

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم

المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق  
والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام  
(IPSAS)  
حالة الجزائر

إشراف الأستاذ:

محمد براق

إعداد الطالبة:

أميرة بروق

المؤسسة المستقبلة: وزارة المالية

فترة التربص: 2023/05/28-2023/02/22

السنة الدراسية: 2023/2022

باسم الله الرحمن الرحيم

إن الحمد لله نحمده ونستعين به ونستغديه، الحمد لله الذي وفقنا وأعانا

على إكمال هذا العمل الذي نأمل أن ينفعنا به وجميع عباده والصلوة

والسلام على نبينا محمد وآله وصحبه أجمعين، الذي أوصانا بالعلم وطلبه.

## شكر وعرّفان

الحمد لله نحمده على ما من به الله علينا من نعم، ووقفنا إلى استكمال هذا العمل، والصلاة والسلام على نبينا المصطفى الذي علم أمته وأحسن أديها، وعلّمنا أن العلم نور، وأمرنا بطلبه، أما بعد...

أتقدم بالشكر الوافر الجزيل للأستاذ المشرف الدكتور " براق محمد " على تفضله بالإشراف على هذا العمل وعلى ما قدمه لي من نصح وإرشاد وتوجيه في سبيل إنجازه، الشكر موصول أيضاً لجميع أساتذة وعمال المدرسة العليا للتجارة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل إطارات وزارة المالية ومديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية على تعاونهم وتزويدي بالمعلومات، وأوجه شكري الخالص إلى الأستاذة "طرش لامية" التي لم تبخل عليا بإرشاداتها ونصائحها وتوجيهاتها القيمة، وكذا صبرها وسعة صدرها وحرصها الدائم على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف.

وإلى كل من مدنا العون لإنجاز هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة.

## الإهداء

بعد مسيرة دراسية دامت سنوات، حملت في طياتها الكثير من الصعوبات والمشقة والتعب، ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجي أقطف ثمار تعبتي وأرفع قبعتي بكل فخر. فاللهم لك الحمد قبل أن ترضى، ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، أهدي هذا العمل الى من قال فيهما سبحانه وتعالى:

" وَأَخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا "

### «أمي»

الإنسانة العظيمة التي طالما تمننت ان تقر عيناها برؤيتي في يوم كهذا.

### «أبي»

من كان قوتي عندما تسلل الضعف في لحظات التعب إلى قلبي، الداعم الأول لي.

### «أخي»

الذي أزال من طريقي أشواك الفشل ... من كان دوما موضع الاتكاء في عثرات حياتي.

### «أصدقاء الدراسة»

من جمعتني بهم أجمل الصدف في الحياة، فكانوا خير الرفقة ونعم الأصدقاء.

فاللهم اجعله نهاية خير البداية لطريق أعظم.

## الفهرس العام

	شكر و عرفان
	إهداء
I	الفهرس العام
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الإختصارات
IX	ملخص
أ-ز	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية</b>	
1	<b>المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية</b>
3	<b>المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية</b>
3	1. تعريف المحاسبة العمومية
5	2. المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
7	<b>المطلب الثاني: وظائف المحاسبة العمومية وأهدافها</b>
7	1. وظائف المحاسبة العمومية
8	2. أهداف المحاسبة العمومية
10	<b>المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية ومكونات نظامها المحاسبي</b>
10	1. مجال تطبيق المحاسبة العمومية
11	2. مكونات نظام المحاسبة العمومية
14	<b>المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية</b>
15	<b>المطلب الأول: مبادئ وأعوان المحاسبة العمومية</b>
15	1. مبادئ المحاسبة العمومية
19	2. أعوان المحاسبة العمومية

22	المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ العمليات المالية للدولة والجهات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية
22	1. إجراءات تنفيذ العمليات المالية للدولة
25	2. الجهات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية
27	المطلب الثالث: أسس قياس المحاسبة العمومية
27	1. الأساس النقدي
29	2. أساس الاستحقاق
30	3. الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل
32	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)</b>	
35	المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
35	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
35	1. نشأت وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
37	2. تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
38	3. نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
39	4. أهداف تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
40	المطلب الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) وتحليل علاقتها مع المعايير الدولية (IAS/IFRS)
40	1. عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)
42	2. تحليل علاقة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSAS) بالمعايير الدولية (IAS/IFRS)
43	المطلب الثالث: آليات وخطوات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
44	1. آليات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
46	2. خطوات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
47	المبحث الثاني: تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
48	المطلب الأول: محفزات وانتقادات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

48	1. محفزات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
50	2. إنتقادات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
52	<b>المطلب الثاني: أشكال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام</b>
52	1. تبني نمودجا واحدا يطبق فيه معايير القطاع العام والخاص على نحو سواء
53	2. تبني معايير (IPSAS) بشكل كلي
54	3. تطوير معايير مستمدة من معايير (IPSAS)
54	<b>المطلب الثالث: التوجهات الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام</b>
55	1. أمثلة عن بعض الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
56	2. أمثلة عن بعض المنظمات الدولية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
57	<b>خلاصة الفصل الثاني</b>
<b>الفصل الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر</b>	
63	<b>المبحث الأول: الإطار العام لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر</b>
63	<b>المطلب الأول: الهيئة المستقبلية</b>
64	1. المهام والأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية وهيكلها التنظيمي
65	2. المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة
68	<b>المطلب الثاني: تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر</b>
68	1. مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
74	2. دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري
75	<b>المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حسب مشروع المعايير الجزائري لسنة 2019 وشروط نجاحها</b>
75	1. المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة من طرف الجزائر
80	2. شروط نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر
82	<b>المبحث الثاني: دراسة تطبيقية</b>
83	<b>المطلب الأول: تقديم منهجية الإستبيان</b>
83	1. عينة الدراسة
85	2. التعريف بأداة جمع البيانات
86	3. حساب قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكرث الرباعي

87	<b>المطلب الثاني: عرض ومناقشة نتائج البيانات الشخصية للإستبيان عينة الدراسة</b>
88	<b>1. توزيع العينة حسب المستوى التعليمي</b>
89	<b>2. توزيع العينة حسب الوظيفة</b>
90	<b>3. توزيع العينة حسب سنوات الخبرة</b>
90	<b>المطلب الثالث: التحليل الوصفي لنتائج الإستبيان</b>
90	<b>1. إتجاه المستجوبين نحو واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر</b>
93	<b>2. إتجاه المستجوبين نحو متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر</b>
98	<b>3. إتجاه المستجوبين نحو آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر</b>
102	<b>خلاصة الفصل الثالث</b>
104	<b>الخاتمة العامة</b>
110	<b>المراجع</b>
i-xx	<b>الملاحق</b>

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
8	أوجه الإختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية	1.1
44	أوجه الإختلاف بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)	1.2
73	عرض المعايير الوطنية التي أدرجت في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة لسنة 2019	1.3
80	توزيع الإستبانة على عينة الدراسة	2.3
81	محاور الإستبيان وعدد عباراتها	3.3
82	درجات مقياس لكرث الرباعي	4.3
82	قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بفئات سلم ليكرث الرباعي ودلالاتها	5.3
83	قيم معامل ألفا كرو نباخ لمحاور إستبيان الدراسة	6.3
84	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	7.3
85	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	8.3
86	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	9.3
87	يبين تحليل عبارات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر	10.3
89	يبين تحليل عبارات المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	11.3
93	يبين تحليل عبارات المحور الثالث: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر	12.3

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
43	مخطط لصياغة معايير (IPSAS) على أساس معايير (IAS/IFRS)	<b>1.2</b>
46	طرق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)	<b>2.2</b>
64	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة	<b>1.3</b>
84	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	<b>2.3</b>
85	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	<b>3.3</b>
86	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	<b>4.3</b>

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
i	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)	<b>01</b>
viii	الهيكل التنظيمي لوزارة المالية	<b>02</b>
ix	مخرجات برنامج SPSS.V24	<b>03</b>
xvi	إستمارة إستبيان البحث	<b>04</b>

## قائمة الإختصارات

الإختصار	الدلالة بالغة الأجنبية	الدلالة بالغة العربية
<b>DGCP</b>	Direction Générale de la Comptabilité Publique	المديرية العامة للمحاسبة العمومية
<b>EC</b>	European Commission	المفوضية الأوروبية
<b>FAF</b>	Financial Accounting foundation	مؤسسة المحاسبة المالية
<b>FASB</b>	Federal Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
<b>GASB</b>	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي
<b>GIP-ADETEF</b>	Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières	مجموعة المؤسسات العامة للمساعدة في تنمية التكنولوجيات الاقتصادية والمالية
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
<b>IAS</b>	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
<b>IFAC</b>	International Financial Reporting Standards	الاتحاد الدولي للمحاسبين
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
<b>IPSASB</b>	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
<b>IPSAS</b>	International Public Sector Accounting Standard	المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
<b>LOLF</b>	Loi organique relative aux Lois de Finances	القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية- فرنسا
<b>MSB</b>	Modernisation des Systèmes Budgétaire	عصرنة نظم الميزانية
<b>NATO</b>	North Atlantic Treaty Organization	منظمة حلف شمال الأطلسي
<b>OECD</b>	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
<b>PCE</b>	Plan Comptable de l'État	المخطط المحاسبي للدولة
<b>SCF</b>	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
<b>SIGBUD</b>	Système Intégré de Gestion Budgétaire	نظام تسيير الميزانية المتكامل
<b>UN</b>	United Nations	الأمم المتحدة

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في إصلاح مختلف جوانب نظام المحاسبة العمومية الجزائري. وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استعمال الاستبيان الذي أخذ كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة والضرورية لأغراض الدراسة، توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، ولإنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يجب توفر جملة من المقومات والجهود والمتطلبات الضرورية، كما توصلت الدراسة إلى أن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال: تحقيق الشفافية والمصداقية و الفعالية للمعلومات المالية العمومية، والقضاء على الفساد لإداري... إلخ

**الكلمات المفتاحية:** نظام المحاسبة العمومية، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، القطاع العام، مخطط محاسبي للدولة، معلومات مالية عمومية.

## Abstract :

This study aims to highlight the realities of Algeria's current public accounting system and the tendency of the system to adopt international public sector accounting standards, and to determine the importance of adopting these standards in reforming various aspects of Algeria's public accounting system. The analytical descriptive curriculum has been relied upon and the field study method has been introduced through the use of the questionnaire, which has been introduced as a key tool for gathering necessary and necessary information for the study's purposes, The study found that the current reality of Algeria's public accounting system did not meet the needs of users and the Algerian State's intention to reform the public accounting system, namely the draft accounting scheme for the State, For IPSAS implementation to succeed, a range of necessary components, efforts and requirements must be available The study also found that the adoption of IPSAS in Algeria's environment led to the development of Algeria's public accounting system through: Achieving transparency, credibility, reliability and effectiveness of public financial information, and eliminating corruption to manage... etc.

**Keywords:** Public Accounting System, International Public Sector Accounting Standards, Public Sector, State Accounting Scheme, Public Financial Information.

# المقدمة العامة

## المقدمة

يشكل المال العام الدعامة الأساسية لقيام وإستمرار أي دولة، ونظرا للدور المتزايد للدولة وزيادة نطاق الخدمات والأعمال التي تقدمها، أدى إلى ضخامة حجم المال العام الموضوع تحت تصرفها. وبالتالي، أصبح لزاما على الدول أن تعمل على توفير أنظمة محكمة لضبطه من بين هذه الأنظمة نظام المحاسبة العمومية، الذي يشكل دورا أساسيا في الإدارة المالية للدول وفي صياغة السياسات المالية وتنفيذها. كما تبرز أهمية المحاسبة العمومية من خلال المنافع والفوائد الناجمة عن استخدامه، باعتبارها أداة لتنظيم، ترتيب، قياس، تسجيل ورقابة النشاط والمعاملات التي تقوم بها الدولة من خلال العناصر التي تكوّنها المتمثلة في النظام المحاسبي ونظام الموازنة، ونظام الرقابة على المال العام.

شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية اجتماعية وسياسية، مما ترتب عليها إزالة الحواجز بين الدول وظهور الاتفاقيات الدولية، هذا أدى بالدول إلى إجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات الفاعلة لها. وقد جاء الإصلاح المالي في قلب مبادرات الإصلاحات الشاملة التي تبنتها مختلف الدول نظرا للتطورات الكبيرة في أنشطتها وبرامجها، الأمر الذي أدى إلى فرض تطوير نظم المحاسبة العمومية.

بعدها اهتمت المنظمات الدولية على تطوير أنظمة المحاسبة المالية المطبقة في القطاع الخاص والعمل على توافقها وقابليتها للمقارنة على المستوى الدولي من خلال وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) والتي تعتبر الركيزة الأساسية التي تم الاعتماد عليها من طرف الدول وتكييفها حسب البيئة المحلية، إلا أنه وفي أوائل الثمانينات من القرن العشرين إنطلقت بعض الجهود لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى العالم كمحاولة لتقريبها من المحاسبة المالية، من خلال وضع معايير محاسبة دولية للقطاع العام من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التابعة لمنظمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، مستمدة ومتقاربة مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وملائمة مع خصوصيات القطاع العام، ويتم إعدادها بهدف توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي، وإصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية لتسيير المال العام بكفاءة وفعالية وتوفير معلومات ذات جودة، وقد أصبحت هذه المعايير مرجعا معتمدا من قبل العديد من دول العالم.

الجزائر كغيرها من دول العالم تسعى إلى مواكبة ركب التقدم والنهوض باقتصادها، وذلك بالولوج والإنتفاع أكثر على الإقتصاد العالمي، مما إستجوب عليها التكلم باللغة المحاسبية العالمية، فبدأت بالقيام بإصلاحات في القطاع العام على المستوى الوطني لتشجيع وتطوير وعصرنة المحاسبة العمومية وتحويلها من محاسبة على الأساس النقدي إلى محاسبة على أساس الاستحقاق، وهذا من خلال مشروع إصلاح النظام الميزانياتي والمحاسبي للدولة الذي اقترحه وزارة المالية.

إنبتق من مشروع العصرية مشروع معايير المحاسبة العمومية، حيث تم تنصيب لجنة مختصة لصياغة مرجع للمعايير المحاسبية تتماشى والواقع الجزائري وتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية، لكن هذا المشروع لم يدخل حيز التنفيذ لحد الساعة وظل حبيس التعديلات والإضافات بالرغم من أن معالمه بدأت سنة 2006، وذلك لعدة أسباب منها غياب الإرادة السياسية وكذا غياب هيئة مستقلة تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة تسمح لها بمتابعة ومرافقة تنفيذ هذا المشروع.

### الإشكالية الرئيسية

من خلال العرض السابق يتجلى بلورة إشكالية البحث في السؤال الآتي:

كيف يمكن تحقيق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ليتوافق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

لا يمكن الإجابة عن السؤال أعلاه بطريقة مباشرة، يتطلب الأمر تجزئة هذه الإشكالية إلى أسئلة فرعية كما يلي:

- ماهي المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها؟
- ما المقصود بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟ وما هي أهم المزايا المستفادة من تطبيقها؟
- ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ماهي التحديات والصعوبات التي تواجه نظام المحاسبة العمومية الجزائري لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
- ما هي آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر؟

### فرضيات البحث

من أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة، تم وضع الفرضيات الآتية:

- تعتبر المحاسبة العمومية آلية للرقابة وتسيير المال العام من خلال نظامها المحاسبي والتي تطبق على القطاع العام.
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعتمد على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) حيث تكون متطلباتها قابلة للتطبيق على القطاع العام، وتسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة والتقليل من غمود الأرقام التي تقدمها الحكومات.
- نظام المحاسبة العمومية الحالي يتميز بالقصور في عدة جوانب مما استدعى ضرورة إصلاحه.
- يتطلب نظام المحاسبة العمومية الجزائري مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- تبني المعايير الدولية في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تعزيز الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية.

### أسباب إختيار الموضوع

يمكن جمع الدوافع التي قادتنا إلى معالجة هذا الموضوع في النقاط الآتية:

- حداثة الموضوع حيث لا نرى موضوعا في المحاسبة ينال اهتماما أكبر من هذا الموضوع، كما أنه يلاحظ الاهتمام المتزايد عليه في الآونة الأخيرة، بالإضافة إلى تجدد مواضيعه وتوسعها.
- تعتبر المحاسبة بجميع تخصصاتها أداة فاعلة لتوجيه وترشيد قرارات المسيرين والمسؤولين (خاص، عمومي أو وطني) كما تمكن من متابعة ومراقبة تسيير الأموال، وعليه يكون بناء نموذج لمحاسبة مالية للدولة أداة جد فاعلة في ذلك.
- النقاط العديدة المسجلة والمحسوبة على المحاسبة العمومية من جهة، وتشعب الطرق والأنظمة المحاسبية العمومية من دولة إلى أخرى سواء كان على المستوى المركزي أو المحلي، مما يدعو إلى التفكير في المقاربة بين هذه الأنظمة.
- إذا كانت عملية تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية تطلبت عدة عقود فإن عملية تطوير وتطبيق المعايير الدولية لمحاسبة المنشآت العمومية ستتطلب هي الأخرى فترة زمنية طويلة بالنظر إلى العوائق الواردة في هذه العملية، لذلك يجب الإسراع والإسهام في هذه العملية من قبل مختلف الأطراف وفي مقدمتها الجامعات ومراكز البحث.
- يعتبر تحديد الإطار المفاهيمي **le cadre conceptuel** ومبادئ المحاسبة العمومية الشغل الشاغل للعديد من الهيئات المنظرة للمحاسبة العمومية سواء على مستوى الدولي أو على مستوى مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSASB) ، مما يبرز أن هذا الميدان لا يزال خصبا للبحث والتطوير.

### أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الإتجاه المتزايد نحو إنسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي الأمر الذي يفرض على كل دولة ترغب في الاندماج في الإقتصاد العالمي إعتتماد المعايير المحاسبية الدولية أو تكييف أنظمتها مع المعايير الدولية، بالإضافة إلى أنها توفر نظرة على واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي ومشاريع الإصلاح التي تسعى الجزائر إلى تطبيقها، وعرض الآثار المرجوة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر على النظام المحاسبي العمومي، نظام الموازنة العامة، ونظام الرقابة على المال العام.

## أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في:

- التعريف بالمحاسبة العمومية ودورها في حماية المال العام.
- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) وكيفية صياغتها، ومدى رواج استعمالها على المستوى الدولي.
- معرفة النقائص التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية إضافة إلى معرفة متطلبات وأهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية.
- السعي لوضع الأسس المعيارية السليمة التي يتحرك من خلالها القطاع العام للوصول إلى معايير وطنية تسيير جنبا إلى جنب مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام.
- معرفة الأهداف المرجوة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالنسبة للمؤسسات العمومية الجزائرية.

## الدراسات السابقة

تم الاعتماد في الدراسة على مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية التي تم الإطلاع عليها كما يلي:

## 1. الدراسات باللغة العربية

- دراسة شلال زهير: آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2013-2014: تهدف هذه الدراسة الى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الإقتراحات لمعالجة النقائص بالإضافة الى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل النقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة.
- دراسة السعيدي أحمد يوسف: نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمته لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البلدة 02، 2015-2016: تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مختلف الآليات الحديثة المستخدمة في عصرنة نظام المحاسبة العمومية، من أجل مواكبة تطورات الحديثة والتعرف على أهمية المعايير المحاسبية العمومية في ضل نظام المحاسبة العمومية، والتعرف على ضرورة تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإسهامات المرافقة لعملية تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وإظهار مختلف الإجراءات وطرق العمل التي تعمل على عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر.

- دراسة مغني نادية: دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016-2017: تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الآثار القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية، وذلك تمهيدا لتبيان مكان الخلل الأساسية في النظام والتي أفرزت حالات الضعف العام المسجلة على مستوى المحاور الثلاثة المشكلة لنظام المحاسبة العمومية ( المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية، الميزانية العامة للدولة، والرقابة على الأموال العمومية)، هذا بالإضافة إلى دراسة مدى توافق مشاريع الإصلاح التي تم إطلاقها من طرف الدولة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، كما تهدف إلى بلورة وإقترح نموذج لإصلاح هذا النظام يستند على التشخيص الذي تم الوقوف عليه ويتطلع لبناء رؤية تستجيب لإشترطات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية الدولية .

- دراسة جابي أمينة هناء: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018-2019: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر، لما لهذه الأخيرة من أهمية كبرى في تحقيق قدر من المساءلة والشفافية وتسهيل المقاربة بين مختلف التقارير المالية لمختلف الدول.

وخلصت هذه الدراسة إلى تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات، أهمها ضرورة مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي، وتبني معايير (IPSAS) ولو تدريجيا، حيث يتطلب كل هذا توفير جميع مستلزمات النجاح، ولا سيما توفير إرادة سياسية قوية للتغيير، بالإضافة إلى توفير الوسائل المادية والبشرية اللازمة، والاستفادة من تجارب الغير

## 2. الدراسات باللغة الأجنبية

- دراسة Johan Christiaens et al، 2013:

**the effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison**

بحثت هذه الدراسة إلى مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق في الحكومات المركزية والمحلية في جميع أنحاء العالم، وعلاقة ذلك بإصلاح أنظمة المعلومات المالية ومقارنة مستوى التبني لمعايير ipsas. أهم النتائج التي توصل لها الباحثون هي وجود إتجاه نحو تطبيق أساس الاستحقاق وأن معايير (ipsas) أقوى في البلدان ذات الطابع التشريعي الديمقراطي، وأهم الأسباب التي أدت إلى اعتماد معايير (ipsas) هو تحسين إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية محليا ودوليا وتسهيل توحيد البيانات المالية. في

المقابل تتجه بعض الحكومات إلى عدم تطبيق معايير (ipsas) بسبب الخوف من فقدان السيطرة المحلية أو المركزية وأن هذه المعايير لا تزال غير معروفة.

