأمر بالإيرادات السيادية مثل الرسوم المقبوضة من تأجير الترددات السلوية واللاسلكية، لذلك يجب معرفة ما إذا كان ينبغي للدولة أن تعترف بالأصل غير الملموس الذي يمثل الحق في الملكية.

تتم معالجة الأصول المعنوية التي تنتجها الدولة وفقا للمعايير المطبقة على تعهدات التعرف على أنواع مختلفة من الأصول غير الملموسة المولدة داخليا، وتأخذ هذه الأصول على وجه الخصوص شكل الأدوات المتصلة بتكنولوجيات المعلومات الجديدة والاتصالات كالبرمجيات والمواقع الإلكترونية.¹

تهدف محاسبة الأصول المعنوية إلى ما يلي:²

- إعطاء صورة عن ذمة الدولة المراسلة على مستوى استثماراتها
 - التمكن من توزيع أعباء مدة الاستغلال حسب نظام الإهلاكات.
- إذ أن مراقبة الأصول المعنوية المكتسبة لا يبدو أنها تثير مشاكل لأن تحديد نتيجة عملية الاستحواذ سهلة، حيث أن المعلومات اللازمة لهذه المحاسبة متوفرة مباشرة على مستوى الفاتورة الصادرة من طرف البائع.

2- المعايير الدولية المتبناة:

¹Recueil Des Normes Comptables De L'Etat, Ministère du budget des comptes publics de la fonction publique et de La réforme de l'Etat, paris, france, 2017, pp: 70-73.

²Idem, 2017, p:75.

تبنّت الجزائر معايير دولية تم ايجازها فيما يلي:

يوضح هذا المعيار بأن العرض العادل يقتضي تمثيل آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بشكل صحيح وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المبينة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

يهدف هذا المعيار إلى بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى، ولتحقيق هذا الهدف، يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية و الارشادات بشأن هيكل، هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

يجب على الهيئات العمومية نشر قوائمها المالية (أنظر الملاحق 2، 3، 4، 5) المتمثلة فيما يلي:

- بيان الوضعية الصافية "الأصول والخصوم" الذي يوافق في المحاسبة العامة ميزانية المؤسسة.
- جدول الأعباء الصافية الذي يبين النجاعة أو الأداء المالي إذ يتوافق مع جدول حساب النتائج للمؤسسة.
- جدول ترصيد الحسابات الذي يحتوي على أعباء ونواتج.
- جدول تدفقات الخزينة إذ يعتبر مضمون هذه الوثيقة مهم جدا، حيث تم تخصيص المعيار الدولي رقم 2 ليبيّن كل هذ بالتفصيل.
- يجب ارفاق هذه الجداول بالملاحق تبين نظام المحاسبة، والمعلومات الضرورية لفهم تفاصيل الحساب.

إذ أن المعلومات حول التدفقات النقدية مفيدة في مساعدة المستخدمين على التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية، وكذلك القدرة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، كما يوفر بيان التدفق النقدي كذلك الوسيلة التي يمكن من خلالها تنظيم التدفقات النقدية الواردة والصادرة خلال فترة تقديم التقارير.

يهدف هذا المعيار إلى ما يلي:

- تحديد بيان التدفقات النقدية.

- معرفة مصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي أنفق عليها خلال فترة تقديم التقارير.
- معرفة رصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير.
- تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الأغراض المحاسبية وأغراض صنع القرار.

ويتم عرض جدول التدفقات النقدية مقسما إلى ثلاثة أنواع(أنظر الملحق رقم 5) من التدفقات تم ايجازها فيما يلي:

هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في حجم وتكوين رأس المال والقروض.

هي أنشطة المتعلقة بامتلاك وبيع الأصول والاستثمارات طويلة الأجل.

هي كل الأنشطة التي ليست أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية.

تعكس الميزانية المصادق عليها الإيرادات أو المقبوضات المتوقع أن تنشأ في فترة الميزانية السنوية أو فترة الميزانية المتعددة السنوات بناء على الخطط الحالية والظروف الاقتصادية المتوقعة خلال فترة الميزانية تلك، والمصاريف أو النفقات المصادق عليها من قبل هيئة تشريعية، تكون إما سلطة تشريعية أو سلطة أخرى ذات علاقة، إن الميزانية المصادق عليها لا تعتبر تقدير أجل أو تنبؤ مبني على افتراضات حول الأحداث المستقبلية والإجراءات الإدارية المحتملة التي لا يُتوقع بالضرورة أن تحدث.