- دراسة BOUTTI Rachid, Idrisi CHOUAHDI Amina، 2014:

#### **réalité et Perspectives des IPSAS au Maroc**

هدفت الدراسة إلى تبيان واقع تبني (IPSAS) في المغرب ضمن مشروع لإصلاح المحاسبة العمومية حسب ما تقتضيه متطلبات التسيير السليم للمال العام والذي إستطدم تطبيقه بالعديد من العراقيل خاصة منها التنظيمية وخلصت الدراسة إلى أن الأخذ بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أصبح ضرورة حتمية في ظل محدودية نظام المحاسبة العمومية في المغرب وعدم إستجابته للتوجهات الحديثة للإدارة المالية للدولة خاصة عند الأخذ بعين الاعتبار الأزمات العالمية التي تعصف باقتصاديات الدول ويجعلها مجبرة على عقلنة تسيير مواردها.

- دراسة الباحثين ساد أكونلي موارينا Saheed Adekunle Muraina، وكابيرو ايسا دانداجو Kabiru Isa Dandago، 2020، مقال علمي منشور، المملكة المتحدة، تحت عنوان: آثار تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية في نيجيريا، الهدف من هذه الورقة هو دراسة آثار تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة التقارير المالية في نيجيريا. وخلصت الدراسة أن المساءلة بشكل إيجابي وكبير تؤثر على جودة التقارير المالية في نيجيريا. على وجه التحديد، أدت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسين مستوى المساءلة. مما أدى بدوره إلى تحسين جودة التقارير المالية في نيجيريا.

#### **المنهج المتبع**

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم اتباع المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية، كما تم عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، و التطرق للتجارب الدولية في تبني المعايير، كما شملت الدراسة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومشاريع إصلاحه، حيث تم إختبار وتحليل الفرضيات بالإعتماد على الجانب النظري وعلى إجابات أفراد العينة المدروسة، وذلك بالاستعانة بالمراجع والمصادر باللغة العربية والأجنبية، بالإضافة إلى استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS.V24 لتحليل إجابات العينة.

#### **خطة الدراسة**

من أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع، والإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية وإختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، خصص الفصل الأول لدراسة عموميات حول المحاسبة العمومية،

وتم تقسيمه إلى مبحثين، تطرق المبحث الأول إلى ماهية المحاسبة العمومية، والمبحث الثاني إلى الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية.

أما الفصل الثاني فخصص للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، تطرق المبحث الأول إلى عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والمبحث الثاني إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أما الفصل الثالث فخصص لتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري والإصلاحات المترتبة عليه وآفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالجزائر، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، تطرق المبحث الأول إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والمبحث الثاني إلى الدراسة التطبيقية حول نقائص نظام المحاسبة العمومية والمتطلبات التي يجب تبنيتها للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل تحقيق الشفافية والرفع من جودة التقارير المالية.

## الفصل الأول:

### الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

### الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية

يضم الجهاز الإداري العمومي العديد من الهيئات العمومية غير الهادفة للربح، والمنتشرة ضمن نطاق الدولة والمسؤولة عن تأدية الخدمات العامة بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يوازي تكلفة الخدمات المقدمة. ترتبط هذه الهيئات من الناحية المالية بخزينة الدولة التي تعتبر بمثابة صندوق الدولة فتتجمع فيه كافة الإيرادات المقبوضة من مصادر الإيراد المختلفة ليعاد توزيعها على الهيئات العمومية كتمويل لتمكينها من تغطية النفقات اللازمة لأداء أنشطتها.

وبناء على ذلك، يتم توجيه إهتمام الهيئات العمومية نحو المال بدلا من الهيئة نفسها، إذ تصور الهيئات العمومية على أنها مجموعة من الأموال التي تخصص لتنفيذ نشاط معين، ويتم استخدام تلك الأموال وفقا للغرض الذي تم إنشاء الهيئة من أجله. ولذلك، يتم إعداد التقارير المالية بموجب قواعد وأسس صادرة عن سلطة مركزية، بهدف توفير معلومات حول الأموال المخصصة للهيئات العمومية، ويتم ذلك من خلال تطبيق المحاسبة العمومية التي تعتبر أداة مهمة لإثبات العمليات المالية للهيئات العمومية غير الهادفة للربح من طرف أعوان مكلفين بذلك.

للتعرف أكثر على المحاسبة العمومية، سيتم من خلال هذا الفصل عموميات حول المحاسبة العمومية وفق

مبحثين كالآتي:

- ماهية المحاسبة العمومية؛
- الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية.

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع علم المحاسبة وتستمد أهميتها من أهمية علم المحاسبة مع احتفاظها بخصوصيتها التي تستمدّها من البيئة التي تعمل فيها، والمتمثلة بطبيعة النشاط الحكومي الخدماتي غير الهادف للربح من جهة، وبحكم التشريع في العمل المحاسبي من جهة أخرى، وبما يؤمن تحقيق التماثل والانسجام في طرق القيام والإفصاح عن المعلومات التي تعكس أداء الهيئات العمومية غير الهادفة للربح أو أداء الدولة ككل في مجال تقديم الخدمات.

من خلال هذا المبحث، سيتم دراسة المطالب الموالية:

- مفهوم المحاسبة العمومية؛
- وظائف المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها؛
- مجال تطبيق المحاسبة العمومية ومكونات نظامها المحاسبي.

## المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

يدرس من خلال هذا المطلب، تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة التقنية، الإدارية والقانونية، وسيسلط الضوء على أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين المحاسبة المالية.

### 1. تعريف المحاسبة العمومية

عرفت المحاسبة العمومية بعدة تعاريف يمكن ذكر منها ما يلي:

هي مجموعة المبادئ، القواعد، والإجراءات التي تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الهيئات العمومية، وذلك تمهيداً لعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية دورية وتقديمها إلى الجهات المعنية للتعرف على نتائج أداء الدولة.<sup>1</sup>

ولقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها " المحاسبة التي تختص بتبويب، معالجة، تحصيل، مراقبة، وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات والأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي".<sup>2</sup>

يرى التعريف التقليدي لمحاسبة القطاع العام أنها " تتمثل في مجموعة من المبادئ العلمية والأسس والقواعد والأساليب الفنية التي تهدف إلى فرض رقابة مالية وقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وكذلك على

<sup>1</sup> بشرى نجم عبد الله المشهداني وآخرون، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، دار الذاكرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بغداد، 2017، ص15.

<sup>2</sup> خالد شحاتة الطيب، محمد خالد المهياي، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2010، ص14.

سلطات الصرف المفوضة إلى الموظفين التنفيذيين وذلك عن طريق إمداد الجهات المعنية بالبيانات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي أو النشاط العام".<sup>1</sup>

ومن التعريفات الحديثة للمحاسبة العمومية: " هي عبارة عن مجموعة المستندات والسجلات وأجهزة الإعلام الآلي المستخدمة في المؤسسات العمومية بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية".<sup>2</sup>

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن للمحاسبة العمومية:<sup>3</sup>

### 1.1 تعريف من الوجهة التقنية

ويقصد بها مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

### 2.1 تعريف من الوجهة القانونية

يتمثل في مجموعة القيود القانونية، التي تحدد مهام والتزامات ومسؤوليات، أعوان المحاسبة العمومية والممثلون في كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف، والمعنيين بتنفيذ العمليات المالية للدولة.

### 3.1 تعريف من الوجهة الإدارية

عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.<sup>4</sup>

ومنه يمكن استنتاج أن المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة، تهتم بالنشاط المالي للدولة، من خلال تسجيل وتصنيف وتبويب العمليات المالية التي قامت بها الدولة من إيرادات ونفقات وفق قواعد وأساليب وتشريعات قانونية خاصة بها، تهدف إلى إعداد قوائم مالية تعكس الوضع المالي للدولة ووضع خزينتها في تاريخ معين، وتفيد في اتخاذ القرارات والرقابة.

## 2. المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

1 محمد أحمد عبد الله المختار، المحاسبية الحكومية (النظرية والتطبيق)، المكتبة الوطنية للنشر، الخرطوم، السودان، 2018، ص1.

2 حسام أبو علي، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص59.

3 أسية قمو، ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام -دراسة استشرافية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017-2018، ص48.

4 محمد صالح بلول، ميلود عيود، "الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد02، العدد01، 2019، ص180.

إن الاختلاف بين المؤسسات العمومية والمؤسسات الاقتصادية من حيث النشاط وكذا الهدف، ولد اختلاف المبادئ والإجراءات المحاسبية لكل منهما، من محاسبة عمومية ومحاسبة مالية، ولكن يبقى تشاركهما في كونهما أحد فروع المحاسبة قائما، سيتم دراسة أهم نقاط التشابه والاختلاف بين هاتين الأخيرتين.

### 1.2 أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تتمثل أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية فيما يلي:<sup>1</sup>

- **مبدأ القيد المزدوج:** تعتمد كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية على نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية المالية.
- **مبدأ وحدة القياس المحاسبي:** يتم استخدام في كل من النظام المحاسبي العمومي والنظام المحاسبي المالي النقود بافتراض ثبات قيمة وحدة النقد في ظل التقلبات السائدة في مستويات الأسعار.
- **الوحدة الزمنية:** تتفق المحاسبة المالية مع المحاسبة العمومية في تحديد الوحدة الزمنية وفي الغالب سنة مالية كاملة (اثني عشر شهرا) وقد يختلف تاريخ بدايتها وتاريخ نهايتها من دولة لأخرى.
- **إعداد القوائم المالية:** من أجل متابعة تنفيذ العمليات المالية من فترة لأخرى، تقوم كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية بإعداد حوصلة دورية عن سيرورة العمليات المالية في قوائم مالية.
- **المجموعة المستندية:** إن النظام المحاسبي في كليهما يتكون من مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات، والذي يعتمد على تسجيل العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفتر اليومية، ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام وتبويبها في جداول ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية.
- **توفير البيانات المالية:** كل من النظامين يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية.

### 2.2 أوجه الإختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

على الرغم من أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية، فإن هناك بعض الاختلافات بين المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة في كل منهما، وفيما يلي جدول يوضح أهم الاختلافات المسجلة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

<sup>1</sup> سعود جايد مشكور وآخرون، المحاسبة الحكومية (تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق)، دار نيور للطباعة والنشر والتوزيع، العراق، 2018، ص12.

الجدول 1.1: أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

عناصر الاختلاف	المحاسبة العمومية	المحاسبة المالية
مصدر المبادئ الأسس	تعتمد على التشريعات والنظم والتعليمات المالية، وتكون المصدر الرئيسي لأسس وإجراءات وقواعد المحاسبة العمومية إضافة لما تصدره الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية.	تعتمد على ما تصدره المجامع العلمية والمهنية من معايير وتوجيهات لصياغة المعايير والمبادئ الواجبة التنفيذ.
الموازنة	الركيزة الأساسية للنظام وهناك تكامل وتزامن بينهما.	أداة داخلية للتخطيط، الرقابة والتكامل.
أساس التسجيل	الأساس النقدي، المختلط (الأساس النقدي المعدل)	أساس الاستحقاق
مفهوم المقابلة	تتم المقابلة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز.	تتم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لقياس الربح أو الخسارة.
المصروفات والإيرادات	لا تفرق بين العناصر الجارية والرأسمالية عند قياس النتائج.	تفرق بين العناصر الجارية والرأسمالية عند قياس النتائج.
الإهلاكات	لا تحسب الإهلاكات على الأصول الثابتة.	تحسب الإهلاكات على الأصول الثابتة.
المخصصات	لا تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة، وقد تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة عند استخدام أساس الاستحقاق.	تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة وفقا لقاعدة الحيطة والحذر.
الإحتياطيات	لا تكون إحتياطيات لدعم المركز المالي.	تكون إحتياطيات لدعم المركز المالي.

المصدر: سعد بن محمد الهويل، المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للطباعة والنشر،

الرياض، 2019، ص 40.

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها

للمحاسبة العمومية وظائف كغيرها من فروع المحاسبة، ولها أهداف وخصائص معينة تميزها عن الأنشطة

الأخرى وخصوصا تلك الهادفة للربح، وهو ما سيتم دراسته من خلال هذا المطلب.

## 1. وظائف المحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة العمومية كنظام للمعلومات تقوم بوظائف مختلفة، الهدف منها تجميع وإيصال المعلومات والبيانات الخاصة بمختلف أنشطة الحكومة إلى كافة الأطراف الذين ترتبط أو تتأثر قراراتهم وتصرفاتهم بأنشطتها بصورة لها أهميتها ودالاتها.

تشكل وظائف المحاسبة العمومية ركنا أساسيا من أركان الإدارة المالية العامة للنشاط العمومي مما تتضمنه من مهام في مجالات الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار. فعلى مستوى الرقابة فإن المحاسبة العمومية تمثل جزءا هاما من النظام الكفؤ، يعتبر ضروريا لتقديم كافة البيانات المالية الملائمة والموثوق فيها إلى مسؤولي الإدارة لاستخدامها في أنشطتها بكفاءة.<sup>1</sup>

كما تكمن العلاقة من مقارنة الأداء الفعلي في تنفيذ الأنشطة وتقديم الخدمات، مع الأداء المخطط لها ضمن معايير مالية محددة، وتعتبر الموازنة العامة أداة هامة في النظام الرقابي العمومي، إذ أنها تمثل خطة الحكومة لسنة مقبلة، وتقوم المحاسبة العمومية بالتركيز على بيان نتائج تنفيذ هذه الموازنة وتوفير المعلومات ضمن تقاريرها المختلفة والتي توضح بصورة رئيسية مدى تفيد الدولة بالمخصصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة.<sup>2</sup>

أما على مستوى التخطيط فتلعب المحاسبة العمومية دور هاما، فالحكومة تسعى عن طريق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية قصيرة وطويلة الأجل، إلى تنظيم الموارد العامة بما فيها الموارد المالية، وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف العامة، في ظل المؤشرات المتزايدة على ندرة الموارد، ونتيجة بتزايد حاجات المواطنين أصبحت عملية التخطيط من أهم الواجبات التي تواجهها الدول المعاصرة.<sup>3</sup>

إن القيام بهذه الواجبات يقتضي أن يتوفر لذا مسؤولي التخطيط، البيانات والمعلومات المالية والاقتصادية المناسبة حتى يتم وضع الخطط المختلفة على أسس عملية تراعي تحديد الأولويات والاختيار بين البدائل وهنا يأتي دور المحاسبة العمومية في توفير هذه البيانات عن أنشطة أجهزة الدولة وتشمل هذه البيانات والمعلومات ما يلي:<sup>4</sup>

- بيانات عن حجم الإنفاق على المشاريع المختلفة (طرق، مدارس، مستشفيات...إلخ).
- بيانات عن حجم الإنفاق على الخدمات المختلفة لكل وزارة أو دائرة (صحة، تعليم، رعاية اجتماعية...إلخ).
- بيانات عن التوزيع الجغرافي للمشاريع.
- بيانات عن حجم الإيرادات ومصادرها (ضرائب، رسوم...إلخ).

1 محمود رأفت سلامة، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، الأردن، 2021، ص ص 16-17.

2 المرجع نفسه.

3 المرجع نفسه، ص 18.

4 المرجع نفسه.

- بيانات عن حجم ومصادر التمويل (قروض داخلية، قروض خارجية... إلخ).

وعلى مستوى اتخاذ القرارات فإن المحاسبة العمومية تقدم خدمة كبيرة لكل من يحتاج إلى اتخاذ قرار يتعلق بالأنشطة العمومية، فالمستثمرون يحتاجون إلى بيانات المحاسبة العمومية، كما أن الإدارة المالية العامة تحتاج إلى هذه البيانات لاتخاذ القرارات حول الأمور الآتية:

- قرارات الاستثمار في المشاريع الرأسمالية.
- قرارات لتصويب أداء الهيئات العمومية.
- قرارات لتوفير التمويل اللازم لخدمة الدين العام في القطاع العمومي.
- قرارات حول التوزيع العادل للموارد.

### 2. أهداف المحاسبة العمومية

يمكن تحديد الأهداف التي تحققها المحاسبة العمومية فيما يلي:<sup>1</sup>

**1.2 توفير المعلومات اللازمة للمساءلة:** والتي يمكن أن تأخذ الأشكال الآتية:

**1.1.2 المساءلة المالية:** حيث توفر المحاسبة العمومية معلومات للتأكد مما يلي:

- الإلتزامات بالتشريعات والضوابط المالية.
- انتظام السجلات وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الهيئات العمومية.
- من أن الإنفاق قد تم في حدود الإعتمادات المقررة.

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

- أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون إسراف.
- أن الهيئات العمومية تراعي القواعد الإقتصادية في عملها.

**3.1.2 المساءلة عن الأداء:** وتهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة بالهيئة للتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المتوسطة والمكلفة بها.

**2.2 توفير المعلومات اللازمة للأغراض الرقابية:** تهدف المحاسبة العمومية إلى الرقابة على الموارد الإقتصادية المتاحة للهيئات والمحافظة عليها، وذلك عن طريق توفير معلومات تساعد في التأكد من وجود الموارد لدى الهيئة والتأكد من التزامها بالبرامج والسياسات المحددة لها.

<sup>1</sup> محمود رأفت سلامة، مرجع سبق ذكره، 2021، ص ص 15-16.

**3.2 توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات:** تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة تفيد فيما يلي:

- المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة.
- تقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل.
- تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة.
- تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات في العمليات المالية.
- اقتراح أساليب من شأنها زيادة فعالية الأداء وترشيده.
- تقديم المقترحات اللازمة بخصوص التوسعات والاستفادة الكفأة والرشيده من الموارد المتوفرة.

**4.2 توفر المعلومات الخاصة بالقطاع العمومي عند إعداد الحسابات القومية:** وتوفر المحاسبة العمومية معلومات حول:

- مقتنيات الأصول الثابتة من طرف الهيئات العمومية.
- الإستهلاكات على مستوى الهيئات العمومية.
- أجور المستخدمين المدفوعة من طرف الهيئات العمومية.
- التدفقات النقدية المالية على مستوى الهيئات العمومية.

**5.2 توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي:** وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات.

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

### المطلب الثالث: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية ومكونات نظامها المحاسبي

يدرس من خلال هذا المطلب، نطاق تطبيق المحاسبة العمومية، ومكونات النظام المحاسبي العمومي.

### 1. نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

تطبق المحاسبة العمومية في هيئات القطاع العام، هذه الأخيرة تقدم خدماتها للجمهور بدون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة<sup>1</sup>، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الهيئات العمومية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها<sup>2</sup>.  
أما في الجزائر فقد حدد القانون رقم 90-21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في:<sup>3</sup>

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
- العمليات المالية للميزانية الملحقة.
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات).
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (المستشفيات، الجامعات، المعاهد...).

### 2. مكونات نظام المحاسبة العمومية

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

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

### 1. النظام المحاسبي العمومي

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

1 عبد الله عبد السلام أحمد، أمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006، ص 26.

2 لؤي وديان، زهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص 35.

3 المادة الأولى من قانون رقم 90-21 يتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 1990، ص 35، 1132.

## 1.1 تعريف النظام المحاسبي العمومي

يعرف على أنه "عبارة عن مجموعة المستندات والسجلات والآلات الحاسبة وأجهزة المكننة المستخدمة في الهيئات العمومية، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية إلى تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية للحكومة".<sup>1</sup>

ويعرف أيضا بأنه " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بنشاط معين، بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة لمراقبتها".<sup>2</sup>

## 2.1 عناصر النظام المحاسبي العمومي

تتمثل عناصر النظام المحاسبي العمومي في العناصر الآتية:<sup>3</sup>

**1.2.1 المستندات المالية:** وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية العمومية كالحالات....

**2.2.1 السجلات المالية:** وهي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبون العموميون والأميرين بالصرف في الهيئات العمومية.

**3.2.1 التقارير والقوائم المالية:** وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للهيئة العمومية، والتي تكون إما دورية أو تكون عند حدوث ما يتطلب إرسال تقارير إلى الجهات المعنية من قبل المحاسبين أو المدراء العموميون.

**4.2.1 استخراج النتائج وقائمة المركز المالي:** وهي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الهيئات العمومية لنشاطها والتي تبين المركز المالي لها.

**5.2.1 الآلات:** وهي الوسائل المستخدمة في إطار القيام بالمحاسبة كاستخدام أجهزة الإعلام الآلي، والأجهزة الحديثة في الاتصال.

**6.2.1 التعليمات:** وهي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميون والمحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

**7.2.1 الموظفون:** وهم الأشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الإستخدام الأمثل والرشيد للأموال العامة.

## 2. نظام الرقابة المالية

<sup>1</sup> حسام أبو علي، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 59.

<sup>2</sup> المرجع نفسه.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 60.

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

### 1.2 تعريف الرقابة المالية

يمكن القول أن: نظام الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام، فالرقابة تمثل الوظيفة التي تقوم بها الهيئات العمومية أو غير العمومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه، استنادا إلى مرجعية تشريعية.<sup>1</sup>

### 2.2 أهداف الرقابة المالية

تتمثل أهداف الرقابة المالية في:<sup>2</sup>

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

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

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

**4.2.2. أهداف اجتماعية:** تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صورته وأنواعه، مثل الرشوة والسرقة والإهمال أو التقصير في تحمل أداء الواجبات تجاه المجتمع.

### 3. نظام الموازنة العامة للدولة

تشكل الموازنة العامة بإيراداتها ونفقاتها المادة الأولية للمحاسبة العمومية، كما تعتبر نتائج المحاسبة العمومية مادة أساسية وضرورية لاعداد تقديرات النفقات والإيرادات العامة وعمليات التخطيط المالي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> لؤي وديان، زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 95.

<sup>2</sup> المرجع نفسه.

<sup>3</sup> محمد عبد الله المختار، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 7.

### 1.3 تعريف نظام الموازنة العامة

يمكن تعريف الموازنة على أنها: "خطة سنوية معتمدة قانوناً من قبل السلطة صاحبة الاختصاص وتتضمن مجموعة من البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات أو النشاطات أو المشاريع التي يفترض إنجازها خلال فترة محددة، بالاستناد إلى مجموعة من التقديرات المحسوبة مالياً لمختلف الإيرادات والنفقات المتعلقة بذلك".<sup>1</sup> يمكن تعريفها كذلك أنها عبارة عن وثيقة تصب في قالب مالي قوامه الأهداف والأرقام، أما الأهداف فتعبر عما تعترزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات خلال فترة زمنية مقبلة محددة، أما الأرقام فتعبر عما تعترزم الدولة من إنفاقه على هذه الأهداف، وما تتوقع تحصيله من موارد لمختلف مصادر الإيراد خلال فترة زمنية تحدد عادة بسنة.<sup>2</sup>

كما تعرف على أنها عبارة عن بيان تقديري لنفقات الدولة وإيراداتها، عن مدة زمنية محددة، غالباً ما تقدر بسنة، ترصد في وثيقة تعرض على السلطة التشريعية لإجازتها.<sup>3</sup>

### 2.3 قواعد إعداد الموازنة

تخضع قواعد إعداد الموازنة إلى مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها في مجال المحاسبة العمومية ويمكن إيجازها فيما يلي:<sup>4</sup>

- 1.2.3 مبدأ السنوية:** وتعني الحياة المالية للدولة (أي مدة سنة) وهي تمكن البرلمان من مراقبة الحكومة في إطار احترام قاعدة السنوية. وتتمثل فترة أسباب اختيار فترة سنة كفترة زمنية قياسية للموازنة العامة فيما يلي:
- صعوبة التقدير والتنبؤ بإيرادات الدولة ونفقاتها إذا كانت لفترة طويلة أكثر من سنة.
  - إن إطالة الموازنة أكثر من سنة يقود إلى ضعف الرقابة.
  - ضرورة احتواء الفترة الزمنية على كافة المواسم والمحاصيل والسنة هي الفترة التي يتوفر فيها هاذ الشرط.

### 2.2.3 قاعدة الوحدة:

- ويقصد بها أن تدرج جميع عناصر الإيرادات والنفقات في بيان واحد، دون تشتتها في بيانات مختلفة يمثل كل بيان منها ميزانية مستقلة، والهدف من ذلك هو:
- سهولة عرض الميزانية وتوضيحها للمركز المالي ككل.
  - تجنب الفاحص أو الباحث إجراء التسويات الحسابية التي يستلزمها الأمر لدراسة أو فحص الميزانية العامة للدولة مثل تجميعه لعناصر المصروفات والإيرادات المختلفة.

<sup>1</sup> المرجع نفسه.

<sup>2</sup> حسام أبو علي، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 301.

<sup>3</sup> المرجع نفسه.

<sup>4</sup> بشرى نجم عبد الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2017، ص 71.

- إن وضع كافة الإيرادات وأوجه إنفاقها تحت نظر السلطة التشريعية، تسهل عليها مهمة ترتيب الأولويات للإنفاق العام للدولة ككل.

**3.2.3 قاعدة الشمولية:** يقصد بها إدراج كافة أوجه النشاط الحكومي سواء كان نشاطا خدميا أو اقتصاديا في ميزانيتها العامة، وإدراج كافة النفقات والإيرادات.

**4.2.3 قاعدة العمومية:** يقصد بهذه القاعدة عدم تخصيص إيرادات بعينها لمقابلة نفقات بعينها على مستوى الهيئات العمومية، بل يتم تجميع الإيرادات في جانب ويقابلها في الجانب الآخر كل النفقات المتعلقة بالسنة المالية.

**5.2.3 قاعدة الوضوح والمرونة:** تشمل هذه القاعدة ما يلي:

- **الوضوح:** ينبغي أن تتسم بالوضوح والبساطة حتى يمكن فهمها واستيعابها من قبل جميع القائمين على تنفيذها داخل الهيئات العمومية المختلفة أو القائمين على الرقابة عليها من الأجهزة الرقابية المختصة أو من أعضاء السلطة التنفيذية أو من أفراد المجتمع.
- **المرونة:** ينبغي أن تتصف بالمرونة التي تمكن إدارة الهيئات العمومية من الحرية في إنفاق الموارد المتاحة والمخصصة لها وفقا للظروف المحتملة التي لم تكن في الحساب عند إعداد تقديراتها.

### المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية

المحاسبة العمومية هي وسيلة يستعملها أعوان التنفيذ في مجال تسيير شؤون العمليات المالية للدولة، والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وحتى يتمتع هذا التسيير بالكفاءة والفعالية المطلوبة في إدارة المال العام والحفاظ عليه وجب إسناد هذا الأمر لمسؤولين وأعوان يمتازون بالمهارة والتحكم التام والسليم في فهم وتجسيد القواعد والتقنيات الخاصة بالنظام المحاسبي العمومي وفق الأسس المحاسبية الخاصة بالمحاسبة العمومية.

من خلال هذا المبحث، سيتم دراسة المطالب الموالية:

- مبادئ وأعوان المحاسبة العمومية؛
- إجراءات تنفيذ العمليات المالية للدولة والجهات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية؛
- أسس قياس المحاسبة العمومية.

### المطلب الأول: مبادئ وأعراف المحاسبة العمومية

تعتمد المحاسبة العمومية على مجموعة من العمليات المالية والمبادئ، حيث توكل مهمة تنفيذ ومراقبة العمليات المالية للدولة والمحددة حسب الميزانية العامة السنوية إلى أعراف محددين وفق إجراءات وخطوات منظمة وفقا للقانون.

#### 1. أعراف المحاسبة العمومية

يقوم التنظيم المحاسبي العمومي على توزيع المهام المتعلقة بتسيير المال العام وتقريره على مجموعة من المسؤولين والمتدخلين، من أجل ضمان توزيع متوازن للمهام ورقابة ومتابعة جيدة للأموال العامة يتم الاعتماد على أعراف المحاسبة العمومية، نعني بهم المسؤولين المعنيين بعمليات تنفيذ العمليات المالية وتقريرها، حيث يقسم أعراف المحاسبة العمومية إلى:

#### 1.1 الأمرون بالصرف

الأمر بالصرف هو مسير أو إداري على رأس منشأة عمومية له مهام إدارية ومالية في إطار تنفيذ موازنة المنشأة العمومية بصفته المسؤول عنها. يجب أن يكون الأمر بالصرف معتمدا لدى المحاسب العمومي ليقوم بالإمضاء على أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات التي تمثل أوامر تنفيذ الموازنة، وتمثل السند القانوني الذي يستند عليه المحاسب العمومي في تسجيلاته. وتتمثل مهام الأمر بالصرف بصفة مجملية في قيامه بتنفيذ: <sup>1</sup>

- الإثبات الذي على أساسه ينشأ حق الدين العام.
- تحصيل الإيراد نقدا من أجل تحديد الدين الذي يبقى على الملزم.
- القيام بتصفية الإيرادات، وتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها.
- إعداد الالتزام، الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.
- القيام بتسديد المستحقات على أساس الوثائق الحسابية وتحديد بدقة مبلغ النفقات العمومية.
- تحرير الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العامة.

ويأخذ الأمرون بالصرف أحد الثلاث أشكال الآتية:

<sup>1</sup> المواد من 16 إلى 22، قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 1990، ص 1133.

### 1.1.1 الآمرون بالصرف الأوليون أو المركزيون (الابتدائيون أو الرئيسيون)

المتمثلون في المسؤولين السامين من وزراء وولاية، أو مسؤولين ماليين مكلفين بالتسيير المالي لهيئات سامية مثل المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، أو رؤساء مجالس البلديات، الواردون في المادة رقم 26 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، وهم الذين يصدرون أوامر بالدفع بالنسبة للدائنين وأوامر الإيرادات للمدينين، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.<sup>1</sup>

### 1.1.2 الآمرون بالصرف الثانويون

مسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح المركزية فيما يتعلق بموازنات التسيير بصفتهم، أو معنيون بعمليات تجهيز عمومي مسجلين تحت وصاية أحد الوزارات تم تخويلهم للقيام بتصريحات البرامج والأظرفة المخصصة لذلك، يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات (من طرف الآمرون بالصرف الرئيسيون) وأوامر الإيرادات على المدينين.<sup>2</sup>

### 3.1.1 الآمرون بالصرف الوحيدون

هم الولاية المعنيون ببرامج التجهيز العمومي غير المركز المبرمج سنويا عن طريق القانون ومسجل ضمن مسؤولية الوالي المعني بصفته الأمر بالصرف الوحيد.<sup>3</sup>

### 2.1 المحاسبون العموميون

حسب المادة رقم 33 من القانون رقم 90-21 يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بعمليات:<sup>4</sup> تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأشياء والمواد وحركة حسابات الاستيداع المكلف بها، فضلا عن العمليات المرتبطة بالأمرين بالصرف، بعمليات: تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان دراسة الأموال أو السندات أو القيم أو المواد المكلف بها مع المحافظة عليها، تسيير حركة الحسابات الموجودة، وتسيير تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات.

### 1.2.1 المحاسبون العموميون الرئيسيون

هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي يصدرها الآمرون بالصرف الرئيسيون، كما يتولون تجميع عمليات المحاسبين الثانويين، ويتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة، والمحاسب العمومي الرئيسي هو

1 المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 43، 1991، صص 22-27.

2 المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها، مرجع سبق ذكره، 1991، صص 28.

3 محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، 2003، صص 29.

4 المواد من 33 إلى 54، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 1990، صص 1134 1136.

المحاسب الذي يقوم بتركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، فمثلا أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته. بينما يحول المحاسبون الرئيسيون إلى العون المحاسب المركزي للخزينة (المذكور أدناه) شهريا، لغاية التسيير، الموازنة المالية والقيمية المدونة في سجلاتهم. المحاسبون العموميون هم:<sup>1</sup>

**1.1.2.1 العون المحاسبي المركزي للخزينة:** يتولى العون المحاسبي المركزي للخزينة مهمتين أساسيتين هما: تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي كل أمناء الخزينة الولائيين، وأمين الخزينة المركزي وأمين الخزينة الرئيسي. مع متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركز.

**2.1.2.1 أمين الخزينة المركزي:** هو المسؤول عن تنفيذ الموازنة على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز. يصعب عليه في بعض الحالات أن يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة ولهذا يمنح تفويضا لأمين الخزينة الولائي.

**3.1.2.1 أمين الخزينة الرئيسي:** يتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بتنفيذ عمليات الموازنة وإن كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية. كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

**4.1.2.1 أمين الخزينة الولائي:** له جميع الصلاحيات السابقة، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته، ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي، أي تلك التي يأمر بصرفها الأمرون الثانويون (مثلا المدراء التنفيذيون للمديريات الجهوية)، ولا تغفل عن ذكر المهمة الأساسية له والمتمثلة في دفع نفقات موازنة الولاية وتحصيل إيراداتها.

### 2.2.1 المحاسبون العموميون الثانويون

هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي يصدرها الأمرون بالصرف الثانويون ويتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي. المحاسبون الثانويون، ويختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون إختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات، فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب، المحاسبون الثانويون العموميون وفق المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المعدل

<sup>1</sup> المادة رقم 31 من المرسوم التنفيذي 91 - 313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها، مرجع سبق ذكره، 1991، ص28.

والمتمم بالمرسومين التنفيذييين رقم 331-11 ورقم 332-11 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها وإجراءاتها هم:<sup>1</sup>

**1.2.2.1 قابضو الضرائب:** يتدخلون لتنفيذ جميع عمليات الإيرادات العمومية المتمثلة أساسا في تجميع الضرائب، تارة بصفة مباشرة من خلال الضرائب المباشرة، وتارة بصفة غير مباشرة.

**2.2.2.1 قابضو أملاك الدولة:** هم القابضون المسؤولون عن تحصيل الإيرادات التي تحققها أملاك الدولة المتمثلة في الأملاك الوطنية تشتمل مجموعة الأملاك والحقوق المنقولة والعقارية التي تحوزها الدولة وجماعاتها الإقليمية في شكل ملكية عمومية أو خاصة.

**3.2.2.1 قابضو الجمارك:** يمثل قابض الجمارك أحد المحاسبين العموميين الثانويين، عملياته متركزة لدى أمين الخزينة الولائي، متابع على مستوى المحاكم والمجالس القضائية ومودع لديه مختلف البضائع الجمركية المتعلقة بالتجارة الخارجية.

**4.2.2.1 محافظو الرهون:** تقوم المحافظة العقارية بتحصيل إتاوة الشهر العقاري وتسليم المعلومات، وهو ما يعطي الطابع التحصيل الشبيه بالجبائي لمصلحة الشهر العقاري، وتسمى كذلك بالمصالح المكلفة بالشؤون العقارية.

**5.2.2.1 أمين الخزينة البلدي:** يتولى تنفيذ موازنة البلدية.

**6.2.2.1 أمين خزينة المؤسسات الصحية:** قبل إحداثه كان قابض الضرائب هو الذي ينفذ موازنة المؤسسات الصحية أما الآن فأوكلت المهمة لأمين خزينة المؤسسات الصحية.

### 3.1 المراقب المالي

هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العامة ويتم تعيينه بقرار وزاري من طرف الجهة المكلفة بالمالية (وزارة المالية) ويخضع لسلطة المدير العام للموازنة، حيث يمارس مهامه الإدارية للرقابة المالية على الإدارة المركزية والولاية والبلدية بالإضافة إلى إمكانية إلحاق هيئات عمومي أخرى لرقابته.<sup>2</sup>

تقوم مهمة المراقب المالي على الرقابة القبلية لنفقات المنشأة العمومية التي يشرف على رقابتها، حيث يقوم على متابعة ومطابقة نفقات التسيير والتجهيز والاستثمار التي يقوم بالتأشير عليها من أجل البدء في تنفيذها، فهي

<sup>1</sup> Ali Bissad, **manuel de la comptabilité publique**, école nationale des impôts, koléa, Algérie, 2001, p59.

<sup>2</sup> المواد 1-2 و3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المتعلق بتنظيم مصالح الرقابة المالية، المؤرخ في 21 نوفمبر 2011.

رقابة وقائية وترتبط تأشيرة المراقب المالي بالتزام المنشأة العمومية بالنفقة بناء على طلب من الأمر بالصرف. يمارس مهامه على المنشآت العمومية بصفة عامة كما أوردناه أعلاه، بينما مهامه تم تحديدها في المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 381-11، وتتمثل مهامه في تنظيم مصلحة المراقبة المالية التي يشرف عليها، تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها، وكذلك مهام الفحص والرقابة المتعلقة بتطبيق التشريعات المتعلقة بالمالية العمومية، تمثيل الوزير المكلف بالمالية لدى لجان الصفقات العمومية ومختلف المجالس الإدارية، إعداد تقارير سنوية ودورية حول نشاط المراقبة المالية، وغيرها من مهام المساعدة والتحضيرية والرقابية المتعلقة بالمالية العمومية لدى مختلف الإدارات.<sup>1</sup>

## 2. مبادئ المحاسبة العمومية

تعتمد المحاسبة العمومية على مجموعة من القواعد والمبادئ. منها ما يهتم بتنظيم العلاقة المتواجدة بين الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المراد تنفيذها. تتمثل مبادئ المحاسبة العمومية إلى ما يلي:

- المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- المبدأ القانوني: مبدأ التفرقة بين الملائمة والشرعية.
- المبدأ المحاسبي أو التقني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات.
- مبدأ تخصيص النفقات.

### 1.2 المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين سلطات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

كرس قانون المحاسبة العمومية هذا المبدأ في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.

إن عمليتي الإنفاق والتحصيل تمران بمرحلة إدارية يتولاها الأمرين بالصرف ومرحلة محاسبية يقوم بها المحاسبون العموميون، ولقد حدد التشريع المالي في الجزائر دور لكل منهما في الميزانية وأن عملية الفصل بين الإجراء الإداري الذي يقوم به الأمر بالصرف والتنفيذ المحاسبي الذي يقوم به المحاسبون العموميون يؤدي إلى تنفيذ الميزانية على أساس المراقبة المتبادلة قصد الكشف عن الأخطاء وتحديد المسؤوليات.<sup>2</sup>

#### 1.1.2 الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين السلطات

توجد استثناءات على مبدأ الفصل بين سلطات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في مجال تنفيذ العمليات المالية، وهي كما يلي:

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992.  
<sup>2</sup> مسعي محمد، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 35.

### 1.1.1.2 الاستثناءات الخاصة بمجال النفقات العامة

- المقصود هنا هو قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف، والتي تبرز لأسباب تسهيلية وضرورية لعمليات تنفيذ النفقات، وتظهر في صورتين:<sup>1</sup>
- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق: المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات، والدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي، والنفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.
  - النفقات بدون أمر بالصرف: معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة، والمرتببات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة، والمصاريف الخاصة.

### 2.1.1.2 الاستثناءات الخاصة بمجال الإيرادات العامة

- يبدو تطبق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبون نسبيا في مجال الإيرادات، مقارنة بتطبيقه في مجال النفقات. فكما هو معلوم، الهدف الرئيسي من تطبيق المبدأ هو ضمان الرقابة من طرف المحاسبين على العمليات المالية التي يجريها الأمرون بالصرف. في مجال الإيرادات يصعب الفصل، في كثير من الأحيان، بين المرحلة الإدارية (إثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها من قبل الأمرين بالصرف) والمرحلة المحاسبية (تحصيل الإيرادات من قبل المحاسبين) في عمليات تنفيذها، وهو ما يؤدي إلى استبعاد هذا الفصل لأبعاد عملية (مثل السرعة والتبسيط في إجراءات تحصيل الإيرادات).<sup>2</sup>
- وبناء على ذلك، فإن تطبيق المبدأ يكون مشروطا بمدى ملاءمته لطبيعة الإيرادات وتنظيم الهيئة المعنية بتحصيلها.

### 2.2 المبدأ القانوني: مبدأ التفرقة بين الملائمة والشرعية

- يقصد بالملائمة تلك الأعمال التي يباشرها الأمر بالصرف، والتي يترتب عنها صرف للأموال العمومية، والتي بادر بها وفقا لما رآه ملائما وحاجيات الإدارة العمومية أو المرفق العمومي الذي يقوم بتسييره. أما الشرعية فهي ضرورة تطابق هذه الأعمال مع ما ورد في النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة لميزانية الشخص العمومي. فيؤدي ذلك أن للأمر بالصرف رقابة ملائمة وللمحاسب رقابة مشروعية، فيعد مشروعيا كل ما يتم تنفيذه طبقا للتشريع المعمول به ويعد ملائما كل ما هو متروك لتقدير واختيار الموظف المختص.

1 المرجع نفسه.

2 الزين منصور، المحاسبة العمومية، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ص 10.

فيستنتج أن، الملائمة تهم الأمر بالصرف لأنه هو أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات ثم يأتي دور المحاسب العمومي ليرى مدى تطابق ذلك كله مع المبادئ المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها.<sup>1</sup>

### 3.2. المبدأ المحاسبي أو التقني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

هذا المبدأ يعني أن كل الإيرادات تغطي بدون تمييز كل النفقات، بمعنى ليتمكن لأي إيراد أن يخصص لنفقة معينة إلا ما تستثنيه قوانين المالية والتي يمكن أن تأخذ شكل الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة، بالخرينة، إجراءات الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات.<sup>2</sup>

### 4.2 مبدأ تخصيص النفقات

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الإعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلف.<sup>3</sup>

**المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ العمليات المالية للدولة والجهات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية**  
تقوم المحاسبة العمومية بمجموعة من الإجراءات من أجل تسجيل العمليات المالية الخاصة بالنشاط الحكومي مرورا بعدة مراحل محاسبية، وذلك بهدف تقديم المعلومات اللازمة والضرورية للجهات المعنية في الوقت المناسب.

### 1. إجراءات تنفيذ العمليات المالية للدولة

تنظم عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية بموجب أحكام القانون رقم 90-21 الذي يحدد ويضبط مراحلها وشروطها والأعوان المكلفين بتنفيذ المهام المرتبطة بها، وتنقسم هذه الإجراءات إلى إجراءات إدارية يكلف بتنفيذها الأمر بالصرف وإجراءات محاسبية من مسؤولية المحاسب العمومي.

### 1.1 إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية

يقصد بالإيرادات مجموع المداخل التي تتحصل عليها الدولة، من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الإقتصادي والإجتماعي.<sup>4</sup> تمر عملية تحصيل الإيرادات العمومية بمرحلتين الأولى إدارية تتضمن ثلاث مراحل فرعية هي الإثبات والتصفية والأمر بالتحصيل والثانية محاسبية تتضمن التحصيل الفعلي للإيراد.

1 يحيى دنيدي، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2014، ص 27.

2 المرجع نفسه.

3 منصور الزين، مرجع سبق ذكره، ص 11.

4 لحسن دردوري، الأخضر لقلبي، أساسيات المالية العامة، دار حميثرا للنشر والترجمة، 2018، ص 96.