هدف هذا المعيار إلى ما يلي:

- تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية الناجمة عن تنفيذ الميزانية في البيانات المالية.
- إتاحة الميزانية أو الميزانيات المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعاتها المسؤولية عنها علنا.
- الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية.
- يعزز هذا المعيار مبدأ شفافية حسابات الدولة.

يتم الحصول في معاملات أخرى على موارد ولا تدفع أي مقابل أو تدفع مقابل إسمي لقاء ذلك مباشرة. ويتضح أن هذه المعاملات غير تبادلية لذلك تم تناولها في هذا المعيار.

تنتج من العمليات السيادية للدولة محصلة من الغير ولا تحصل مباشرة، وليس هناك في المقابل مورد ذو قيمة مساوية. هذا المعيار يطبق على الإيرادات السيادية للدولة وتتمثل فيما يلي:

- إيرادات جبائية متعلقة بضرائب الدولة والرسوم المشابهة.
- الغرامات والعقوبات الأخرى الصادرة عن الدولة.
- كما أن هذا المعيار لا يطبق على:
- الإيرادات الأخرى للدولة: أي الإيرادات التي لا تتعلق سواء بالعمليات التي لها مقابل مباشر بقيمة مساوية وهذا من الغير (بيع ممتلكات أو تقديم خدمات، التنازل أو الاستعمال من طرف الغير لأصول معنوية، مادية أو مالية...).

هذه العمليات تسمى دائما العمليات السيادية تتكون أساسا من الإيرادات الجبائية والتحويلات (المساعدات الدولية...)، فلتعريف هذه العمليات يجب إعطاء الاعتبار لمضمون العملية وليس شكلها.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة. ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار لدى الاعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية.

يتم عادة تسجيل قطع الغيار ومعدات التخديم كمخزون ويتم الاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة على أنها مستهلكة، إلا أن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية تعد من الممتلكات والمصانع والمعدات عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال ما يزيد عن فترة واحدة. وعلى نحو مماثل، إذا كانت يمكن استخدام قطع الغيار ومعدات التخديم فقط فيما يتعلق بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه يتم محاسبتها كممتلكات ومنشآت ومعدات.

يهدف المعيار إلى مجموعة من الأهداف منها ما يلي:

- تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق بالاستثمار في الممتلكات والمصانع والمعدات.
- الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة.

- تحديد تكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها.

يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة، على أنه عندما ينشأ شك حول إمكانية تحصيل مبلغ تم ادخاله من قبل ضمن الإيراد فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل استرداده يتم الاعتراف به على أنه مصروف وليس تعديلا لمبلغ الإيراد الذي تم الاعتراف به في الأصل.

يهدف هذا المعيار هو ما يلي:

- بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية.
- تحديد وقت الاعتراف بالإيراد إذ قد يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة المنشأة ويمكن قياسها بشكل موثوق به.
- تحديد الحالات التي يتم بها تلبية هذه المقاييس، وبذلك يتم الاعتراف بالإيراد، ويوفر كذلك هذا المعيار الارشاد العملي لتطبيق هذه المقاييس.

يوضح هذا المعيار بأنه يتم تصنيف الاستثمارات المحتفظ بها حصريا بغرض التصرف بها خلال 12 شهر من الاستملاك والتي تبحث الإدارة بشكل نشط عن معين على أنها محتفظ بها للمتاجرة وسيتم محاسبتها وفقا للمعيار الذي يتناول موضوع الاعتراف بالأدوات المالية وقياسها. يمكن أن تملك المنشأة:

- ضمانات أسهم.
- خيارات شراء أسهم.
- أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية.
- أدوات مشابهة أخرى من المحتمل.
- يتطلب هذا المعيار افصاحات أكثر تفصيلا حول الاستثمارات المشتركة بما في ذلك:
- طبيعة ونطاق أي قيود هامة (مثل تلك الناجمة عن ترتيبات الاقتراض) على قدرة الشركة الزميلة لتحويل الأموال إلى المستثمر.
- الحصة غير المحققة من خسائر الشركة الزميلة إذا توقف أي مستثمر عن الاعتراف بحصته من خسائر الشركة.