### 1.1.1 مرحلة الإثبات

من خلال هذه المرحلة يتم تكريس الحقوق المستحقة الدفع لصالح الدولة تبعا لما جاء في الميزانية العامة للدولة. حسب المادة رقم 16 من القانون رقم 90-21" يعد الإثبات الإجراء الذي بموجبه يتم تكريس حق الدائن العمومي" <sup>1</sup> حيث يقوم الأمر بالصرف (يسمى الأمر بالتحصيل في مرحلة الإيرادات) بإثبات الوقائع التي يرتبط بها وجوب تحصيل حق لفائدة الدولة من خلال تقدير الوعاء الضريبي بهدف تحديد طبيعة ونسبة الحقوق الواجب تحصيلها وفقا للتشريعات المعمول بها في مجال تحصيل إيرادات الدولة المعتمدة في الميزانية العامة.<sup>2</sup>

### 2.1.1 مرحلة التصفية

بعد ثبات حق الدائن العمومي يقوم الأمر بالصرف بتحديد قيمة الإيراد الواجب تحصيله لفائدة الدولة. حسب ما جاء في نص القانون رقم 90-21" تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيله"<sup>3</sup>.

### 3.1.1 مرحلة الأمر بالتحصيل

بعد استكمال المرحلتين السابقتين يقوم الأمر بالصرف بتحرير الأمر بالتحصيل وإرساله إلى المحاسب العمومي حيث تتضمن هذه الوثيقة كل المعلومات الضرورية المتعلقة بقيمة التحصيل والمدين العمومي والتي تعتبر لازمة لإستكمال مرحلة التحصيل من طرف المحاسب العمومي.<sup>4</sup>

### 4.1.1 مرحلة التحصيل

تعتبر هذه المرحلة من صلاحيات المحاسب العمومي باعتباره المكلف بالمرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات العمومية حيث تعد مرحلة التحصيل " الإجراء الذي بموجبه يتم إبراء الديون العمومية"<sup>5</sup> . ولا يمكن أن تتم عملية التحصيل إلا بعد أن يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من مشروعية ونظامية الإيرادات والعمليات المرتبطة بها من إثبات وتصفية ومدى مطابقتها للتشريعات المعمول بها.

### 2.1 إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

النفقة العامة هي مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة.<sup>6</sup>

1 المادة رقم 16، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 1990، ص 1133.  
 2 زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013، ص 126.  
 3 المادة رقم 17، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 1990، ص 1133.  
 4 زهير شلال، المرجع نفسه، 2013، ص 126.  
 5 المادة رقم 18، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 1133.  
 6 لحسن دردوري، الأخضر لقايطي، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 60.

تمر عملية تنفيذ النفقات هي الأخرى بمرحلتين الأولى تتضمن الإلتزام والتصفية والأمر بالدفع وهي من إختصاص الأمر بالصرف والثانية والتي تتضمن الدفع تكون من إختصاص المحاسب العمومي.

### 1.2.1 مرحلة الإلتزام (التعهد)

هي أول مرحلة لتنفيذ النفقة العمومية وهو الإجراء الذي بموجبه ينشئ دين مستقبلي على الدولة الوفاء به.<sup>1</sup> ويتضمن مفهوم الإلتزام جانبيين أحدهما قانوني يتمثل في الإلتزام إتجاه الجهة الدائنة بموجب عقد أو طلبية أو أمر بالخدمة بتسديد المبلغ المتفق عليه، والثاني محاسبي ويتمثل في تخصيص المبلغ المتفق عليه من الإعتمادات المالية المتوفرة.<sup>2</sup>

تختتم عملية الإلتزام بتقديم المراقب المالي لتأشيرته كموافقة منه على النفقة بعد التأكد من مشروعيتها وتدقيق الوثائق الإثباتية التي تكون مرافقة لبطاقة الإلتزام الصادرة من الأمر بالصرف.

### 2.2.1 مرحلة التصفية

تبدأ هذه المرحلة بعد إستلام الخدمة أو البضاعة المطلوبة أو إستكمال إنجاز المهام من طرف المتعامل الذي تم الإتفاق معه، بحيث تسمح مرحلة التصفية "بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".<sup>3</sup>

ويقوم الأمر بالصرف كخطوة أولى بالتأكد من صحة الوثائق الإثباتية من الناحية المحاسبية للوصول إلى تحديد المبلغ الفعلي الواجب دفعه مقابل الخدمات أو البضاعة أو الأعمال المؤداة على ألا يتجاوز هذا المبلغ، المبلغ المقدر في مرحلة الإلتزام بالنفقة، وكخطوة ثانية يقوم الأمر بالصرف بإثبات صحة أداء الخدمة أو الأعمال أو البضاعة محل عملية الدفع عن طريق التحقق الميداني منها ومن مطابقتها مع المواصفات والكميات والشروط المحددة في العقد أو طلب الخدمة أو الطلبية.

بعد استكمال الأمر بالصرف للخطوتين السابقتين يقوم بختم الفاتورة بعبارة أداء الخدمة وهو ما يؤكد نشوء الدين العمومي الذي ينبغي تسديده.<sup>4</sup>

### 3.2.1 مرحلة الأمر بالصرف

عند الإنتهاء من كل الإجراءات المرتبطة بالمرحلتين السابقتين يقوم الأمر بالصرف بإصدار الأمر بالصرف. حسب ما تنص عليه المادة رقم 21 من القانون رقم 90-21 "يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء

1 المادة رقم 19، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 1133.

2 زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 130.

3 المادة رقم 20، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 1990، ص 1133.

4 زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 131.

الذي بموجبه تدفع النفقات العمومية<sup>1</sup> وإرساله إلى المحاسب العمومي مرفقا ببقية الأوراق التي تبرر النفقة، حيث تعد هذه الخطوة آخر مرحلة إدارية يختص ويقوم بها الأمر بالصرف لتنفيذ النفقات العمومية.

### 4.2.1 مرحلة الدفع

تعتبر عملية الدفع من صلاحيات المحاسب العمومي باعتباره العون الذي يحوز على النقدية وهي المرحلة التي "بموجبها يتم إبراء الدين العمومي"<sup>2</sup>.

غير أنه وقبل أن يقوم المحاسب العمومي بدفع النفقة يجب عليه التأكد من:<sup>3</sup>

- مطابقة النفقة العمومية للتشريعات المعمول بها.
- التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له .
- شرعية عمليات التصفية من خلال التحقق من مدى نظامية وصحة عمليات تصفية النفقات العمومية.
- توفر الاعتمادات .
- الديون المحددة قانونا لم تسقط آجالها، وأنها ليست محل منازعات .
- الطابع الإبرائي للدفع أي سقوط الدين عن الهيئة الإدارية عند تنفيذ الأمر بالدفع .
- تأشيرات الرقابة المنصوص عليها قانونا كتأشيرة المراقب المالي أو لجان الصفقات العمومية .
- التحقق من أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي الذي قام بأداء الخدمة أو المهام المتفق عليها.

وبعد التأكد من صحة النفقة العمومية وسلامة الوثائق المثبتة للدين العمومي يقوم المحاسب العمومي بتسديد المبلغ المحدد وبالتالي استكمال آخر مرحلة لتنفيذ النفقة العمومية.

## 2. الجهات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية

من أهم وظائف المحاسبة العمومية توفير معلومات وبيانات إلى مختلف الجهات التي يهتما نشاط الدولة ومن بين هذه الجهات:<sup>4</sup>

### 1.2. السلطة التشريعية

تتمثل في البرلمان حيث أنه يستفيد من المعلومات المالية التي توفرها المحاسبة العمومية في جانبيين، الجانب الأول هو لإقرار الموازنة العامة للسنة المالية القادمة من خلال قانون المالية،

<sup>1</sup> المادة رقم 21، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 1990، ص 1133.

<sup>2</sup> المادة رقم 22، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 1990، ص 1133.

<sup>3</sup> بناصر جبارة، الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس المدينة، الجزائر، 2017، ص 200.

<sup>4</sup> بشرى نجم عبد الله المشهداني وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2017، ص ص 22-25.

والجانب الثاني هو للرقابة على أداء السلطة التنفيذية، والمساءلة عما تم تقديمه من خدمات للمجتمع في ضوء المبالغ المحددة في الموازنة العامة من خلال قانون ضبط الميزانية.

### 2.2 الجهات الرقابية

تنقسم إلى جهتين؛ الأولى داخلية ممثلة في التدقيق الداخلي الموجود داخل كل هيئة عمومية، والجهة الثانية خارجية مثل ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة، حيث تمكّن معلومات المحاسبة العمومية الجهات الرقابية من أداء مهامها المتمثلة في تدقيق العمل المحاسبي بدءاً من تدقيق المستندات المؤيدة لكل عملية مالية، وتحديد مدى انسجامها مع التشريعات النافذة، من ثم الكشف عن المخالفات التي قد تحدث في هذا الخصوص، فضلاً عن التأكد من صحة تثبيت العمليات في السجلات المحاسبية وصولاً إلى مراجعة التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية.

### 3.2 السلطة التنفيذية

ممثلة في الوزارات والوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة والتي تعتمد على معلومات المحاسبة العمومية لغرض إعداد الموازنة العامة للسنة المالية القادمة، وكذلك لغرض رقابة أداء الهيئات العمومية التابعة لها، ومتابعة أداؤها واتخاذ القرارات المناسبة.

### 4.2 المدراء الحكوميون

بهدف تشخيص الخلل ومواطن الضعف والقصور في أداء الهيئات العمومية المسؤولين عن إدارتها، واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة ذلك.

### 5.2 المحلل الاقتصادي

المستفيد من معلومات المحاسبة العمومية ولاسيما المتعلقة بالإيرادات والنفقات المالية العامة والدين العام لمدد زمنية مختلفة، بهدف دراسة التغيرات الحاصلة فيها بما يمكنه من تحليل وتفسير التطورات في الاقتصاد على مستوى الدولة.

### 6.2 أفراد المجتمع

مثل دافعي الضرائب، والناخبين، والمستفيدين من الخدمات التي تقدمها الهيئات العمومية غير الهادفة للربح، حيث يحتاج هؤلاء إلى معلومات المحاسبة العمومية للتعرف على مدى كفاءة الوحدات الحكومية في تسيير الأموال العامة التي تم تجميعها من أموال دافعي الضرائب أو الثروات الطبيعية أو عن طريق الاقتراض وتحديد مجالات الهدر والضياع الحاصلة في الأموال العامة، وكذلك الاستفادة من المعلومات في تحديد ما إذا كانت الحكومة قد أنجزت ما وعدت به من خدمات وتحديد تكاليف الخدمات المنجزة.

## 7.2 الباحثون والدارسون

تعد معلومات المحاسبة العمومية الخاصة بالهيئات العمومية أو على مستوى الدولة ككل مصدرا أساسيا لإنجاز بحوثهم ودراساتهم المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية.

## 8.2 الدائنون

الذين يكونون بحاجة إلى معلومات المحاسبة العمومية على مستوى الدولة ككل لتقدير الموارد المالية المتوقعة للدولة في الأمد القصير ودرجة السيولة المتوقعة لإيفاء الدولة بالتزاماتها المالية والمدة الزمنية المتوقعة لاسترداد مبلغ الدين.

## 9.2 المانحون

تحتاج الهيئات العمومية المقدمة للمنح إلى المعلومات التي تؤكد بأن الأموال التي قدمتها على سبيل المنح قد تم استخدامها بصورة سليمة وقانونية.

### المطلب الثالث: أسس قياس المحاسبة العمومية

يتم إعداد التقارير المالية للقطاع العام بناء على أسس محاسبية مختلفة، ويعرف الإتحاد الدولي للمحاسبين الأساس بأنه: "مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب إثبات آثار المعاملات أو الوقائع المحاسبية لأغراض الإبلاغ المالي"<sup>1</sup>. يميز بين أساسين للمحاسبة هما الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، ويتفرع عنهما أساسين مشتقين هما الأساس شبه النقدي وأساس شبه الاستحقاق.

#### 1. الأساس النقدي

"يعترف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود، دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشأ خلال السنة، والنقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية ولا يعترف بالدائنين أو المدينين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدما"<sup>2</sup>.  
تبعاً لقاعدة الأساس النقدي، لا يتضمن الحساب الختامي للموازنة إلا الإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً والنفقات التي تم صرفها فعلاً خلال نفس السنة، وعلى ذلك يرحل إلى ميزانية السنة المقبلة كل إيراد لم يتم تحصيله بالفعل، كما تلغى كل الاعتمادات المخصصة، ما لم يتم صرفها لتفتح مرة أخرى في اعتمادات السنة المقبلة.<sup>3</sup> ولهذا الأساس مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:

<sup>1</sup> صندوق النقد الدولي: دليل شفافية المالية العامة 2007، منشورات صندوق النقد الدولي، 2007، ص 165.  
<sup>2</sup> جمال لعمارة، منهجية الموازنة العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 68.  
<sup>3</sup> المرجع نفسه.

### 1.1 مميزات الأساس النقدي

حظي الأساس النقدي بقبول واسع وتاريخي في محاسبة القطاع العام، ويعود سبب ذلك إلى، اهتمام الحكومات الشديد بتوفير متطلبات الرقابة على تخصيص الموارد والنفقات الحكومية لكل سنة، وهو ما يوفره الأساس النقدي من خلال إمكانية للمقارنة بين الموازنة والتنفيذ الفعلي بشكل مناسب. وفيما يلي تلخيص لأهم مميزات هذا الأساس:<sup>1</sup>

- الوضوح وسهولة الفهم للتقارير والقوائم المالية المقدمة وفق هذا الأساس.
- يحظى بمستوى عالي من الثقة والقابلية للمقارنة، خصوصاً عند تقييم الالتزام بالموازنة.
- نظراً لسهولة النسبية فمن الممكن تقديم التقارير في وقت سريع ومناسب.
- أكثر موضوعية وواقعية من أساس الاستحقاق فهو لا يحتاج إلى ممارسة أي أحكام (اجتهادات) في تحديد مبالغ التدفقات النقدية للفترة.
- إمكانية تشغيل نظام محاسبي وإعداد قوائم مالية وفق الأساس النقدي بموظفين ذوي تدريب أقل مما تتطلبه الأسس الأخرى، أي انه يحقق تكاليف إدارية أقل.

### 2.1 انتقادات الأساس النقدي

- بالرغم من شيوع استخدامه لزمناً طويلاً، إلا أن الأساس النقدي ينطوي على عدد من الانتقادات أبرزها:<sup>2</sup>
- لا توفر المحاسبة على الأساس النقدي البيانات المالية التي تعكس حقيقة النشاط الذي قامت به المؤسسة فعلاً خلال الفترة المالية مما يؤدي إلى صعوبة تقييم أدائها وصعوبة إجراء مقارنات لنتائج أعمالها خلال الفترات المالية المختلفة.
- إتباع الأساس النقدي لا يمكن من تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس سليم حيث تهتم المحاسبة على الأساس النقدي بتسجيل الإيرادات التي يتم تحصيلها فعلاً والنفقات التي يتم دفعها فعلاً خلال الفترة المالية بغض النظر عما يخص تلك الفترة من إيرادات أو مصروفات.
- المحاسبة على الأساس النقدي تتيح الفرصة لإظهار إيرادات ومصروفات الفترة المالية على غير حقيقتها، فقد تلجأ للمؤسسة مثلاً إلى التباطؤ في سداد إلتزاماتها في نهاية السنة المالية، وبذلك تخفض مصروفات الفترة المالية الحالية وتضخم مصروفات الفترة المالية الآتية، وبالعكس فقد تلجأ المؤسسة إلى التوسع في السداد المقدم لبعض المصروفات مما يؤدي إلى زيادة نفقات الفترة المالية الحالية وتخفيض نفقات الفترة القادمة.

<sup>1</sup> فريد بو لمطارد، متطلبات تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS على تنفيذ وإعداد الموازنة بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، علوم اقتصادية، جامعة غرداية، 2021-2022، ص 31.

<sup>2</sup> Olomiyete and Ayobami I, "Accountability and Financial Reporting Issues in Nigeria: Considering a Change from Cash Accounting to Accrual Accounting", International Journal of Management Sciences and Humanities, Vol 2, N°1, March 2014, p33.

- يترتب على إتباعه ضعف الوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي ممثلة في صعوبة المحافظة على الموارد والأموال العامة.
- عدم تمكين أصحاب القرار من تكوين رؤية مستقبلية واضحة سواء لمواصلة الخدمة المقدمة أو إحداث تغييرات فيها أو استبدالها.
- محدودية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي على الأساس النقدي نتيجة بساطة النظام وإختزاله في جزء بسيط من العمليات التي تقوم بها المنشأة، لذلك تعجز المعلومة التي يقدمها هذا الأساس عن تقديم صورة سليمة وواضحة للوضع المالي للمنشأة وكذلك للأداء المالي.

## 2. أساس الاستحقاق

- وفقاً لأساس الاستحقاق يتحقق الإيراد في تاريخ أداء الخدمة أو تقديم السلعة للغير سواء قبض الإيراد أو لم يقبض خلال الفترة المحاسبية، كما يعترف بالمصروفات التي تتكبدتها المؤسسة للحصول على تلك الإيرادات المحققة في تاريخ الحصول على الخدمة أو المنفعة أو السلعة سواء دفعت أو لم تدفع خلال الفترة المحاسبية.<sup>1</sup>
- يقوم أساس الاستحقاق على مبدأ استقلال السنوات المالية والذي يعتبر كل سنة مالية وحدة زمنية مستقلة تحمل بالمصروفات التي تخصها وتدرج في الحساب الختامي الإيرادات التي تخص السنة أي تستحق فيها بغض النظر عما تم دفعه فعلاً من مصروفات أو قيمة ما تم تحصيله فعلاً من الإيرادات.
- ولهذا الأساس مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:

### 1.2 مزايا أساس الاستحقاق

- يسمح إتباع هذا الأساس عند قياس الإيرادات والمصروفات إلى تحقيق العديد من المزايا أهمها:<sup>2</sup>
- تسجيل جميع العمليات التي تؤثر على الوضع المالي أو الأداء المالي للمنشأة، مما يسمح بتوفير معلومة متكاملة عن المنشأة.
  - إمكانية إجراء المقارنات الزمنية المختلفة داخل نفس المنشأة، أو بين المنشآت المختلفة لأغراض قياس كفاية الأداء، لأنه يمكن من تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات بغرض النظر عن واقعة التحصيل أو السداد النقدي، وذلك بسبب استقلال عمليات كل فترة عن غيرها من الفترات.
  - لا يُشجع الإدارات الحكومية على الإسراف في إنفاق إتماداتها قرب إنتهاء السنة المالية مثلما يحدث في أساس النقد المحاسبي.
  - تحقيق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي مما يمكن من المحافظة على الموارد والأموال العامة والتقليل من الإسراف في الإنفاق.

1 اسماعيل خليل اسماعيل، ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص51.

2 لؤي وديان، زهير الحدر، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 45.

- توفير بيانات يتم إعدادها وفق أسس ثابتة لأغراض المقارنات وإعداد الإحصائيات.
- تقديم تقارير تمكن من القيام بالمساءلة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة المؤسسة وتوزيعها.
- توفير تقارير تساعد في تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- توفير أساس سليم يستند إليه في إعداد تقديرات الموازنة.
- تسجيل وتقييم كافة موجودات الحكومة أو المؤسسة العمومية.

## 2.2 إنتقادات أساس الإستحقاق

- رغم أن أساس الإستحقاق يمثل الأساس الأكثر مصداقية، إلا أنه تشوبه بعض العيوب والعوائق، أبرزها:<sup>1</sup>
- بقاء الحسابات مفتوحة في الدفاتر في نهاية السنة المالية إلى أن يتم تسويتها يجعل من الصعب الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لإتخاذ القرار المناسب وبالتالي يؤدي إلى تأخير في إعداد الحساب الختامي للدولة.
  - السلطات التشريعية تبدي مقاومة من استعمال الإستحقاق كأساس بسبب تعقيد التعامل مع أوامر الصرف.
  - صعوبة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق، لأن التصور الأولي لأساس الإستحقاق قائم على ممارسات القطاع الخاص، بينما خصوصيات القطاع العام تتطلب مجهودات أكثر ومناهج أكثر تطورا عما هو ممارس في القطاع الخاص.
  - يتطلب التحول إلى أساس الإستحقاق تكويننا جيدا ومفصل للمحاسبين والمعدنين للبيانات المالية، كما يتطلب موارد بشرية معتبرة وبكفاءة عالية على جميع مستويات القطاع العام، بالإضافة إلى صياغة نظام محاسبي مفصل ومتطور فنيا وتجهيزيا، فضلا عن العوائق المتعلقة بإعداد جرد الأصول من تثبيات ومخزونات من تطلبها لإمكانيات ووقت من أجل تقديم التقارير المالية، كل هذا يوضح التكلفة العالية لإنتاج التقارير المالية على أساس الإستحقاق.

## 3. الأساس النقدي المعدل وأساس الإستحقاق المعدل

- لإستفادة من كل من الأساس النقدي وأساس الإستحقاق وتجنب عيوبها فإنه يمكن الجمع بين الأساسين من خلال تطبيق الأساس النقدي على الإيرادات والمصروفات مع تطبيق أساس الإستحقاق في أضيق الحدود على بعض المصروفات والموارد قبل إنتهاء السنة المالية، وهو ما يطلق عليه بالأساس النقدي المعدل أو أساس الإستحقاق المعدل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بشير عبد العظيم البناء، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص12.

<sup>2</sup> زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2013، ص37.

## 1.2 أساس النقدي المعدل

يقوم التسجيل المحاسبي على الأساس النقدي بتسجيل كل العمليات التي يعترف بها الأساس النقدي بالإضافة إلى العمليات التي ستسفر عنها مقبوضات أو مدفوعات نقدية خلال فترة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة مباشرة.<sup>1</sup> ومن أشكال الأساس النقدي المعدل "أساس الإلتزام" وهو الذي يسجل فيه مختلف العمليات الملتزم بها خلال السنة المالية أو الفترة المعنية حتى وإن لم تتحقق هذه التدفقات النقدية. التسجيل وفق أساس الإلتزام يعطي صورة أوضح عما هو في الأساس النقدي لأنه يتعدى التقرير بما تحقق إلى ما تم الإلتزام به خلال الفترة بإثباتها وتخفيضها من التخصيصات المعتمدة، مما يجنب إمكانية حدوث تجاوزات في الإنفاق عما هو مخصص في الموازنة، كما أن التزامات الفترة المعنية غير المدفوعة عند نهاية الفترة تعتبر التزامات تعني الفترة ذاتها ويجب دفعها من تخصيصات الفترة ذاتها.<sup>2</sup>

يعتبر استعمال الأساس النقدي المعدل أو أساس الإلتزام خطوة نحو الوصول إلى أساس الاستحقاق الذي يبقى الأساس الأكثر مصداقية كما يمثل الأساس الجديد الذي تقوم عليه محاسبة القطاع العام.<sup>3</sup>

## 2.3 أساس الإستهقاق المعدل

يتم من خلال هذا الأساس الاعتراف بالمعاملات عند حدوثها مع تحديدات معينة بشكل معين لتعكس توجه قياس التدفقات الحالية، حيث ينص على أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتم استخدام الموارد النقدية، أما الإيرادات فلا يتم الاعتراف بها وتسجيلها حتى تكون متاحة لدفع الإلتزامات، ولا يتم الاعتراف بالمستحقات والديون طويلة الأجل حتى يتم طلبها.<sup>4</sup>

ما يميز أساس الإستهقاق المعدل عن أساس الإستهقاق هو عدم الاعتراف بالموجودات المادية من مخزونات وتثبيات ومختلف الأصول غير النقدية، ويمكن أن تميز التقارير المالية بين النفقات التي صُرفت من أجل اقتناء سلع وخدمات لتغطية إحتياجات السنة وتلك التي تم اقتنائها لتغطية إحتياجات مستقبلية.<sup>5</sup>

1 أمينة هناء جابي، حكيم ملياني، " أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستهقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 02، 2017، ص 138.

2 فريد بو لمطارد، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 34.

3 المرجع نفسه، ص 35.

4 فاطمة الزهراء قاضي، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص 20.

5 خالد شحاتة الطيب، محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 77.

### خلاصة الفصل الأول

تركز المحاسبة العمومية على تسجيل العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، حيث تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية مختلفة لقيود العمليات المالية واستخلاص النتائج، هذه الأخيرة هي التي تحدد توقيت الاعتراف بالمعاملات المالية وطريقة قياسها لإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وطريقة عرضها في القوائم المالية. وبالتالي فإن اختيار تطبيق الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق يؤثر مباشرة على نوعية وجودة مخرجات النظام المحاسبي.

وفي هذا الإطار فإن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة العمومية يسمح بتحقيق الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، عن طريق الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي بيانات المحاسبة العمومية، لأن القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس هي التي تقدم معلومات متكاملة عن طبيعة المركز المالي للحكومة وتوزيع مجمل عناصر أصول وخصوم وحدات القطاع العام إضافة إلى تقديم أدوات المساعدة عن الأداء، على عكس النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي الذي يركز على بيان المركز المالي للوحدات الحكومية الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

وعلى هذا الأساس، عند المفاضلة بين تطبيق الأسس المحاسبية توصي الهيئة الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي شائع الاستعمال لاسيما بين الدول العربية نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل، كشرط أساسي لضمان عصريته وتطوير نظم المحاسبة العمومية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام وفق متطلبات المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام والتي سيتم دراستها في الفصل الموالي.

## الفصل الثاني:

عموميات حول المعايير

المحاسبية الدولية للقطاع العام

(IPSAS)

## الفصل الثاني: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

برزت مع مطلع ثمانينيات من القرن العشرين؛ جهود حثيثة على المستوى الدولي من قبل المنظمات والهيئات التي تعمل على تطوير المحاسبة عبر جميع أنحاء العالم، من أجل توحيد وتأطير المفاهيم والأسس المتعلقة بالمحاسبة في القطاع العام، باعتبار المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدول.

نتج عن هذه الجهود؛ ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للقطاع العام (IPSASB) ، والذي يعتبر الجهة الرسمية المسؤولة عن كل تفاصيل هذه المعايير. حيث صدر لغاية الوقت الحالي (2023) 43 معيارا حكوميا دوليا قائما على أساس الاستحقاق فضلا عن معيار واحد قائم على الأساس النقدي، وتعتبر هذه المعايير خطوة جديّة نحو حصر الممتلكات العامة، وربطها بنظام رقابي فعال، لأجل مواكبة التطورات الحديثة، وإعطاء صورة واضحة وشفافة حول كيفية التصرف بالمال العام في إرساء مبادئ الشفافية والمساءلة، والزيادة من مصداقية البيانات والتقارير المالية، والمساعد على تقييم الأداء، مما يساهم في عقلنة وترشيد الإنفاق العام.

ومن هذا المنطلق، سيدرس في هذا الفصل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال مبحثين، يعالج كل منها ما يلي:

- ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ؛
- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) .

### المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

ظلت المحاسبة في القطاع العام لفترة طويلة من الزمن تعتمد على الأساس النقدي إلى غاية بداية التسعينيات، أين بدأ اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية والعلمية بتزايد حول الانتقال إلى أساس الإستحقاق، في محاولة منهم تقريب الممارسات المحاسبية المتعلقة بالقطاع العام بالقطاع الخاص، وكان مخاض هذا الإهتمام إصدار معايير محاسبية دولية للقطاع العام وفقاً لأساس الإستحقاق.

من خلال هذا المبحث، سيتم التطرق إلى المطالب الموائية:

- مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتحليل علاقتها مع المعايير الدولية (IAS/IFRS)؛
- آليات وخطوات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يمكن تحديد مفهوم شامل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال عرض نشأتها، تطورها، وتحديد تعريفها ونطاق صلاحياتها وأهميتها كما يلي:

#### 1. نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

نشأت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منذ نشوء مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) حيث أنشئ سنة 1984، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس.<sup>1</sup>

تم إنشاء المجلس المكلف بإصدار هذه المعايير في نوفمبر 2004، وهو يعتبر كلجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يهدف إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2021، ص 02.

المالية في القطاع الحكومي، وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والمحلية للدول،<sup>1</sup> كما يتولى مسؤولية إصدار وتطوير كافة الأدلة والمنشورات الأخرى، لتمكين القطاع الحكومي في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير، وتم إصدار 43 معياراً إلى غاية سنة 2022.<sup>2</sup>

أما عن أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين، فيضم أزيد من 180 عضواً ومشاركاً في أكثر من 135 دولة حول العالم يمثلون حوالي 03 مليون محاسب في القطاع العام وميادين التعليم والخدمة الحكومية والتجارة.<sup>3</sup>

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) لتحقيق مجموعة من الأهداف نوجزها فيما

يلي:<sup>4</sup>

- خدمة الصالح العام والإستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، من خلال المساهمة في تطوير الاقتصاديات الدولية وتشجيع الإلتزام بالمعايير المهنية والعمل على التقارب.
- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وملحقاتها وتشجيع قبولها من قبل الدول إضافة إلى العمل على تحقيق التوافق الدولي أو تضييق نطاق الاختلافات بينها عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية.
- المساهمة في رفع كفاءة الاقتصاديات العالمية من خلال:
  - ❖ صياغة ونشر المعايير المحاسبية.
  - ❖ توفير المعلومات المالية وغير المالية ذات الجودة العالية للحكومة ووحداتها.
  - ❖ تحقيق أكبر قدر ممكن من توافق الممارسات المحاسبية بين الدول مما يسمح بقابلية المقارنة.
  - ❖ رفع مستوى تقديم الخدمات ذات الجودة العالية من قبل أعضاء مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم.
  - ❖ تعزيز أهمية الإلتزام بقواعد أخلاقيات المهنة من قبل جميع الأعضاء في القطاعات الصناعية والتجارية، المؤسسات العمومية غير الهادفة للربح.

<sup>1</sup> خضير خبيطي، يونس مونة، " أفاق معايير المحاسبة للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2016، ص98.

<sup>2</sup> <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>, consulté le 20 Avril 2023 à 12:08.

<sup>3</sup> International federation of accountants, **handbook of international public sector accounting pronouncements**, Volume I, IPSASB, 2022, P 03.

<sup>4</sup> خالد جمال الجعرات، **تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 24 - 25 نوفمبر 2014، ص07.

### 2. تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قبل التطرق لمفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يمكن تعريف أولا المعيار المحاسبي.

#### 1.2 المعيار المحاسبي

جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنكليزية وهي تعني القاعدة، ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.<sup>1</sup> يقصد بالمعيار المحاسبي، أنه 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 والعرض أو التوصيل المناسب.<sup>2</sup>

#### 2.2 معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) بأنها القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، وتعني هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي و أساس الاستحقاق و جاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية، المتعلقة بالإفصاح و العرض و اللذان يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة الحكومية التي تطبق هذه المعايير.<sup>3</sup>

كما تعرف بأنها "مجموعة القواعد التي تحكم الإعراف والقياس والعرض ومتطلبات الإفصاح فيما يتعلق بمعاملات وأحداث القطاع العام، وتعتبر وسيلة لتحسين شفافية ومساءلة الحكومات ووكالاتها من خلال تحسين وتوحيد تقاريرها المالية".<sup>4</sup>

ما سبق من التعاريف أعلاه يمكن إستنتاج أن معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) هي مجموعة معايير محاسبية صادرة عن مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB) تستخدم لغرض إعداد

1 أمينة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، الكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018-2019، ص32.

2 حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، دمشق، 2012، ص 123.

3 محمد لكحل، حياة لكحل، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS، الملتقى الدولي دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي برلين، ألمانيا، 01-02 أكتوبر 2022، ص 42.

4 Robert Opanyi, "the effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya", European scientific journal, vol 12, edition 2016, P 162.

القوائم المالية الخاصة بالقطاع الحكومي، وتتميز بكونها تحظى بقبول دولي بحيث يستند في إصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بعد تعديلها وتكييفها لتناسب سياق القطاع العام وقت ما كان ذلك مناسباً.

### 3. نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) بصياغة وتصميم معايير محاسبية على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير أخرى على أساس النقد المحاسبي، ليتم تطبيقها على التقارير المالية ذات الغرض العام في جميع مؤسسات القطاع العام باستثناء مشاريع الأعمال الحكومية التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام حكومات وطنية وإقليمية (على سبيل المثال، دولة، محافظة، إقليم) وحكومات محلية (على سبيل المثال، المدينة، البلدة) ومؤسسات حكومية ذات صلة (على سبيل المثال، وكالات، مجالس لجان، شركات) كما تطبق أيضاً على المنظمات الدولية.<sup>1</sup>

### 4. أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الأهداف الرئيسية المتبعة من خلال وضع معايير محاسبة دولية للقطاع العام تتمثل أساساً في:<sup>2</sup>

- من شأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام حول العالم.
- تمثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معياراً عالمياً لممارسات المحاسبة الأفضل في القطاع العام. وتتمثل الفوائد الرئيسية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في قبولها على الصعيد العالمي وزيادة الشفافية التي تقدمها على الموارد المالية للدولة. وعلاوة على ذلك، تتطلب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفير مزيد من المعلومات والإفصاح عنها في البيانات المالية، مقارنة بالمحاسبة على الأساس النقدي، مما يؤدي إلى توافر معلومات أفضل وشفافية أكبر في اتخاذ القرارات.
- إن العنصر الأساسي وراء إنشاء معايير المحاسبة الدولية هو التنسيق المحاسبي، مما يسمح بمقارنة أفضل لأنظمة المحاسبة حول العالم (وخاصة بالنسبة للممولين مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي)، الذي سيكون قادراً على مقارنة المعلومات المالية لمختلف الدول المتبناة للمعايير.
- توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي.
- توفير معايير المحاسبة للمنظمات العامة التي تلخص أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل العامة.

<sup>1</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2021، ص ص 14، 15.

<sup>2</sup> بن يوسف خلف الله، قويدر معاش، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي، العدد 31، المجلد 2، الجزائر، 2017، ص ص 285 286.

- تطبيق محاسبة القطاع الخاص في القطاع.
  - تحسين الرقابة والشفافية على المستوى الداخلي بالنسبة إلى جميع الأصول والخصوم.
  - تحسين الاتساق وإمكانية المقارنة في البيانات المالية على أساس زمني وبين مختلف الدول.
  - اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من شأنه أن يحسن اتساق القوائم المالية وقابليتها للمقارنة بين عدة سنوات في الدولة، وبين عدة دول.
  - تحسين الرقابة الداخلية والشفافية: بتطبيق المعايير يتم إنشاء إطار مساءلة وضوابط داخلية أكثر اتساقاً يستند إلى أدوار المستخدمين وإجراء تلقائي للموافقة على المهام وتنفيذها.
  - تعزيز المساءلة: وستمكن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع السلطة من تقديم لمحة كاملة ودقيقة عن أنشطتها ونتائجها، واعتماد أسلوب المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، وهو مبدأ أساسي لهذه المعايير.
  - زيادة شفافية الخصوم واستخدام الموارد المالية. أيده المعيار الأول من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (عرض البيانات المالية) الذي يتطلب إدراج بيان بالتغيرات في صافي الأصول، وحقوق الملكية في البيانات المالية.
  - تسيير وتخطيط أفضل: من خلال تسهيل عملية تقدير الإيرادات والنفقات وبأكثر دقة، ووصف كامل للأصول والخصوم.
  - دعم وتعزيز الإدارة القائمة على النتائج، من خلال توفير المزيد من المعلومات التفصيلية عن التكاليف والإيرادات.
  - زيادة الكفاءة والفعالية في تنفيذ المهام وتحسين تكوين الموظفين.
- يقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالمنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة في مختلف التخصصات ويعتقد بأن المعايير ستلعب دوراً رئيسياً في إمكانية تحقيق هذه المنافع.

### المطلب الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتحليل علاقتها مع المعايير الدولية (IAS/IFRS)

تمثل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مرجعية دولية تنظم عملية إعداد التقارير المالية في وحدات القطاع العمومي، وذلك بغرض تحقيق التوافق بين مختلف التقارير الحكومية، ونظراً لكونها تحظى بقبول عام فقد اتجهت العديد من الدول إلى الأخذ بها على غرار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الخاص، غير أن تطبيقها يبقى متبايناً من دولة إلى أخرى، ذلك أن هذه المعايير لا تتصف بالإلزامية، كما أن للدول حق الاختيار في

اعتمادها مباشرة أو صياغة معايير محلية خاصة بها، من خلال ما يلي التطرق إلى محتوى هذه المعايير وتحليل علاقتها بمعايير الدولية (IAS/IFRS).

### 1. عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

أصدر مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام إلى حد سنة 2022 (43) معيارا خاصا بالمحاسبة في وحدات القطاع العمومي على أساس الاستحقاق، هذا بالإضافة إلى معيار واحد خاص بالمحاسبة في وحدات القطاع الحكومي وفقا للأساس النقدي.

يعمل المجلس على مطابقة المعايير المحاسبية للقطاع العام قدر الإمكان مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال تعديل نص هذه الأخيرة بما يتلاءم وخصائص النشاط في القطاع العمومي.

يبين الملحق رقم (01) المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال شرح كل معيار، تاريخ إصداره وما يقابله من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

### 2. تحليل علاقة المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSAS) بالمعايير الدولية (IAS/IFRS)

من المعروف أن معايير (IAS/IFRS) سبقت معايير (IPSAS)، كما أن الجهاز المصدر (IASB) الأخ الأكبر لمجلس (IPSASB). فيعتمد في صياغة معايير (IPSAS) على نصوص معايير (IASB). ويؤكد على الاحتفاظ قدر الإمكان بالنص الأصلي لوثيقة (IASB) ولا يمكن إجراء تغييرات وتعديلات إلا إذا استدعت الضرورة ذلك، كما تتطلب بعض معايير (IPSAS) أن تصاغ بشكل مستقل تماما. إن إجراء مراجعة وتغيير إصدارات المجلس الدولي للمعايير المحاسبية (IASB) هو في الحقيقة وثيقة يتم الاعتماد عليها من أجل النظر في إصدار أي معيار من معايير (IPSAS) إنطلاقا من المعيار المماثل (IAS/IFRS)، وتتم هذه العملية من خلال تحديد الخطوات التي يحددها الإجراء وهي<sup>1</sup>:

#### الخطوة 01: هل هناك قضايا في القطاع العام تستدعي عدم الاعتماد على معيار (IAS/IFRS) ؟

يقصد بهذه الخطوة أن الأصل في إصدار معيار جديد (IPSAS) هو الاعتماد الكلي على المعيار الموازي لمعيار (IAS/IFRS)، لكن إذا ما توفرت شروط وقضايا تجعل استحالة القيام بهذا، فإنه على مجلس (IPSAS) القيام بالعملية وفقا لتلك الخصوصيات دون الاعتماد كلي على معيار (IAS/IFRS) أما إذا كان العكس فيمر إلى الإختبار الموالي.

<sup>1</sup> فريد بولمطار، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 151.

### الخطوة 02: هل يفضل إصدار معيار (IPSAS) مفصول عن المعايير (IAS/IFRS) ؟

قد تتشابه أسماء المعايير وغاياتها، لكن خصوصية القطاع العام تستدعي النظر بشكل مستقل عن معيار (IAS/IFRS) من أجل تطوير معيار (IPSAS) .

### الخطوة 03: تغيير وثيقة (IASB) (تغيير معيار IAS/IFRS)

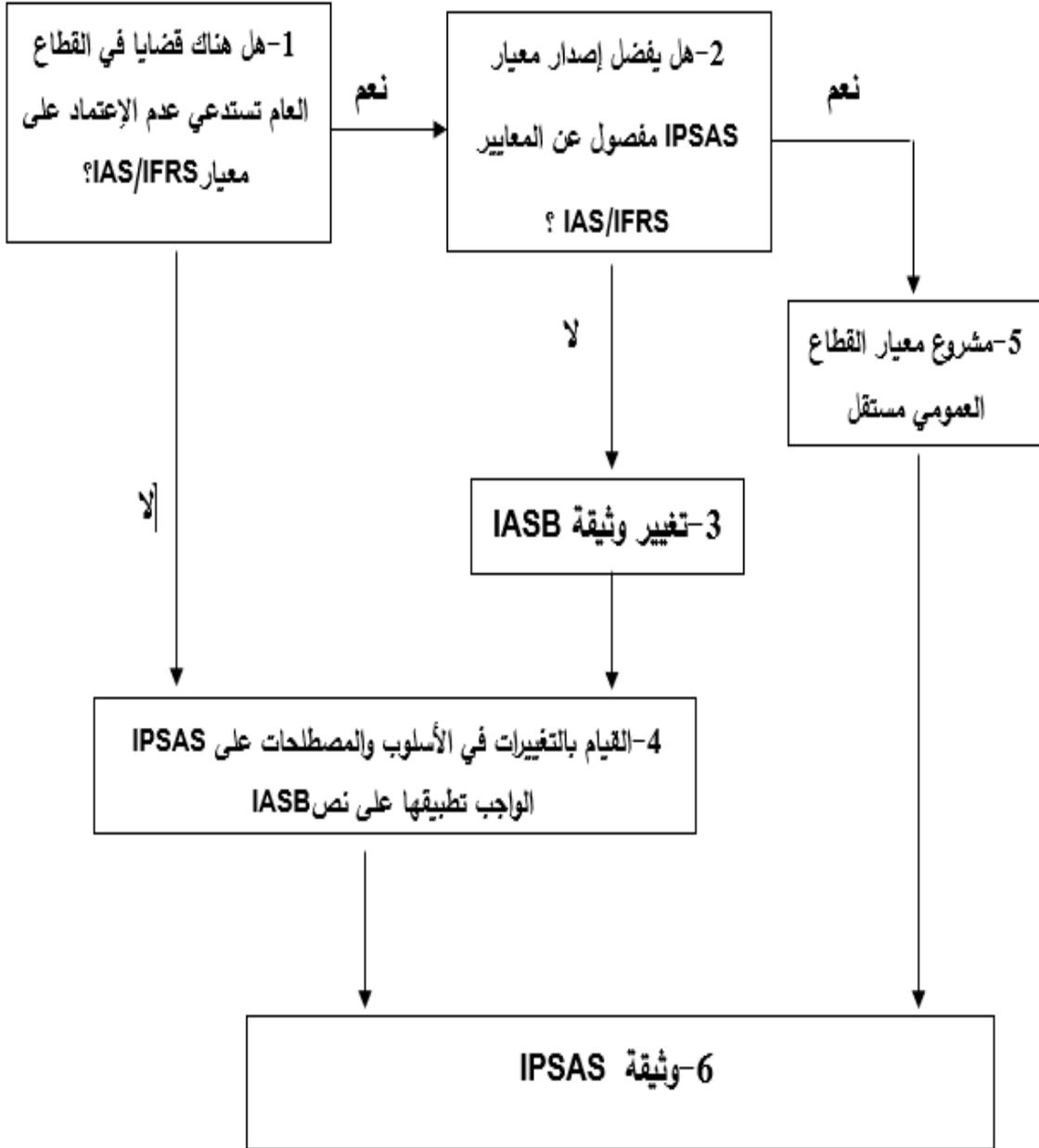
إذا لم يتحقق الشرطين السابقين، وكان بالإمكان الاعتماد على معيار (IAS/IFRS) من أجل تطوير معيار (IPSAS) مع بعض التغييرات طبعاً، يكون من المهم تحديد العناصر التي تمسها التغييرات التي يجب أن تنحصر في المتطلبات التي تستدعيها خصوصية القطاع العام.