يشمل المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة بيعها، ومن ضمنها الذخيرة الحربية، مخزونات قابلة للاستهلاك، مواد الصيانة، قطع غيار للمصانع والمعدات باستثناء تلك التي تناولتها معايير المحاسبة الخاصة بالمنتجات والمصانع والمعدات، المخزون الاحتياطي الاستراتيجي، مخزونات العملة غير المصدرة، إمدادات الخدمة البريدية المحتفظ بها للبيع، العمل قيد الانجاز، الأرض المحتفظ بها للبيع.

يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، إذ أن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به، كما يوفر أيضا إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وكذا الإرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل تكاليف المخزون.

ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تنقل حق استخدام الأصول حتى وإن طلب من المؤجر تقديم خدمات هامة بخصوص تشغيل أو صيانة هذه الأصول، ولا ينطبق على الاتفاقيات التي تمثل عقود الخدمات التي لا تنقل الحق باستخدام الأصول من قبل أحد نم الأطراف المتعاقدة إلى الطرف الآخر، حيث قد تدخل منشآت القطاع العام في ترتيبات معقدة لتقديم خدمات قد تتضمن أو لا تتضمن عقود ايجار للأصول.

ويهدف إلى تحديد السياسات الإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الأيجار التمويلية والتشغيلية.

تنشأ المؤونات بتقديم المنافع الاجتماعية نتيجة التزام الحكومة بالقيام بأنشطة معينة على أساس مستمر على المدى الطويل وذلك لتقديم بضائع وخدمات معينة للمجتمع في العديد من الحالات. وتعتمد الحاجة إلى البضائع والخدمات على طبيعتها.

يهدف المعيار مجموعة من الأهداف أهمها:

- تعريف المخصصات، المؤونات والأصول المحتملة.
- تحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات.
- كيفية قياس المخصصات الإفصاحات التي يجب اجرائها عن هذه المخصصات.

يستثنى هذا المعيار من نطاق تطبيقه انخفاض قيمة الأصول التي يتناولها معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام، والأصول غير المولدة للنقد هي كل تلك الأصول التي يتم الاحتفاظ بها ولكن ليس لتوليد تدفقات نقدية، وتنخفض قيمة الأصل غير المولد للنقد عندما يتجاوز المبلغ المرحل لأصل ما مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به،

كما يطلب من المنشأة أن تعد تقريراً رسمياً لمبلغ الخدمة القابل للاسترداد، وفي حال لم يكن هناك مؤشر على وجود خسارة أو انخفاض قيمة محتملة، لا يقتضي هذا المعيار من المنشأة أن تعد تقريراً رسمياً لمبلغ الخدمة القابل للاسترداد.

ويهدف إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما يحدد أيضاً متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة.

يتضمن هيكل المخطط المحاسبي الجديد للدولة مبادئ عامة بإضافة أن هناك مجموعة من الحسابات الجديد وهي كما يلي:

- المخطط المحاسبي الجديد قائم على مجموعة من المبادئ وهي كما يلي:
- المخطط المحاسبي يوضح جميع حقوق وواجبات الدولة المقيدة انطلاقاً من الحدث المنشأ.
- تطبيقاً محاسبة الدورة تترجم بحذف المجموعة 09 وبالحذف المباشر للعمليات في حسابات التكاليف والإيرادات، فهي تسمح أيضاً بربط التكاليف والإيرادات في الدورة.
- ضمان وضع محاسبة الدورة متجاوبة بفعالية مع المعايير الدولية.
- المخطط المحاسبي يجب أن يتوافق مع المدونات الأخرى (مدونة الميزانية).
- يسمح المخطط المحاسبي للدولة بعرض مختلف الجداول المالية (جدول تدفقات الخزينة...).
- بصفة عامة تتمثل نفقات الدولة في الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف والدفع أما الإيرادات فتتمثل في الإثبات، التصفية والتحويل.

ينقسم المخطط المحاسبي للدولة إلى 08 مجموعات تتمثل في:¹

وتشتمل أساساً على:

- حسابات النتائج تأخذ نتائج السنة إضافة إلى النتائج المتراكمة للسنوات السابقة.
- العمليات الخاصة بالدين العمومي يتمثل في دين خارجي ودين داخلي يدخل ضمن الحساب 16.

معلومات محصل عليها من المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية.¹

• حسابات الربط مع الحسابات الخاصة بالخرينة.

مع مراعاة المبادئ المحاسبية طبقا للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام فان حسابات المجموعة (02) تحدد الاستخدامات الثابتة للدولة، وتصنفها إلى استخدامات ثابتة معنوية ومادية ومالية.

تتضمن حسابات المخزونات والتحويل حيث إن حسابات المخزونات تبين المواد واللوازم المستهلكة، أما حسابات التحويل تكون معاكسة للحسابات الجارية بين المحاسبين، إضافة إلى ذلك فهي تجسد العلاقات الغير مالية ما بين المحاسبين العموميين، والتحويلات المحاسبية مبينة في أقسام الحساب 37.

الحسابات الوسطية تسجل الحقوق والديون عموما على المدى القصير وهذه المجموعة

حسابات هذه المجموعة تبين خزينة الدولة المتكونة من النقديات، المتاحات التي تمت حيازتها من طرف المحاسبي العموميين لدى حساب الجاري البريدي ومؤسسات مالية أخرى (بنك الجزائر وبنوك أخرى)، وتضاف المتاحات التي تمت حيازتها من طرف القباضين، الحسابات الجارية بين مختلف المحاسبين وأمثالهم للخرينة، الحسابات الجارية تنشئ علاقة ذات طبيعة مالية ما بين المحاسبين العموميين، تحتوي هذه المجموعة أيضا على حسابات المدينين متمثلة في التسبيقات المقبوضة على المدى القصير وشبكات الخزينة المرسلة (شيك الخزينة هو وسيلة دفع).

هذه المجموعة تسجل أعباء التسيير للدولة من المشتريات، الخدمات الخارجية، أعباء الموظفين أعباء التسيير السارية، التمويلات وأعباء التداخلية، الأعباء المالية، تمويل الإهلاكات ومؤونات وأعباء الدورة المحاسبية السابقة.

تمويل أعباء المصالح العمومية والأعباء المسجلة في حساب 65، توافق المدفوعات المقدمة من طرف الدولة لفائدة المؤسسات التي تقوم بمهمة ذات مصلحة عامة لفائدة الدولة ومحددة بدقة من طرفها، هذه الأعباء مماثلة لنفقات التسيير أو استثمارات الدولة.

حسابات الإيرادات تحترم خصوصيات الدولة لوصف العمليات طبقا للمعايير المطبقة فيها، وهي تتضمن مجموعة من الحسابات ومنها:

- تتضمن المداخل الجبائية الجزائرية، الضرائب المختلفة على الأعمال والضرائب المختلفة الأخرى.
- تتضمن المداخل الناتجة عن الغرامات والعقوبات النقدية المصدرة من طرف السلطات الردعية.
- يتضمن مداخل دومين الدولة ويتضمن المكافآت أو النفقات المدفوعة مسبقا...

التزامات الدولة الجزائرية تؤثر على الوضعية المالية للدولة بمفهوم الأصول والخصوم، وترجم بديون مستقبلية، هذه الالتزامات تسمى التزامات خارج الميزانية، يجب تسجيلها في حسابات الدولة الجزائرية، في هذه الحالة الالتزامات تصنف إلى نوعين:

- الالتزامات المعطاة و المتلقاة الناتجة عن اتفاقات والمتمثلة في وثائق تعاقدية أو قانونية تربط الدولة بوسيط، على سبيل المثال ديون الضمان.