### الخطوة 04: التغييرات في الأسلوب والمصطلحات على (IPSAS) الواجب تطبيقها على نص (IASB)

في المستوى الأخير من الاختبار، وفي عدة حالات تتطلب عملية صياغة معيار (IPSAS) تغييرات من ناحية المصطلحات أو من ناحية الأسلوب. يجب أن تنحصر التغييرات في أقل عدد ممكن إذ أنه من الأفضل الحفاظ على النص الأصلي لوثيقة (IASB) ، والتغييرات تشمل على العموم: الصياغة من نظرة القطاع العام لا المؤسسة الخاصة، التعريفات والمصطلحات التي ليس لها علاقة بالقطاع العام يمكن محوها، بالإضافة إلى بعض التوجيهات في الصياغة.

يمكن تلخيص كل ما سبق في المخطط الموالي:

الشكل 1.2: مخطط لصياغة معايير (IPSAS) على أساس معايير (IAS/IFRS)



المصدر: IFAC: " Process for Reviewing and Modifying IASB Documents ", October 2008, P 7.

وفيما يلي أوجه الإختلاف بين مجلس (IPSASB) ومجلس (IASB):

الجدول 2.2: أوجه الاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)

أوجه الإختلاف	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	معايير المحاسبة الدولية (IAS)
النطاق	هيئات القطاع العام الحكومات الوطنية الحكومات الإقليمية المركزية الحكومات المحلية	مؤسسات القطاع الخاص مؤسسات القطاع العام ذات الطابع التجاري
الأسس المعتمدة	أساس الإستحقاق الأساس النقدي	أساس الإستحقاق
الهيئة المصدرة	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)	مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
الوجهة	للحكومات التي تحاول تحقيق الأهداف التشغيلية التي تهدف إلى تلبية الاحتياجات الاجتماعية وتحقيق الرفاهية العامة.	للكيانات الهادفة إلى زيادة قيمة المؤسسة وتحقيق الربح

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 24-25 نوفمبر 2014، ص ص 11-06.

### المطلب الثالث: آليات وخطوات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تشهد المحاسبة في القطاع العام في الوقت الراهن ثورة عالمية، إذ أن إصلاحات القطاع العام جارية في جميع أنحاء العالم، وتشمل هذه الإصلاحات الإنتقال إلى محاسبة الاستحقاق من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية. لضمان إنتقال سلس وفعال نحو تطبيق هذه المعايير لابد من اتباع منهج سليم وخطوات فعالة.

## 1. آليات تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام

يسعى مجلس (IASB) تسهيل الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال استخدام الأحكام الإنتقالية لبعض المعايير. حيث يسمح للمؤسسة في أي وقت كان اختيار تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع مراعاة الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير طول الفترة الزمنية المتاحة للانتقال، وعند إنتهاء أجل الأحكام الانتقالية، تقوم المؤسسة بإعداد التقارير المالية وفقاً لجميع متطلبات معايير المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق.<sup>1</sup>

يمكن ايجاز طريقتين للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق كما يلي:<sup>2</sup>

### 1.1 الطريقة غير المباشرة

تركز هذه الطريقة على أن اعتماد المعايير يقوم على النهج التدريجي في فترة من 2 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانيات ليتجسد على أرض الواقع ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على اتباع هذه الطريقة، ومن مزاياه نجد:

- ضمن التحول التدريجي فعالية واستمرارية العمل، كما يمكن التحكم الكامل في جميع مراحلها.
- لا يتطلب موارد ضخمة التي قد لا تكون متاحة للحكومات في فترة زمنية قصيرة.
- يحقق نتائج ملموسة وواقعية وسهلة التطبيق في الواقع.
- يتميز بدرجة منخفضة من المخاطر مقارنة بنهج التحول الشامل.
- يسهم في تدريب العنصر البشري على مختلف المستويات.
- يستفيد بشكل أمثل من الجهات المساندة والمؤيدة لعملية التحول.

### 2.1 الطريقة المباشرة

يستند مؤيدو هذه الطريقة إلى كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبط ببعض ارتباطاً وثيقاً، حيث لا يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول، وتتطلب هذه الطريقة استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة، وقد أوضحت تجربة استراليا ونيوزيلندا أن التطور التقليدي ليس ملائماً في فترة قصيرة جداً. ومن مزاياه هذا النهج:<sup>3</sup>

- توفير الوقت حيث يتم تنفيذها عادة في فترة قصيرة.
- يتسهل اكتشاف وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنشأ نتيجة التطبيق المتكامل لمشروع التحول.

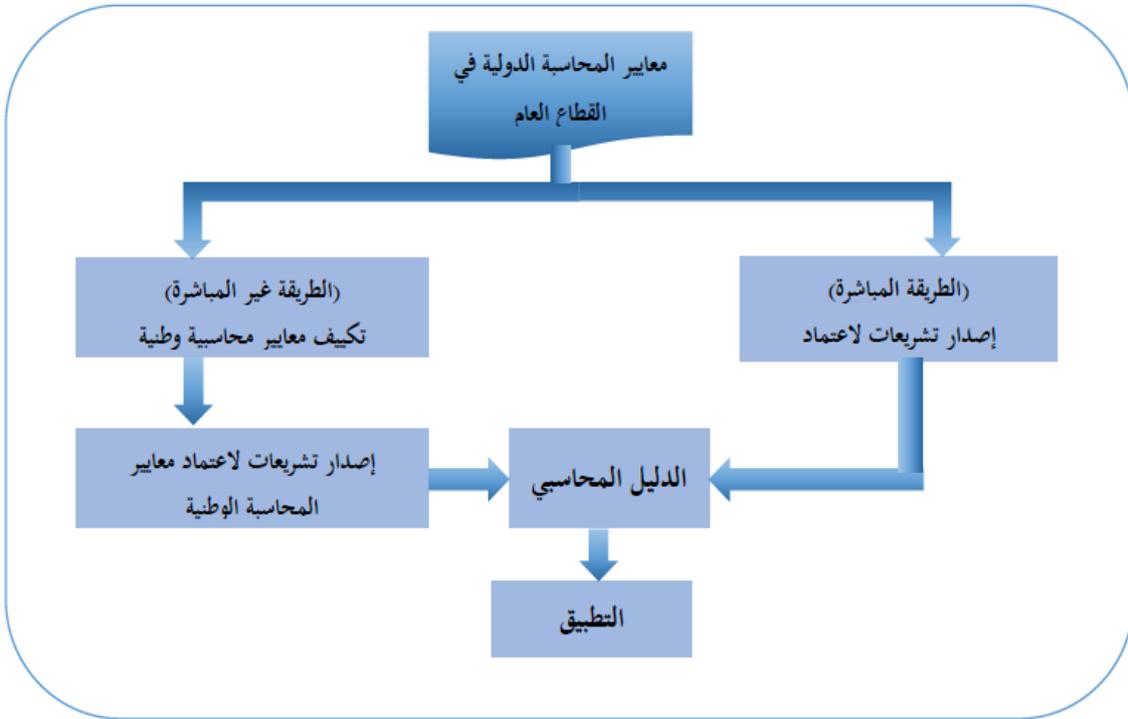
1 الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2011، ص16.

2 مالك لعلايبي، عبود زرقين، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 15، 2016، ص ص 331 332.

3 مالك لعلايبي، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 332.

- يؤدي إلى إنشاء نظام جديد يتمتع بالترابط والتجانس بين مكوناته.
  - لا يتسبب في تضارب المعلومات بين النظام القديم والجديد.
  - يؤدي إلى وضع إجراءات موحدة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.
- يمكن تلخيص طرق اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا للشكل الموالي:

الشكل 2.2: طرق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)



المصدر: Bergman Andreas, Braun Robin, " The value Added of IPSAS, PEMPAL Workshop", Istanbul, February 2008, P11.

### 2. خطوات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يمكن توضيح الخطوات المثالية للتطبيق السلس لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما يلي:<sup>1</sup>

- إنشاء لجنة توجيهية مشتركة بين الإدارات لمشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مكلفة لضمان فهم الإدارة العليا للأهداف والرؤية التي تدفع نحو اعتماد المعايير المحاسبية.
- إجراء تحليل شامل لتأثير الفجوات بين النظام الحالي والإجراءات والتقارير المالية والوظائف التي سيتم تطويرها بموجب ومتطلبات كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- إعادة تقييم استراتيجية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتكييفها مع خصائص البيئة المحلية، وذلك في حالة عدم ملائمة البيئة لمتطلبات مشروع تطبيق المعايير.
- تطبيق منهجيات تخطيط وتنفيذ المشروعات التي أثبتت جدواها، بما في ذلك تحديد الأهداف الاستراتيجية بوضوح ووضع المعالم الأساسية وإجراءات التوجيه.
- تحديث هيئات الإدارة بشكل منتظم، متزامناً مع التقدم المسجل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لضمان مشاركة فعالة لهيئات الإدارة في عملية التغيير واعتماد القرارات المختلفة، وخاصة فيما يتعلق بالتعديلات المطلوبة للنظام المالي وتخصيص الموارد للمشروع.
- تحديد الموارد البشرية الإضافية اللازمة في مجالات الميزانية والإدارة المالية، لضمان تنفيذ فعال للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وضمان القدرة الكافية للامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المستقبل.
- توفير الموارد المالية لتدريب الخبراء الداخليين في المحاسبة وإدارة الأعمال، أو لإستقطاب وتعيين خبراء.
- إجراء تحليل شامل للنظام المعلوماتي القائم للمقارنة بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتقدير التغييرات اللازمة التي يجب إجراؤها لدعم تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة.
- توعية جميع الأطراف المعنية بالانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، من خلال وسائل الاتصال والتدريب والتوثيق المتاحة.
- التأكد من أن جميع الموظفين الحاليين والمستقبليين، وخاصة المديرين والموظفين الماليين، يفهمون تماماً الإجراءات والمتطلبات الجديدة، من خلال استخدام وثائق محددة مثل الدليل وإجراءات التدريب.
- اعتماد استراتيجيات وممارسات لتقييم المخاطر وإدارتها وتخفيفها، لتنفيذ المشروع وفقاً لأهداف محددة مسبقاً.

<sup>1</sup>Balogun Emmanuel Olanrewaju, "The Impacts of International Public Sector Accounting Standards in The Nigerian Public Sector", International Journal of Advanced Academic Research, Vol 02, Issue 07, 2016, P 21.

- تخطيط وإعداد البيانات المالية المؤقتة للمراجعة من قبل المدققين الخارجيين قبل التنفيذ النهائي، بما يتيح الوقت الكافي لتجنب أي معوقات في التنفيذ.
- التواصل والتشاور المستمر بين المؤسسة الحكومية ومراجعيها الخارجيين، بهدف ضمان تطبيق صحيح للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والانتقال إلى محاسبة الاستحقاق.
- تعزيز التواصل والتشاور المستمر بين المؤسسة الحكومية ومراجعيها الخارجيين، بهدف ضمان تطبيق صحيح للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والانتقال إلى محاسبة الاستحقاق.
- إجراء اختبارات مستمرة للضوابط الداخلية أثناء مرحلة التنفيذ الأولية لمشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لضمان دقة البيانات.
- التأكد من إجراء التدقيق المستقل والشامل للنظام في نهاية إتمامه.

### المبحث الثاني: تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

تمثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرجعية دولية تنظم عملية إعداد التقارير المالية في وحدات القطاع الحكومي وذلك بغرض تحقيق التوافق بين مختلف التقارير الحكومية، ونظرا لكونها تحظى بقبول عام فقد اتجهت العديد من الدول إلى الأخذ بها على غرار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الخاص، غير أن تطبيقها يبقى متباينا من دولة إلى أخرى، ذلك لأن هذه المعايير لا تتصف بالإلزامية، كما أن للدول حق الاختيار في اعتمادها بشكل كلي أو صياغة معايير محلية خاصة بها.

من خلال هذا المبحث، سيتم التطرق إلى المطالب الموالية:

- محفزات وانتقادات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- أشكال التحول إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- التوجهات الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

### المطلب الأول: محفزات وانتقادات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

درس في المبحث السابق معايير (IPSAS) وكيف يتم إصدارها بالإضافة إلى أهم العناصر التي تقوم عليها، ولا شك أن الملاحظ هو الجودة العالية التي تبني عليها هذه المعايير التي مع ذلك تلقى الكثير من الانتقادات. سيتم توضيح أهم الدوافع والانتقادات التي تآثر على قرار الدول في تبني معايير (IPSAS).

#### 1. محفزات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

مقدمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تطرقت إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من شأنه أن يحقق الخصائص النوعية لإعداد

- التقارير المالية ذات الغرض العام، التي تمثل الصفات المساهمة في جعل المعلومات المقدمة مفيدة لدى مزاولي المهنة وداعمة لتحقيق أهداف التقارير، وقد حدد إطارها المفاهيمي كما يلي:<sup>1</sup>
- **الملاءمة:** تكون المعلومات ملاءمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية التي تتحقق عند وجود قيمة مؤكدة أو قيمة تنبؤية أو كلاهما لهذه المعلومات، فقد تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول أنشطة تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للمؤسسة أو لأهداف وتكاليف وكمية ومصادر الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل فيكون لهذه المعلومات المستقبلية قيمة تنبؤية وتكون ملاءمة لأغراض المساءلة وصنع القرارات.
  - **قابلية الفهم:** تعتبر قابلية الفهم أحد أهم خصائص المعلومات التي تساهم في زيادة فهم المستخدمين لهذه المعلومات وتفسيرها، فمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام يفترض معرفتهم المعقولة لنشاط مؤسسات القطاع العام والبيئة التي تعمل فيها من أجل القدرة على قراءة ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة، وهو ما يحققه عرض المعلومات وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
  - **التوقيت المناسب:** وتعني هذه الخاصية توفير المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قيمتها وفائدتها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، إن توفر المعلومات في الوقت المناسب يمكن أن يساهم في تعزيز فائدتها خاصة فيما يخص احتياجات المستخدمين لأغراض تقييم الأداء المالي لمؤسسات القطاع العام.
  - **قابلية المقارنة:** تساعد هذه الخاصية مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام في تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر، من أجل تعزيز تحقيق أغراض المساءلة وتقييم الأداء المالي، على سبيل المثال يتم مقارنة المعلومات المالية المشابهة حول نفس المؤسسة في فترات مختلفة.
- يمكن تلخيص إيجابيات ومحفزات تبني معايير IPSAS في كون أن التقارب المرجو بين الأنظمة المحاسبية للقطاع العام يتم في إطار وحيد هو معايير IPSAS ، بالإضافة إلى إيجابيات كثيرة ناتجة عن هذا التقارب أو عن مستوى جودة المعلومة التي تنتجها هذه المعايير، ويمكن أن ذكر منها:<sup>2</sup>
- **المواءمة:** تمثل المعايير الدولية نقطة إجتماع وتقارب لمعايير الدول المحلية، فكلما تقاربت هذه الأخيرة رفعت من قابليتها للمقارنة ومقروئيتها بصفة عامة، تقدم معايير (IPSAS) نموذج عالمي و لا يفرض مجلس (IPSASB) تطبيق معايير بصفة كاملة ولكن يمكن الاعتماد عليها لصياغة معايير محلية مستوحاة من معايير (IPSAS) ، فتكون التقارير المعدة وفق معايير قريبة من المعايير الدولية قابلة للقراءة والفهم خاصة من طرف الهيئات الدولية والخبراء بالإضافة إلى الهيئات المحلية.

<sup>1</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2021، ص ص 48-54.

<sup>2</sup> Schmidt Huber, L, Hilgers, D, Hofmann, S: "International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda", Financial Accountability & Management, 2020, P-P 1– 24.

- **الشفافية:** تمكين المستعملين الأساسيين والجمهور بصفة عامة من الإطلاع على المعلومة المالية المتعلقة بتسيير المال العام، وتعزز الشفافية من خلال إعداد تقارير مالية تعتمد على نفس المعايير والأسس فتمكن المستعملين من المقارنة التاريخية ومقارنة الهيئة المصدرة للتقرير بالهيئات العمومية المشابهة.
- **تحسين المصادقية:** تزيد المصادقية عند الإحتكام إلى معايير عالمية، حيث لا يمكن التلاعب أو التحيز عند القيام بالعمل المحاسبي، فالهدف من التقرير المالي هو إعطاء صورة وافية وتمثيل الواقع بأمانة، وذلك بإحترام معايير الجودة الأساسية التي أوصى بها الإطار المفاهيمي للمعايير.<sup>1</sup>
- **تبني أفضل النماذج الدولية وقابلية المقارنة:** يمكن تبني المعايير الدولية من البقاء بمقربة أفضل الممارسات الدولية ومقدرة النظام المحاسبي للقطاع العام على البقاء قريبا من أفضل المقاربات الدولية وإمكانية التأقلم مع أي تغيير مطلوب أو مرغوب.
- **تطوير الإفصاح حيث تقوم العملية المحاسبية في الأساس على الإفصاح:** تركز معايير (IPSAS) على الإفصاح من حيث العرض والكشف عن المعلومات، حيث تقوم معايير (IPSAS) بتحديد الخيارات المتاحة أمام المحاسب عند القيام بأي عمل محاسبي، مما يؤدي في النهاية إلى الخفض والحد من الاختلافات المحاسبية بين مختلف منشآت القطاع العام.
- **زيادة الرقابة على الهيئات العمومية:** تمكن المعايير الدولية من تعزيز الرقابة على منشآت القطاع العام من خلال إستعمال معايير عالية متوفرة ومتقاسمة بين جميع المحاسبين والمراقبين والمدققين والمراجعين.
- **الفوائد الاقتصادية:** إن الانفتاح الاقتصادي لا يمكن أن يتم من دون تبني أطر ومفاهيم تتماشى مع ما هو متداول وممارس لدى المجتمع الدولي، التأقلم ومسايرة أنماط التقرير المحاسبي والمالي للقطاع العام يجعل الإقتصاد منفتحا بشكل أكبر وأفضل، ويمكن الهيئات الدولية والمؤسسات من التعامل مع إقتصاد الدولة المعنية بطرق أفضل، سواء تعلق الأمر بإستشارات أو عملية إقراض أو تقديم إعانات وغيرها من أشكال التعاون على المستوى الدولي، أما على المستوى المحلي فتمكن المعلومات المحاسبية المعدة وفق معايير دولية من تقديم صورة أوضح للمقرضين والشركاء وكل الأطراف الفاعلة، مما يسمح بترقية العمل الاقتصادي على مستوى القطاع العام.
- **الرفع من نوعية التسيير وإتخاذ القرار:** لا يجب النظر إلى التقرير المالي على أنه يمثل فقط أداة للمستعملين الخارجيين، بل يمكن إستعماله من طرف المسيرين والإداريين داخل المنشأة، حيث يسهل التقرير المالي في

<sup>1</sup> Ralph Kober, Janet Lee & Juliana Ng: "Conceptual framework issues: perspectives of Australian public sector stakeholders", Accounting and Business Research, Vol.42, N°5, 2012, P P 495-518.

توفير معلومة مالية تمكن من تقدير العوائد والمخاطر عن أي قرار، كما تمكن من تقديم مقارنات أساسية، وتسمح بالتقرب أكثر من النموذج الأمثل للتسيير والتقدير.

- تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص: تعتبر من أهم النقاط المتعلقة بالتسيير، حيث تمثل الشراكة بين القطاعين العام والخاص محورا مهما بالنسبة لمعايير (IPSAS).

قد تتعدى منافع تطبيق معايير (IPSAS) إلى إمكانيات إحداث مقارنات بين القطاعين العام والخاص، ويرجع ذلك في الأساس إلى تقارب مصادر معايير محاسبة كلا القطاعين حاليا، ونتيجة لذلك سوف يزداد تقارب التقارير المالية الناتجة عن نظام المحاسبة لكل قطاع.

### 2. إنتقادات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

في الحقيقة الإنتقادات الشديدة التي مست معايير (IPSAS) كانت في الأساس عند بداية مشروع معايير المعايير المحاسبية الدولية، أي مع بداية الألفية، ولقد كانت مزاعم كثيرة تخشى من تبني معايير مماثلة لأن المعايير في إنطلاقها كانت تعتمد في الأساس على معايير القطاع الخاص أي معايير (IAS/IFRS). وفيما يلي أهم النقاط التي تقوم عليها أبرز الإنتقادات الموجهة لمبادئ أساس الاستحقاق والمعايير:<sup>1</sup>

- **التخوف من التعديلات الدستورية:** تمس محاسبة القطاع العام في الأساس المال العام، والذي يستمد الكثير من فلسفة تسييره من النموذج السياسي المتبنى من طرف الدول، وسنام الأمر هو الدستور الذي يمثل المرجع الأول لكل القوانين. يرى الكثير من المتعاملين مع موضوع تغيير نظام محاسبة وتقرير المال العام أن الأمر ينطلق من القيام بإصلاحات دستورية تسمح بتبني أهداف تقارير المال العام.

- **رغبة البلدان في الحفاظ على سيطرتها على عملية التقييس:** يعتقد كل بلد بأن منهج القياس المحاسبي الذي تبناه أو طوره هو الأنسب له، فتميل البلدان التي تتميز بقومية عميقة الجذور بتمسكها بممارساتها المحاسبية خاصة في القطاع العام بصفقتها معنية بشكل مباشر بالسيادة الوطنية لهذه البلدان.