سعت وزارة المالية جاهدة إلى عصرنة أنظمة الميزانية ومن خلالها إلى عصرنة نظام المحاسبة العمومية، الذي أصبح لا يتماشى مع عصرنة أنظمة الميزانية، فوجب على الدولة الانتقال من محاسبة الصندوق، والذي يعتبر الأساس الذي بنيت عليه مدونة حسابات الخزينة إلى محاسبة الذمة والذي جاء بها مخطط محاسبة الدولة، ونظرا لكونه لم يحقق النتائج المرجوة منه توجهت مديرية تحديث وعصرنة مقاييس المحاسبة إلى عصرنة نظام المحاسبة العمومية من كل جوانبه خاصة الجانب القانوني، وما يتعلق بتغيير القانون العضوي لقانون المالية بما يلائم مشروع محاسبة الدولة في طبعته الجديدة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

الخطامة

العامّة

الخاتمة العامة

أصبحت المحاسبة العمومية من أولويات الدولة، حيث عملت على تطويرها وعصرنتها بما يلائم التطورات الاقتصادية الحاصلة، حيث اقتصر دور المحاسبة العمومية على تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية من جانبها النقدي، أي تحصيل الإيرادات وصرف النفقات متجاهلة بذلك الذمة المالية للدولة، أو بصورة أخرى الأصول التي هي تحت تصرف الدولة، وكذا حقوقها التي لم تصل إلى مرحلة التحصيل بعد، وديونها التي لم يصدر أمر صرفها.

كل هذا أدى إلى ظهور مفاهيم جديدة تعتمد على تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، حيث أفصحت الخبرة العملية للدول التي تبنت هذه المعايير في وقت مبكر أن تحديث نظام المحاسبة العمومية يعطي أهمية كبيرة لأجل تحقيق الشفافية والمساءلة في كيفية التصرف بالمال العام.

ومن خلال هذا قامت الحكومة الجزائرية بالشروع في عصرنة أنظمة ميزانيتها، والتي أفرزت عدة متطلبات كان على رأسها عصرنة وتحديث نظام المحاسبة العمومية الذي يهدف أساسا إلى تعزيز قدرة وزارة المالية وأحكام قبضتها على رقابة المال العام وعرض قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية.

سعت الدولة لأجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية قامت بالاستفادة من التجارب الدولية خاصة منها الكندية والفرنسية من أجل وضع مخطط محاسبي للدولة يتوافق مع المعايير الدولية، حيث قامت بتكيف بعض المعايير والإسراع في تطبيقهم.

تم التوصل من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج المتمثلة فيما يلي:

- عجز مدونة حسابات الخزينة والمخطط المحاسبي للدولة عن مواكبة التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي.
- فكرة الإصلاح هي وليدة المخطط المحاسبي للدولة 2002 الذي فشل لعدم توافقه مع المعايير الدولية وعدم الانسجام بين الإصلاح المحاسبي والمالي.
- تتوجه الجزائر نحو الانتقال إلى تطبيق نظام المحاسبة العمومية على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، واستراتيجية إصلاح الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية والقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وذلك بالاعتماد على عدة دراسات ومسوحات لمختلف التجارب بالاستعانة بخبراء استشاريين كنديين وفرنسيين، لعصرنة نظامها المحاسبي للدولة، بدعم من البنك الدولي.

- تعتمد معايير المحاسبة العمومية المطبقة في القطاع العام على معايير التقارير الدولية للقطاع العام، والتي تكون صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث تكون متطلبات هذه المعايير قابلة للتطبيق على القطاع العام للوحدات الحكومية والهيئات المحلية
- تسعى معايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة.
- تختلف مساهمات دول العالم في صناعة المعايير الدولية بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية، إذ هناك دول تشارك في صياغة المعايير وأخرى تساهم في إصدارها أما الباقي فتكتفي بالمصادقة عليها.
- نظام المحاسبة العمومية يكتفي فقط بالكشف عن الثغرات فقط دون الإيرادات الإجمالية، فهو يعتمد على مدونة حسابات الخزينة التي تكتفي بتسجيل ما تم تحصيله وانفاقه بعيدا عن مفهوم الذمة المالية للدولة، هذا المفهوم الذي بدأت بوارده الأولى تطفو من خلال المخطط المحاسبي للدولة الجديد،
- النظام المحاسبي الجزائري هو قائم حاليا على المعاملات النقدية بسبب الاعتماد في تنفيذ الميزانية على الإيرادات والنفقات فقط أما المعايير فإنها قائمة على وصف الحقوق والواجبات عند ظهورها وتقديم الوضعية الحالية لجميع الأصول والخصوم.
- سعت الجزائر على تبني إستراتيجية تطبيق المعايير، تبعا لدرجة التطبيق المبينة، فقد اختارت في المرحلة الأول تبني 12 معيار يتوافق مع نظامها المحاسبي للدولة.
- لا بد من تبني المعايير المحاسبة للقطاع العام لما تتسم به من المصداقية و القبول العام للبيانات المالية المنشورة من طرف المؤسسات العمومية.
- آفاق عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، لبيان الأسباب الدافعة إلى تبني نهج جديد في ظل عصرنه نظام الموازنة العامة للدولة، يأخذ بعين الاعتبار إستراتيجية إصلاح الإطار المحاسبي بالتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع العام.

- عدم اهتمام مسؤولي المصالح العمومية بعملية الجرد باعتبارها عملية لا تدخل ضمن مجال اختصاصاتهم.

• الاقتراحات

- ينبغي وضع أطر قانونية جديدة لنظام المحاسبة العمومية على المدى المتوسط على الصعيد الاستراتيجي، أما على الصعيد التنفيذي فيجب أن تتسجم مع الإطار العام للمخطط المحاسبي للدولة، وأن يسمح بتوفير النصوص والتشريعات القانونية للحسابات الجديدة متوافقة مع أهداف وأولويات الدولة الجزائرية الرئيسية.
- على وزارة المالية إنشاء وحدة مركزية تقوم بتنظيم وإدارة شؤون الأصول الثابتة إضافة إلى إنشاء وحدات خاصة بمحاسبة الأصول الثابتة في كافة الجهات الحكومية التي عليها إنشاء و تحديث سجل بالأصول كاملة، أضف إلى أنه يجب تقييم كافة الأصول.
- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة العمومية و تشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الأطارات قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلا.
- توسيع نشر برنامج التكوين (الأميرين بالصرف، المحاسبين العموميين، الخزينة العمومية، الخزينة المركزية، العون المركزي لتركيز الحسابات، الهيئات الإدارية...)، أي كل من له علاقة بالنظام المحاسبي لتسيير حسابات الدولة.
- التخلي تماما عن سياسة استنساخ البرامج من تجارب الغير، وأقصد بالاستنساخ النقل الكامل والشامل للبرامج المطبقة في دول أخرى، إنما الأصح هو الاستفادة من أفكار غيرنا الناجحة، ثم إعداد برامج متوافقة ومتجانسة مع ظروفنا السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية.
- القيام بالتغييرات اللازمة وبما يلائم مشروع الإصلاح المحاسبي، وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بإعادة تنظيم المهام والمسؤوليات للأعوان التنفيذيين (الأمر بالصرف، المحاسب العمومي والمراقب المالي).
- يجب أن يكون النظام المحاسبي العمومي الجزائري الجديد، ملم بكافة التقارير والقوائم المالية حتى تشمل وتغطي جميع المعلومات ذات التأثير المحسوس على

قرارات مستخدميها، كما يجب أن يتماشى هذا النظام الجديد مع التطورات السائدة التي تخدم الاقتصاد الوطني من جهة ويتكيف مع الأنظمة الدولية من جهة أخرى.

- إن المحاسبة العمومية يجب أن تتطور بما يضمن الرقابة الدائمة على أموال الدولة من أجل سد الثغرات التي تحول دون وصول الأموال إلى مستحقيها، وذلك التشريعات والقانونية في هذا المجال من جهة، وتطوير التقنيات المحاسبية المستخدمة من جهة أخرى.

آفاق البحث

في الختام، يمكن القول أن دراستنا هذه ما هي إلا فاتحة ومقدمة لمن يهيمه البحث في مجال هذا الموضوع، حيث يمكن القيام بدراسة المواضيع التالية:

- دور عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الرقابة على المال العام.
- نتائج تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام IPSAS.
- أثر المعايير الدولية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية.
- الخزينة العمومية في ظل الإصلاح المالي الجديد للدولة علاقتها مع اصلاح المحاسبي للدولة.
- مقارنة بين النظام المحاسبي القديم والنظام الحديث حسب المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

الملخص

تعتبر نظام المحاسبة العمومية من أهم الأنظمة المساعدة على تسير المال العام والحفاظ عليه، وذلك طبقاً للتقنيات والمبادئ التي بنيت عليها المحاسبة العمومية.