- **الخوف من الشفافية التامة والإفصاح عن معلومات حساسة:** من بين معوقات الشفافية التامة والتصريح الكامل عن المالية العامة هو وجود إنفاقات حساسة، تتخوف الحكومات من التصريحات المتعلقة بها، يقصد بالتحديد الإنفاقات الأمنية والعسكرية، حيث تبقى إحدى هواجس نظم المالية العامة، مع ذلك إن معايير (IPSAS) في الحقيقة لا تشترط تطبيقا شاملا لكل توصياتها ومناهجها.

- **التعقيدات اللغوية:** من بين المعوقات الأساسية هو المصطلحات المستخدمة في القطاع العام، فبالتأكيد سيكون هناك عائق كبير يتمثل في المفاهيم والمصطلحات المستخدمة في صياغة المعايير، سوف يكون بعض

<sup>1</sup> Marie-Pierre Calmel: " Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national ", Politiques et management public, Vol 30/3, 2013, PP 351-365.

التضارب والاختلاف في المصطلحات المستخدمة محليا مع ما هو وارد في معايير (IPSAS) ، مما يستدعي جهودات جبارة من أجل صياغة مصطلحات تكون متناغمة محليا وقريبة لما هو مستعمل دوليا.

- **تكلفة التنفيذ:** لا شك أن عملية التحول إلى مبدأ الاستحقاق في محاسبة القطاع العام وتبني مبادئ المعايير يتطلب تكاليف كبيرة، من ناحية الخبرات والدراسات الواجب القيام بها، إلى صياغة دليل محاسبي جديد مع توفير برامج وأجهزة إعلام آلي تعمل على تسهيل مهمة المحاسبين والمختصين.

- **عدم وجود محاسبين مؤهلين في القطاع العام:** يفتقر معظم القطاع العام إلى موظفين في المحاسبة مكونين على أساس الاستحقاق يسمحون بإجراء التغييرات بشكل ملائم في معايير (IPSAS) بدلا من إطار إعداد التقارير المالية الموجود حاليا، وبالنظر إلى الشكل الحالي لنظم المحاسبة وهيكل الموارد البشري المستخدمين في أقسام المحاسبة والمالية في القطاع العام، قد يكون الأمر صعبا في البداية كما قد يتطلب إعادة النظر في هيكل التقسيم الإداري في أقسام المحاسبة مع خلق مهام ووظائف جديدة من أجل تحكم أكبر في التقرير المالي بالاعتماد على أساس الاستحقاق.

- **القضايا المحاسبية:** تواجه عملية التحول العديد من القضايا المحاسبية الصعبة التطبيق وفق المعايير، حيث واجه الشق التنظيري والتطبيقي العديد من المسائل المحاسبية التي ستستدعي تفكيرا عميقا لمعالجتها. ومن بين القضايا التي يصعب تناولها والتي واجهت بعض المختصين عند عملية التحول، مثل قضايا تقييم (جرد) الأصول التي تملكها الهيئات الحكومية.

- **ضخامة التشريعات والتنظيمات المتعلقة بمالية القطاع العام:** من بين تحديات خلق نظام محاسبي لمالية القطاع العام هو وجود كم هائل من التشريعات والقوانين التي تمس بشكل مباشر أو غير مباشر المال العام. وأي مشروع يهتم بالتقرير المالي حول المال العام لا بد عليه من الاهتمام بكل المراجع القانونية التي تهتم بالمال العام من أجل ضمان تناغم التشريع المحاسبي مع قوانين المال العام.

- **قرب معايير (IPSAS) من نموذج محاسبة الأعمال:** كان هذا أحد الانتقادات الرئيسية التي تم الاستماع إليها في المشاورة العامة التي نظمتها الإتحاد الأوروبي، حيث تشير بعض الردود إلى عدم إكتمال معايير (IPSAS) فيما يتعلق بالالتزامات المحاسبية للقطاع العام على سبيل المثال فيما يتعلق بالضرائب أو المزايا الاجتماعية.<sup>1</sup>

- **المقاومة:** إن تغيير الأسس المحاسبية سوف يواجه مقاومة من طرف مختلف المتدخلين والمعنيين بمحاسبة القطاع العام، ويرجع ذلك في الأساس إلى الحقيقة الواضحة المتمثلة في أن معايير (IPSAS) هي معايير

<sup>1</sup> Brusca, Isabel, et Juan Carlos Martínez: "L'adoption des IPSAS: un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public ", Revue Internationale des Sciences Administratives, vol 82, no 4, 2016, P-P 761-781.

قائمة على مبادئ رصينة من شأنها أن تساعد في الكشف عن جميع أشكال الممارسات المالية السيئة الموجودة في القطاع العام، مما سيولد مخاوف لدى المتدخلين والمعنيين المباشرين بعملية المتابعة والإفصاح المحاسبي.<sup>1</sup> يذكر مجلس (IPSASB) في مختلف إصداراته أنه ليس من المطلوب تبني معايير (IPSAS) بشكل كلي، وأن الهدف منها في الأساس توفير معايير بأعلى جودة على المستوى العالمي. لذلك تقوم الدول بصياغة معاييرها المحلية المتعلقة بالقطاع العام، لكنها تبقى دائماً على إطلاع بما يتم صياغته على المستوى الدولي.

### المطلب الثاني: أشكال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يوجد أشكال مختلفة تجدر الإشارة إليها من أجل معرفة مدى تشعب النظرة نحو تطبيق أساس الاستحقاق، حيث قامت دول بتبني معايير (IPSAS) بشكل كلي، وأخرى تبنت معايير مطابقة لمعايير القطاع الخاص، بينما التوجه الأكثر تداولاً هو تبني معايير محاسبة القطاع العام مبنية على معايير (IPSAS).

#### 1. تبني نموذجاً واحداً يطبق فيه معايير القطاع العام والخاص على نحو سواء

تتفرد بعض الدول كحالة نادرة بتطبيق معايير واحدة للقطاعين العام والخاص بالنسبة لمسك المحاسبة، لكن على مستوى التقرير المالي تكون هناك خصوصيات لكل قطاع، يعتبر هذا النموذج الأغرَب والأندر وتعتبر نيوزيلندا هي الدولة الوحيدة التي قامت بتبني هذا النموذج قبل أن يتم صياغة معايير (IPSAS) ، حيث قامت بإصلاحات عميقة حول محاسبة القطاع العام نتيجة تقارير من هيئات التدقيق للقطاع العام صرحت فيها برداءة التقرير المالية المقدمة، الشيء الذي استدعى البحث عن نموذج لمحاسبة وتقرير القطاع العام.<sup>2</sup>

خلال التسعينيات من القرن العشرين، كان لزاماً على نيوزيلندا التحول من التقرير المالي وفق الأساس النقدي إلى التقرير المالي وفق أساس الاستحقاق، فإختارت نيوزيلندا تبني معايير متماثلة بين القطاعين العام والخاص، مع بعض الاختلافات والخصوصيات المتعلقة بجوانب فنية والتقرير المالي لكل قطاع؛ لذلك نجد أن الهيئة المصدرة لمعايير المحاسبة للقطاعين الخاص والعام في نيوزيلندا هي نفسها "مجلس التقرير الخارجي ، وذلك بإشراف من مجلس المحاسبة النيوزيلندي، حيث يشرف المجلس على صياغة المعايير المتعلقة بالمحاسبة بكل القطاعات وهي القطاع الخاص والقطاع العمومي والقطاع غير الربحي.

بعد تقدم المعايير على المستوى العالمي بالنسبة لمحاسبة القطاع العام من خلال معايير (IPSAS) ، يتبنى النموذج النيوزيلندي الحالي معايير (IFRS) في القطاع الخاص ومعايير (IPSAS) بالنسبة للقطاع العام.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Younus Acho: "The challenges of adopting international public sector accounting standard (ipsas) by Nigeria ", Journal of Social Sciences and Public Policy, Volume 6, Number 2, 2014, P-P 29 – 39.

<sup>2</sup> David Hay: " Public sector accounting in New Zealand an update and clarification ", Financial Accountability & Management, 1992, Volume 8, Issue 1, P-P 1-5.

<sup>3</sup> David Hay, ibid, 06.

### 2. تبني معايير (IPSAS) بشكل كلي

في الحقيقة يندر وجود نموذج قام بتبني معايير (IPSAS) بشكل كلي، بل هناك معايير محلية تبنت مبادئ معايير (IPSAS) مع بعض التغييرات، أكيد ستكون هناك بعض التغييرات لوجود العديد من الخصوصيات بالنسبة لمختلف الدول. الشيء الملاحظ أن المنظمات الدولية تبنت معايير (IPSAS) بشكل كلي في محاسبتها وتقاريرها المالية، حيث نجد على رأس المنظمات منظمة الأمم المتحدة، وجميع المنظمات التي تشرف عليها، حيث تم التحول من معايير النظام المحاسبي للأمم المتحدة إلى معايير (IPSAS) وذلك سنة 2005<sup>1</sup>. أغلبية المنظمات الدولية سارعت في تبني معايير (IPSAS) ، ومن بينها منظمة التجارة العالمية هي الأخرى تبنت تحت توصيات من مدققيها الخارجيين معايير (IPSAS) ليس فقط من أجل أمور فنية وإنما لأنها التمسست في المعايير القدرة على تقديم صورة أكثر واقعية للوضع والنتائج المالية، ما يسمح بتحسين فعالية التسيير على مستويات التخطيط والإدارة واتخاذ القرار، بالإضافة إلى قدرة المعايير على تعزيز الشفافية وتحسين إمكانية مقارنة البيانات المالية بمرور الوقت بين الدول<sup>2</sup>.

### 3. تطوير معايير مستمدة من معايير (IPSAS)

هذا التوجه هو الأكثر تبني، حيث عجزت الكثير من الدول على تبني معايير (IPSAS) بشكل تام، وأبرز الأمثلة تكمن في الدول الأوروبية، مع أنها تسجل حضورها في صياغة معايير (IPSAS) إلا أنها في النهاية أقرت بعدم تبني معايير (IPSAS) بشكل تام، حيث أعلنت دول الاتحاد الأوروبي في سنة 2013 شروعها في تطوير معايير محاسبة متعلقة بدول الاتحاد هي معايير (EPSAS) ، وكان ذلك بموافقة المجالس الوطنية لصياغة معايير القطاع العام بما فيهم مجلس صياغة معايير الحسابات العامة (CNOCP) الفرنسي<sup>3</sup>. فلا يمكن للدول تبني معايير لمحاسبة قطاعها العام بشكل كلي لأنها غير متناغمة مع التشريعات المحلية، ويمكن اعتبار تحدي التناغم مع التشريعات المحلية المتعلقة بالمال العام أحد أبرز التحديات لصياغة نظام محاسبي للقطاع العام. لذلك يوجد أن أبرز المنظمات العالمية توجهت إلى تبني تام لمعايير (IPSAS) لتمتعها باستقلالية ووضوح بالنسبة للنظام المالي المتعلق بها، عكس الدول التي تمتاز بضخامة أجهزتها وتداخلها وكذلك كثرة التشريعات المتعلقة بالمال العام بالنسبة لها.

<sup>1</sup>Andreas Bergmann Sandro Fuchs: " Accounting Standards for Complex Resources of International Organizations ", Glob Policy, Volume 8, Issue S5, 2017, P-P26-35.

<sup>2</sup>OMC, Comité du budget, des finances et de l'administration: " Mise en oeuvre à l'omc des normes comptables internationales du secteur public ", Rapport interne, 2009.

<sup>3</sup> Michel Prada, Marie-Pierre Calmel: "Les dix ans du Conseil de normalisation des comptes publics: enjeux et perspectives ", Gestion & Finances Publiques, N° 6, 2020, PP 62-67.

### المطلب الثالث: التوجهات الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

كشفت الأزمة المالية العالمية وأزمات الديون السيادية التي تلتها، أن غياب الشفافية وهشاشتها، والغموض في المالية العامة، مقترن بضعف حقيقي في تطبيق قواعد التسيير المالي الجيد، كل هذا من شأنه أن يضعف قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها من جهة، ويعرض تنفيذ مهمتها الرئيسية المتمثلة في توفير الخدمات العمومية للخطر من جهة أخرى. ونتيجة لما خلفته هذه الأزمات من سلبيات، وجدت الكثير من الدول نفسها مجبرة على مراجعة أنظمتها المالية والمحاسبية والاقتصادية بما يجعلها أكثر شفافية.<sup>1</sup>

ومنذ ذلك الحين تزايدت الحاجة إلى توفير معلومات مالية شاملة وملائمة وموثوق بها بصفتها حجر الزاوية في التسيير الفعال للأموال العمومية. وفي هذا السياق يعتبر التحول إلى أساس الاستحقاق المرحلة الأولى من هذه الإصلاحات، ذلك أن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس المحاسبي تمكن من توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، وتسمح من المساءلة وزيادة الشفافية.<sup>2</sup>

وفي الوقت الحاضر، وبصرف النظر عن متطلبات الإبلاغ المالي المختلفة أو الخصائص المالية، يتحدث العالم لغة محاسبية واحدة من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) المعدة وفقا لأساس الاستحقاق والتي تعزز القابلية للمقارنة وأفضل الممارسات الدولية. وقد تم تبني هذه المعايير من طرف مئات الدول من القارات الخمس بمختلف الدرجات تبعا لأهداف كل بلد وظروفه المحددة، فضلا عن المنظمات الدولية والإقليمية، وهناك من الدول من هي في طور تبنيها إما عن طريق الإدخال المباشر للمعايير المحاسبية الدولية مثل ما قامت به (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، منظمة حلف شمال الأطلسي، الأمم المتحدة، سويسرا..)، أو من خلال تكيف المعايير الوطنية بما يتلاءم والمعايير الدولية مثل ما قامت به (كندا، نيوزيلندا، أستراليا، فرنسا...) وتعتبر نيوزيلندا وأستراليا هي السباقة لذلك، ومؤخرا بدأت الدول العربية مثل الأردن وقطر والمغرب بتطبيق جزئي لهذه المعايير، إيماناً منها بأهميتها ودورها في المحافظة على المال العام من الهدر والضياع والسرقة والفساد.<sup>3</sup>

#### 1. أمثلة عن بعض الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يكتسب زخما في جميع أنحاء العالم، حيث استثمرت العديد من الدول في إصلاح أنظمتها المحاسبية في القطاع العام، والتي غالبا ما يشار إليها باسم التسيير العمومي المالي الجديد. حيث بين الاستبيان الذي قام به الباحثين Christiaens, Reyniers & Rolle أن هناك عدد قليل من دول الإتحاد الأوروبي التي لا تزال تستخدم الأساس النقدي (مثل اليونان، وبعض المناطق في

1 أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 57.

2 المرجع نفسه.

3 المرجع نفسه.

ألمانيا)، في حين تطبق الدول الأخرى معايير المحاسبية الدولية (IPSAS) أو (IFRS) كما هو الحال في (فرنسا، ليتوانيا، السويد، سويسرا، المملكة المتحدة). وقد خطت هولندا والنرويج للمضي قدما نحو تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.<sup>1</sup>

وفيما يتعلق بتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، فقد قامت الكثير من الدول في جميع أنحاء العالم بتبنيها، وهناك من تنوي تبنيها ووضعت خططا واضحة للتحويل إليها عن قريب، ومن بين هذه الدول نذكر ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:<sup>2</sup>

- نيوزيلندا: اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في عام 2014 مع بعض الاستثناءات والتي كانت تعتمد سابقا على معايير (IFRS).
  - سويسرا والنمسا: أدخلت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مع بعض الاستثناءات.
  - المملكة المتحدة وأستراليا: اعتمدت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مع بعض التحسينات.
  - الولايات المتحدة الأمريكية: تتبع الولايات المتحدة الأمريكية معايير وطنية متسقة على نطاق واسع مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
  - كما لوحظ تقدم جيد في البرازيل وشيلي وإندونيسيا وكوريا وماليزيا والفلبين.
- نفذت أغلبية دول الإتحاد الأوروبي مثل البرتغال، إسبانيا، الدانمرك، وفنلندا المحاسبة على أساس الاستحقاق في حكوماتها المركزية، ولكنها لا تعترم إصلاح أنظمتها المحاسبية وفقا لنموذج المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

وفي السنوات الأخيرة، شرعت دول نامية كثيرة واقتصاديات ناشئة أيضا في مسارات إصلاح مماثلة، فعلى سبيل المثال، البلدان الأفريقية التي كانت في طليعة تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مثل غانا ونيجيريا وجنوب أفريقيا قررت الاعتماد الجزئي للمعايير، أما تنزانيا فقد اعتمدت المعايير كاملة، أين قام البنك الدولي وصندوق النقد الدولي برعاية التطورات الرئيسية في ممارسات المحاسبة العمومية، بما في ذلك اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق ونشر نظم معلومات الإدارة المالية المتكاملة، مع اعتزام العديد من الدول مثل زامبيا وزيمبابوي اعتماد المعايير رسميا كجزء من برامج إصلاح الإدارة المالية، وقد تم تمويل بعض الحوافز والبرامج الخاصة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إفريقيا من قبل الجهات المانحة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Benito, Bernardino, Isabel Brusca, et Vicente Montesinos. « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière: le rôle des IPSAS », Revue Internationale des Sciences Administratives, vol. 73, no. 2, 2007, P 323.

<sup>2</sup>Patrick Abachi, **Presentation on Ipsas Implementation in Africa**, 2017, available at <https://www.icpak.com>

<sup>3</sup> أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 58.

### 2. أمثلة عن بعض المنظمات الدولية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أيضا من قبل العديد من المنظمات في جميع أنحاء العالم، وقد قامت منظمات مثل المفوضية الأوروبية ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنظمة حلف شمال الأطلسي والأمم المتحدة بالتبني الفعلي لمعايير (IPSAS) أو هي على وشك تبنيها، وقد وضعت الهيئات العمومية الوطنية والمحلية مشاريع وإجراءات الاعتماد على معايير (IPSAS) ومعايير (IFRS) أو معايير محاسبية محددة قريبة جدا من هذه المعايير الدولية.<sup>1</sup>

### 1.2 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

تعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أول منظمة دولية تعتمد معايير (IPSAS) لإعداد قوائمها المالية لسنة 2000، هذا القرار تجلى أساسا في إنشاء مبادئ أساسية مثل: استقلالية الدورات، تحميل الفترة المالية بما يخصها من نفقات وإيرادات، الاعتراف بالمخصصات، بما في ذلك تسجيل استحقاقات المعاشات التقاعدية التي تتحملها منظمة (OECD) وتقدم الحسابات باليورو، وتشمل مجموعة من القوائم: قائمة المركز المالي والأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية والتدفقات النقدية.<sup>2</sup>

أما فيما يخص تبني دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للمعايير، فوفقا لدراسة جديدة قام بها كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتصفية سنة 2017 يتضح أن هناك ما يقرب من 75% دولة من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد تبنت ممارسات المحاسبة على أساس الإستحقاق، وقد تناولت الدراسة حول ممارسات المحاسبة والميزانية على مستوى الحكومة الوطنية في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التحديات والموارد المترتبة على إصلاحات الاستحقاقات، والنظر في الخطوات التي تتخذها الدول للاستفادة على نحو أفضل من المعلومات المتعلقة بالاستحقاق في المستقبل.

ويرى الإتحاد الدولي للمحاسبين أن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كان بطيئا جدا، وتؤكد الدراسة أيضا أنه في حين أن الاعتماد المباشر للمعايير المحاسبية الدولية، مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات الوطنية لا يزال منخفض جدا، فإن حوالي 28% من واضعي المعايير يستخدمون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كمرجع أساسي أو كإشارة

<sup>1</sup> Achraf Trabelsi, **application des normes IPSAS dans les établissements universitaires**, latrach édition, 1ère edition, Tunisie, 2017, PP 49-50.

<sup>2</sup>PWC, Application des IPSAS (Normes comptables internationales du secteur public) dans le cadre d'une réforme plus large des finances Publiques, sur le lien : <https://www.pwc.com/gx/en/government-public-services/ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance-fr.pdf>

صريحة لوضع معاييرهم الوطنية، ولا يزال اعتماد الحكومات الوطنية مباشرا للمعايير المحاسبية الدولية منخفض جدا بسبب بعض العوامل مثل الخبرة الثقافية والفنية والخبرة المطلوبة.<sup>1</sup>

### 2.2 المفوضية الأوروبية

تعتبر المفوضية الأوروبية إحدى المؤسسات الرئيسية للاتحاد الأوروبي، إلى جانب مجلس الاتحاد الأوروبي، والبرلمان الأوروبي والمجلس الأوروبي. وتتكون من 28 عضوا مفوضا من 28 دولة، جميعهم ينتمون إلى الاتحاد الأوروبي. قامت المفوضية الأوروبية بوضع 14 معيار محاسبة، وتم استكمالها والموافقة عليها، حيث اختارت عدم إتخاذ معايير (IPSAS) كما هي، وإنما إنشاء معايير محددة تتوافق والبيئة الأوروبية، المعروفة باسم معايير (EPSAS).<sup>2</sup>

### 3.2 منظمة الأمم المتحدة

في تقرير المؤرخ 12 ماي 2006 أوصى الأمين العام بالموافقة على اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والتي ينبغي أن تعتمد منظومة الأمم المتحدة ككل، ورأى الأمين العام أن اعتماد المعايير سيكون خطوة أساسيا في خطوات الأمم المتحدة نحو إنشاء منظمة حديثة، وشدد على أن هذا من شأنه أن يحسن الحوكمة، ويعزز المسؤولية والشفافية. في 7 جويلية 2006 وافقت الجمعية العامة على اعتماد الأمم المتحدة لهذه المعايير. وقد أدى اعتماد المنظمة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع إلى تنقيح النظام المالي والقواعد المالية واعتماد النسخة المنقحة من جانب الجمعية في قرارها 67-246، وقد أصدر الأمين العام النسخة المنقحة للنظام المالي الجديد، وبدأ سريانها في 01 جويلية 2013.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>IFAC, *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, 2017, sur le lien: <https://www.ifac.org/publications>

<sup>2</sup> Isabel Brusca, and Juan Carlos Martínez: "Adopting International Public Sector Accounting Standards: A Challenge for Modernizing and Harmonizing Public Sector Accounting", *International Review of Administrative Sciences*, vol 82, no 4, Dec 2016, P-P 724-744

<sup>3</sup> ONU, *Principes directeurs de l'Organisation des Nations Unies - Normes comptables internationales du secteur public*, 2013, P20.