حيث تناول هذا البحث التعريف بنظام المحاسبة العمومية، والذي يعتمد على مدونة حسابات العمومية، التي تكتفي فقط بالكشف عن النفقات والإيرادات، أي ما تم تحصيله وإنفاقها فعلياً بعيد عن الذمة المالية للدولة، هذا المفهوم الذي بدأت بواذره الأولى تطفو من خلال المخطط المحاسبي للدولة، حيث سعت الدولة الجزائرية إلى إصلاح نظام محاسبة العمومية وكان ذلك من سنة 1995 التي تعتبر تاريخ انطلاق هذا المشروع، الذي باء بالفشل نتيجة لعدم توافقه مع المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، مما دفع الدولة إلى الشروع في إصلاح نظام للمحاسبة العمومية وفقاً لهذه المعايير الدولية.

لهذا مهدت الدولة الجزائرية الطريق من أجل تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وتفادياً لأية مشاكل قد تعرقل السير الحسن لهذا المشروع.

في إطار ذلك تم الاستعانة بالخبرة الفرنسية التي تعتبر رائدة في هذا المجال، فكانت بذلك نقطة الانطلاق لمشروع محاسبة الدولة الجديد الذي يتم إعداده وفقاً لمعايير دولية للمحاسبة العمومية، حيث قام الخبراء الفرنسيين بإعداد المرحلة التحضيرية لتبني هذه المعايير، حيث تم بذلك رسم المعالم الأساسية لهذا المشروع الذي يعتبر نقطة تحول هامة ومنعرج حاسم، إذ يتم على مستواه الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

كل هذا ضمن مشروع طويل المدى والذي يتمثل أساساً في عصرنة أنظمة الميزانية العامة للدولة، والتي صاحبها ضرورة التطبيق التدريجي للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام والتي يبقى المجال مفتوحاً لتطبيق باقي المعايير.

المصطلحات الأساسية :

- المحاسبة العمومية
- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام
- مدونة حسابات الخزينة
- مخطط محاسبة الدولة
- الموازنة العامة

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

- 1- احمر و إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 2- بعلي محمد الصغير، أبو العلا يسري، المالية العامة النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2003.
- 3- جربوع يوسف و حلس سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع تطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2001.
- 4- الخطيب خالد شحادة، شامية أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- 5- الخطيب خالد شحادة، المهائني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- 6- دراز حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1988.
- 7- زغود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 8- سيد أميناطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 .
- 9- الصاحبة حامد داود، معايير المحاسبة الدولية، النشأة والمفهوم، دار الصف للنشر والتوزيعات، عمان، الأردن، 2003.
- 10- الصغير حسن، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 1999.
- 11- عبد العال حامد طارق، موسوعة معايير المحاسبة الدولية عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002
- 12- الفيومي محمد محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1989.
- 13- لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
- 14- مبارك صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

- 15- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
- 16- مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.

الرسائل والمذكرات الجامعية

- أطروحة دكتوراه

- 1- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
- 2- زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دكتوراه دولة في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.
- 3- مسامح مختار، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية فيدول اتحاد المغرب العربي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011.

- مذكرات الماجستير

- 1- الأسود صادق، المحاسبة العمومية كأداة للتسيير والرقابة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2001.
- 2- حمدان سليم فريد منصور، أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية المتخذى القرار، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، غزة، 2007.
- 3- السعيد أحمد يوسف، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبيدة، الجزائر، 2010.
- 4- شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
- 5- مقدم خالد، تبني معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبيدة، الجزائر، 2009.

- مذكرات ماستر

1- ليلي بن غرنوط، الخزينة العمومية في ظل الإصلاح المالي الجديد للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات حصول علي شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة.

- مذكرات الليسانس

1- امال بن عمار، اصلاح المحاسبي وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات حصول علي شهادة ليسانس في العلوم تجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.

2- آمال حاج جاب الله، اصلاح محاسبة الدولة، دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2004.

المطبوعات والدروس

1- براق محمد، محاسبة عمومية، مطبوعة موجهة إلى طلبة السنة الثالثة، تخصص: محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2003.

2- روبينة عبد السميع، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 - 2008، الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011.

النصوص التشريعية والتنظيمية

- 1- القانون رقم 17/84 المؤرخ بتاريخ 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.
- 2- القانون رقم 21/90 المؤرخ بتاريخ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في: 07/09/1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون.
- 4- مرسوم تنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتعلق بتنظيم مهام وزارة المالية.
- 5- قرار وزاري مشترك مؤرخ 13/10/2010، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية في المكاتب

المراجع باللغة الفرنسية

- كتب اللغة الفرنسية

1- Ali Bissaad, Droit de la comptabilité publique, E'ditions Houma, Alger, 2004

- 2- Bergeret.J,La personnalité normale et pathologique:les structures mentales-le caractère-les symptômes· Dunod· Paris ،2 ème Ed,1985.
- 3- ChubertGuillame,La loi organique relative aux lois de finances, Documentation françaiseN°275,2001.
- 4- CrucisHenryMichel,FinancePublique,E'dition Montchrestien· Paris, 2003
- 5- DescheemaekerChristian·Lacourdescomptes,La documentation Française, France, 2005.
- 6- HararakatMohamed,Financespubliquesetdroit budgétaire au Maroc, El maarif al djadida, Rabat, 2002.
- 7- François Des robert -Jean, Colibert Jacques, Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris, 2008.
- 8- Lekehal Mokhtar, Finances et politiques Publiques, Vuibert, Paris ,2002
- 9- Meunier.J.R ET Bsportisse· Finances et comptabilité des communes ،Septembre 1972.
- 10- MuzellecRaymond,Finances publiques·Sirey, Paris, 9ème édition,1995 .
- تقارير باللغة الفرنسية
- 11- Nomenclaturedescomptesdutrésor,Direction générale de trésor, Ministère de finance· 1992.
- 12- Nomenclaturedescomptesdutrésor,Direction générale de comptabilité·1998.
- 13- Les Nouvel Normes Comptables Pour l'état, République française, 21janvier 2004.
- 14- Recueil Des Normes Comptables De L'Etat, Ministère Du Budget Des Comptes Publics De La Fonction Publique Et De La Réforme De L'Etat, Paris, France, .2017

المواقع الالكترونية

1- سلوم حسن عبد الكريم وحيدر محمد درويش، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير، الجامعة

- المستنصرية، كلية التجارة، بغداد، 2007، ص26. متاح على:
www.kantakji.com/fiqh/Accountancy.htm، تاريخ المطالعة:
15:45 .2018/03/ 03
- 2- عبد الله رياض، المحاسبة سلاح إيديولوجي نفاذ، متاح
على:
www.neelwafurat.com/locate.aspx?mode=1&search=author1.
ريخ المطالعة: 2017/11/26 .17:26
- 3- القاعيموييز حسيب، النهج الجديد للمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية
للقطاع العام، متاح
على: www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC299.pdf تاريخ
المطالعة: 2018/03/24 . 16:12
- 4- محمد بلرواح، دروس المحاسبة العمومية، منتدى طلاب الجزائر، 2004، متاح
على : <http://etudiantdz.com/vb/t10591.html> ، تاريخ المطالعة:
23:20 ..2018/01/20
- 5- اصدارات IPSASB، 2010، متاح على: [ascajordan.org/Upload
Files/IPSAS/IPSAS%20Part%20I.pdf](http://ascajordan.org/Upload/Files/IPSAS/IPSAS%20Part%20I.pdf)، تاريخ المطالعة: 2018/03/25.
21:19
- 6- فرانز فان شايك، لقاء مع وزير المالية لدولة الكويت، متاح على:
www.mof.gov.kw/GFMIS%20Newsletter%202/PDF
تاريخ المطالعة: 2018/03/20 .20:45
- 7- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام متاح على :
- 8- www.ifac.org, date et temps de consultation:20/03/2018,
15 :30.
- 9- Communication portant sur la réforme de la comptabilité
de l'Etat, DGC, en line, 2000, disponible sur : [www.impots-
dz.org/communication1.htm](http://www.impots-dz.org/communication1.htm), consulter le : 03/03/2018

- 1- Communication Portant sur la Réforme de la Comptabilité de l'Etat, DGC, Décembre 2000.
- 2- Rapports Rapport mensuel Décembre, Ministère de finance, 2007 (n° 31), 14 janvier 2008.
- 3- Plan comptable de l'Etat, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat, Ministère de finance 30 septembre 2007.