### خلاصة الفصل الثاني

إرتباط المحاسبة في القطاع العام بالسياسات والقرارات المالية الحكومية وخدمة للمصلحة العامة؛ وتعزيزاً لرفع كفاءة مهنة المحاسبة عبر جميع أنحاء العالم؛ وسعيًا لتوحيدها؛ أدى بالاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار مجموعة من القواعد والأسس والإرشادات المحاسبية في شكل معايير محاسبية تشمل كافة القضايا المحاسبية وتحكم العمليات المالية لمؤسسات القطاع العام، وتعنى أيضاً بإصدار تقارير مالية وفقاً لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق؛ وتتوافق مع تصنيفات نظام المعلومات المحاسبي في القطاع العام.

هذه المعايير المحاسبية؛ لقيت قبولاً كبيراً على المستوى الدولي، نتيجة لفوائدها العديدة؛ فقد توجهت العديد من الدول عبر العالم بل وأعظمها؛ لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو تكييفها بما يتلاءم مع خصائص بيئتها، سواء فيما تعلق بمعايير أساس الاستحقاق أو بمعيار الأساس النقدي، وفق آليات إنتقال مباشرة، فيما يتعلق بالتبني المباشر للمعايير، أو غير مباشرة، فيما يتعلق بتكييف هذه المعايير مع متطلبات بيئة الدول.

## الفصل الثالث:

واقع نظام المحاسبة العمومية

في الجزائر

### الفصل الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أثبتت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها تمثل أفضل الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالمحاسبة العامة، خاصة مع تكريسها لمبدأ الاستحقاق الذي صار لزاما على كل الدول تبنيه كأساس المتابعة للمالية العامة والتقارير المالي لمنشآت القطاع العام.

وإلى جانب هذه الحتمية، فالجزائر تعتمد على مدونة حسابات الخزينة كمرجع أساسي في نظامها المحاسبي، والملاحظ على أرض الواقع هو عجز النظام المحاسبي في إعطاء الوصف الشامل لاستعمال المال العام، وفي التكيف مع التطورات التقنية والعلمية للمعالجة المحاسبية للعمليات المالية، وفي إعطاء صورة صادقة عن الذمة المالية للدولة، فأصبح أمرا ضروريا تبني الجزائر للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإصلاح نظام المحاسبة العمومية، وذلك بهدف إعطاء مصداقية وثقة عالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية.

يدرس من خلال هذا الفصل المباحث الآتية:

- الإطار العام لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- دراسة تطبيقية.

### المبحث الأول: الإطار العام لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

شهدت أنظمة المحاسبة العمومية الجزائرية في الآونة الأخيرة عدة تغيرات أدخلت على الممارسات المحاسبية الخاصة بها، خاصة بعد ما لوحظ عليها العجز عن إعطاء وصف شامل للاستعمال المال العام، وتقصيرها في خدمة الصالح العام وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، الأمر الذي أدى إلى حتمية الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس تواكب هذه التطورات، ولهذا باشرت وزارة المالية خلال التسعينيات بمشاريع لإصلاح نظامها المحاسبي و الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الذمة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، بغية تحقيق الشفافية المطلوبة وجعل المعلومات أكثر مصداقية في سبيل تفعيل الرقابة على الأداء في الهيئات العمومية، وتبيان أهم الشروط الواجب توفرها لنجاح إصلاح النظام المحاسبي.

نتج على هذا التوجه تبني الجزائر لحزمة من المعايير المحاسبية الوطنية للقطاع العام مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ومن المعايير الفرنسية، وتم إعداد مخطط لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية، وذلك بهدف إعطاء مصداقية وثقة عالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية.

يتم دراسة في هذا المبحث المطالب الآتية:

- الهيئة المستقبلية؛
- تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري؛
- المعايير المحاسبية المتبناة في النظام المحاسبي الجزائري وشروط نجاحه.

### المطلب الأول: الهيئة المستقبلية

خلال هذا المطلب؛ سيتم التطرق إلى التعريف بالهيئة المستقبلية، والمتمثلة في وزارة المالية، وبالضبط المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة (المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة) باعتباره الهيئة العمومية القائم بشؤون تحديد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

#### 1. المهام والأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية وهيكلها التنظيمي

ترجع نشأة وزارة المالية الجزائرية إلى تاريخ 04 سبتمبر 1963 مع صدور المرسوم رقم 63-326، في شهر جويلية 1970 أعيد تنظيم الوزارات وتجديد هيكلها لتتبع منها وزارة المالية.<sup>1</sup> وفيما يلي سيتم عرض المهام والأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية وكذا هيكلها التنظيمي.

#### 1.1 مهام وزارة المالية

تتمثل مهام الرئيسية للوزارة كالاتي:<sup>2</sup>

- الإشراف على تنفيذ السياسة المالية والنقدية للدولة ومراقبة إيرادات ونفقات أجهزة الدولة.
- اعداد الميزانية العامة للدولة ومناقشتها مع الأجهزة الحكومية ومراقبة تنفيذها.
- الإشراف على أملاك الدولة والمحافظة عليها.
- تمثيل الدولة في المؤتمرات والمجالس واللجان العربية والإقليمية والدولية التي لها علاقة بالشؤون المالية.
- الإشراف على القروض والمنح ومراقبة تحصيلها وإنفاقها في الجهات المخصصة لها ومسك حساباتها.
- القيام بالبحوث والدراسات المالية والاقتصادية وتطوير الأنظمة المالية وأساليب اعداد وتنفيذ الموازنات.
- توجيه الإنفاق العام للدولة بما يكفل تحقيق أهدافها للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع النظم الكفيلة لتحقيق الرقابة على الأموال العامة لضمان عدم استخدامها في غير الأغراض المختصة لها.

<sup>1</sup> <https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/le-ministere-2/412-2020-11-08-09-55-56>, Consulté le 20-05-2023 à 17:43.

<sup>2</sup> محمد مسدد، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، 2020، ص128.

### 2.1 الأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية

- لكل قطاع من قطاعات الدولة مجموعة من الأهداف يجب الوصول لتحقيقها، أما فيما يخص أهداف وزارة المالية وهي كما يلي:<sup>1</sup>
- تطبيق استراتيجية إعادة الهيكلة للنظام المالي للدولة.
  - تطوير ميزانية تنموية تحقق التوازن المالي على أسس قواعد الكفاءة في الأداء المالي والرقابة والاتساق مع كافة سياسات التنمية الشاملة لبرنامج عمل الحكومة والخطط التنموية.
  - التأكد من فاعلية نظام الرقابة المالية ومعايير الأداء المالي والمحاسبي على مستوى كافة الجهات الحكومية والمستقلة، بما يضمن توجيه وسلامة العمليات المالية والمحاسبة العامة.
  - تحديث البنية التحتية لنظم المعلومات ومتطلبات إدارة وتطوير أداء بيئة تقنية المعلومات.
  - بناء وتحديث قاعدة معلومات مالية واقتصادية شاملة.
  - تطوير التشريعات الضريبية وتطبيق نظام ضريبي أكثر كفاءة.

### 3.1 الهيكل التنظيمي لوزارة المالية

يبين الملحق رقم (02) الهيكل التنظيمي لوزارة المالية.

#### 2. المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة

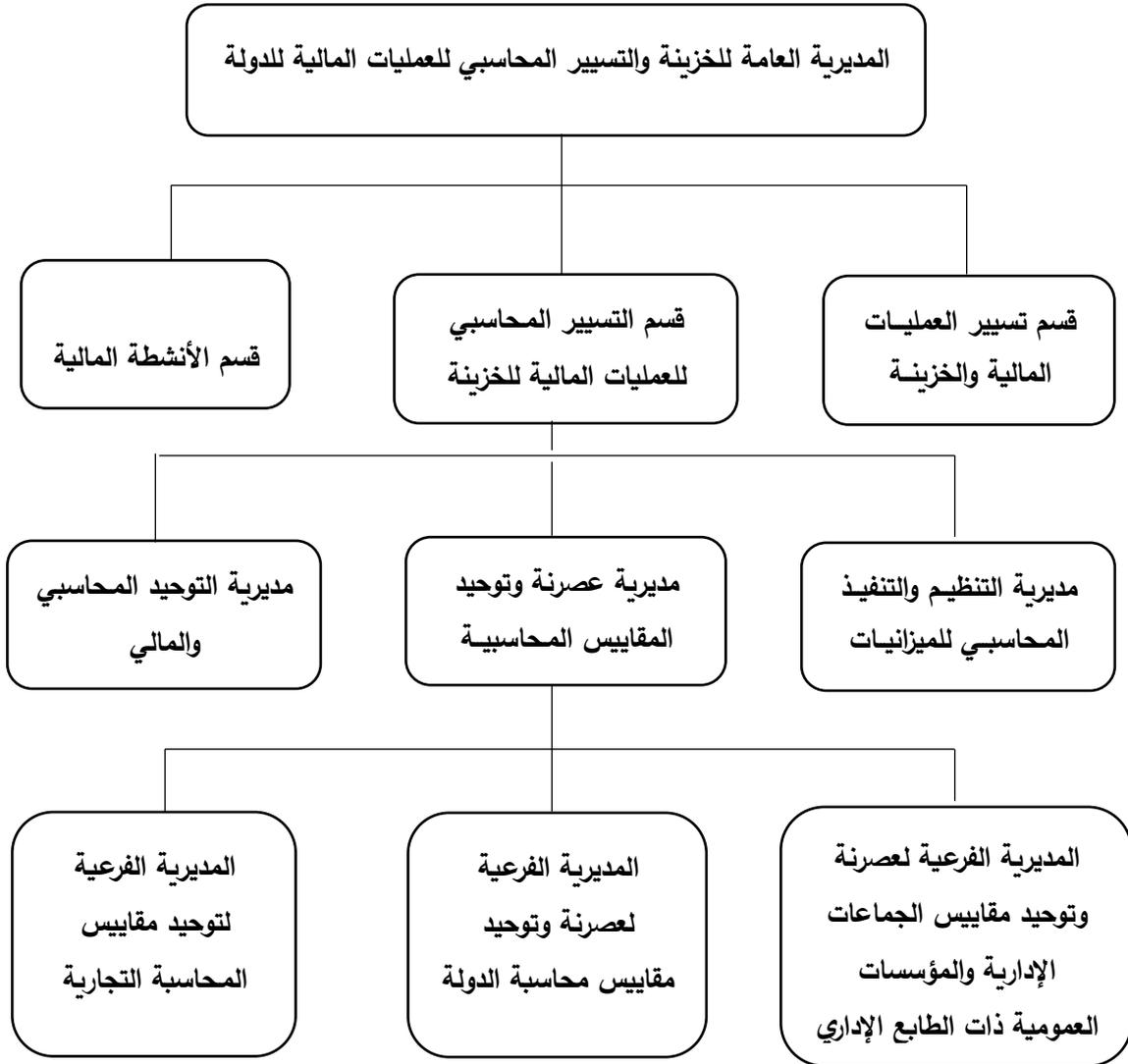
- تكلف المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة عن كل ما هو متعلق بالتسيير المحاسبي للعمليات المالية للخزينة وعن الأنشطة المالية المتعلقة بنشاط الدولة.
- تستند إليها مجموعة من المهام التي تتكفل بها وهي كما يلي:<sup>2</sup>
- المساهمة في تحديد سياسات تسيير تدخل الخزينة في القطاع الاقتصادي وضمان متابعتها وتقييمها.
  - تطوير نشاطات تحصيل الموارد المالية ووسائل الدفع الضرورية لتغطية الإحتياجات المالية.
  - المساهمة في اعداد وتنفيذ مشاريع عصرنة النظام المصرفي والمالي.
  - ضمان المركزية والتعزيز وإنتاج المعلومات المالية والمحاسبية والميزانياتية.
  - القيام بأبي دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير وعصرنة مصالح الخزينة وتوحيد الأنظمة المحاسبية.
  - وضع التخصيصات الأساسية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية.

<sup>1</sup> المرجع نفسه.

<sup>2</sup> المادة رقم 04 من المرسوم التنفيذي رقم 21-252 المتعلق بمهام وزارة المالية، المؤرخ في 06 جوان 2021، الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية، العدد 47، ص15.

- تحضير عناصر تحديد سياسة المديونية العمومية والإلتزامات المالية للدولة.  
وتتكون المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة من ثلاثة (3) أقسام كما هو موضح في هيكلها التنظيمي الموالي:

الشكل 1.3: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 21-252 المتعلق بمهام وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، 2021.

### 1.2 مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية

نشأت هذه المديرية من قسم التسيير المحاسبي للعمليات المالية للخزينة كما هو موضح في الهيكل التنظيمي السابق، وتكلف على الخصوص بما يلي:<sup>1</sup>

- تحديد وتنفيذ المقاييس المحاسبية العمومية، ومتابعتها.
- 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 لعصرنة مصالح الخزينة.
- المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية، وضمان تنفيذها ومتابعتها.

تتكون مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية من ثلاث مديريات فرعية وهي كما يلي:

- المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس محاسبة الدولة.
- المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس الجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة.
- المديرية الفرعية لتوحيد مقاييس المحاسبة التجارية.

### 1.1.2 المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

تم إختيار هذه المديرية لكون مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة وتبني المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام (IPSAS) يتم على مستواها، وتستمد إليها مجموعة من المهام التي تتكفل بها وهي كما يلي:<sup>2</sup>

- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على الدولة.
- المساهمة في الأشغال التي تقوم بها المؤسسات والهيئات في مجال توحيد مقاييس محاسبة الدولة.
- القيام بأي دراسة لعصرنة مصالح الخزينة.
- المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية، وضمان تنفيذها ومتابعتها.
- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في مجال عصرنة التسيير المالي والمحاسبي للدولة.

1 المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 21-252 المتعلق بمهام وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 20.

2 المرجع نفسه.

### المطلب الثاني: تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

في إطار استراتيجية الدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية من نظامه المحاسبي بعدة مراحل لوجود عدة أهداف تهدف إلى إصلاحه.

من خلال هذا المطلب، سيتم التطرق إلى مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وكذا دوافع إصلاحه.

#### 1. مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مرت الدولة الجزائرية بعدة حقبة تاريخية مختلفة وهذا لعدة اعتبارات (سياسية، اقتصادية، اجتماعية) أثر ذلك على تطور الفكر الإقتصادي عموماً، والمحاسبة العمومية على وجه الخصوص، وفيما يلي تحليل مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية الجزائري إلى يومنا وفق ما يلي:

##### 1.1 المرحلة الأولى (إلى غاية 1973)

امتدت هذه المرحلة منذ السنوات الأولى للإستعمار، وما يميز هذه المرحلة هو سيادة النظام الفرنسي على القوانين والتشريعات المطبقة في الجزائر لاسيما نظام المحاسبة العمومية، حيث تم فرض معظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم المحاسبة العمومية الفرنسية عموماً.

ومع إسترجاع الجزائر للسيادة الوطنية سنة 1962، إعتمدت الجزائر مبدأ الاستمرارية بالقوانين والتشريعات الفرنسية كمرحلة إنتقالية لنفاذي عدم الوقوع في فراغ قانوني، باستثناء ما تعارض مع السيادة الوطنية وأهم ما أستحدث في هذه المرحلة هو صدور عدة نصوص تنظيمية في مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة العمومية، والمستوحاة من القوانين الفرنسي مع العمل على تكييفها مع البيئة الجزائرية، أهمها: المرسوم رقم 65 - 259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد لإلتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام.<sup>1</sup>

##### 2.1 المرحلة الثانية (1973 إلى غاية 1990 إلغاء القوانين الفرنسية)

تعتبر هذه المرحلة مهمة لبداية إرساء قواعد نظام المحاسبة العمومية الجزائري، حيث تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، وفق أحكام الأمر رقم 73 - 29 الصادر في نفس التاريخ، أضف إلى ذلك صدور 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

<sup>1</sup> آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 217.

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 الأساسي الأول لها.<sup>1</sup>

### 3.1 المرحلة الثالثة (1990 إلى غاية 1995: إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية)

تعتبر هذه المرحلة بمثابة خطوة أساسية لوضع الإطار القانون العام للمحاسبة العمومية الجزائري، وذلك بإصدار القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية،<sup>2</sup> تضمن هذا القانون 70 مادة، في أربعة أبواب مختلفة.

تجدر الإشارة، إلى أن هذا القانون أتبع بالعديد من المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه والمفصلة لمختلف جوانبه، ويتعلق الأمر أساسا: (المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311)<sup>3</sup>، (المرسوم التنفيذي رقم 91 - 3122)<sup>4</sup>، (المرسوم التنفيذي رقم 91-313)<sup>5</sup>، (المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314)<sup>6</sup>.

وأهم ما تم إضافته في هذه الحقبة الزمنية هي ظهور ما يسمى بالقيود المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، كخطوة لتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية للمؤسسات الاقتصادية، وهذا بصدد التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991.<sup>7</sup>

### 4.1 المرحلة الرابعة (1995 إلى غاية اليوم: الإصلاح المحاسبي)

من أجل عملية الإصلاح وتدارك نقاط الضعف في نظام المحاسبة العمومية الحالي، وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة القطاع العام على مستوى دول العالم، قامت الجزائر بعدة محاولات للإصلاح المحاسبة العمومية، أهمها:<sup>8</sup>

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص ص 9-11.

<sup>2</sup> القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 1990.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 91 - 311 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 43، 1991، ص ص 19 - 20.

<sup>4</sup> مرسوم تنفيذي رقم 91 - 312 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، المرجع نفسه، ص ص 20 - 21.

<sup>5</sup> مرسوم تنفيذي رقم 91 - 313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفيةها ومحتواها، المرجع نفسه، ص ص 22 - 27.

<sup>6</sup> مرسوم تنفيذي رقم 91 - 314 يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، المرجع نفسه، ص 28.

<sup>7</sup> أسية قمو، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 313.

<sup>8</sup> زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2013، ص ص 181-187.

### 1.4.1 المخطط المحاسبي للدولة (PCE)

باشرت وزارة المالية مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وهذا نظرا للعديد من المشاكل التي واجهت نظام المحاسبة العمومية المعتمد على مدونة حسابات الخزينة (NCT)، تم الإنطلاق في المشروع في سبتمبر 1995 بالتعاون مع خبراء من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وبالتنسيق مع المديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة المالية الفرنسية للإستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز مشروع المخطط المحاسبي للدولة والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997 من طرف مجلس الحكومة.

ولإنجاح عملية الإصلاح المحاسب على أرض الواقع قامت وزارة المالية بعدة خطوات مهمة للتدرج في عملية التطبيق الفعلي لمشروع المخطط المحاسبي للدولة، وهي كم يلي: <sup>1</sup>

- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة.
- دورات تكوينية لفائدة المحاسبون العموميون، لتوعيتهم حول مشروع المخطط المحاسبة للدولة وقواعد سيره وكذا آليات التقييد المحاسبي وفق المخطط المحاسبي للدولة.
- تجربة المخطط المحاسبي للدولة في ستة (06) ولايات، وهذا على مستوى خزينة الولاية لكل من ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة. ومن ثم تعميم فترة التجربة على باقي التراب الوطني خلال سنة 2001 إلى غاية 2002.

تجدر الإشارة إلى أن مشروع (PCE) يهدف إلى تبني أساس الإستحقاق المحاسبي في الجزائر بدل الأساس النقدي المطبق والذي أثبت عجزه أمام التطور في بيئة القطاع العام، ومنه عصرنة وتطوير نظام المحاسبة العمومية وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يلبي إحتياجات المستخدمين، وهذا بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب حول مجمل أصول وخصوم الدولة.<sup>2</sup>

بالرغم من مميزات (PCE) والجهود المبذولة من طرف الدولة إلا أنه عرف جمودا على أرض الواقع أثناء فترة التجربة وبالضبط ابتداء من 2004، وهذا لعدة أسباب أهمها: <sup>3</sup>

- إهمال الجانب المتعلق بإصلاح الشق الميزانياتي والذي يتضمن إصلاح مدونة حسابات الميزانية لتتوافق ومدونة حسابات المخطط وهو ما أدى إلى صعوبة التوافق بين حسابات المدونتين وصعوبة الوصول إلى إجراء مقارنات بين تقديرات الميزانية وما تعكسه مخرجات التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالتنفيذ.
- عدم إصلاح الجانب القانوني ليتماشى مع المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

<sup>1</sup> أسية قمو، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 218.

<sup>2</sup> زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 183.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص ص 235 - 237.

- صعوبة الحصول على معلومات محاسبية كاملة عن ممتلكات الدولة، بسبب عدم اهتمام مسؤولي المصالح العمومية بعملية الجرد باعتبارها عملية لا تدخل ضمن مجال اختصاصهم.
- عدم توفير وثائق ودفاتر محاسبية تتوافق والإطار الجديد لمشروع المخطط المحاسبي للدولة ما ولد صعوبة في مسك الحسابات وصعوبة في تجميع المعلومات.
- عدم الإستعانة بالمعايير (IPSAS) عند إعداد مشروع المخطط المحاسبي للدولة.
- عدم الإنتهاء من إعداد النظام الآلي لتسجيل والمعالجة الآلية للعمليات المالية.

#### 2.4.1 مشروع عصرنه النظام الميزانياتي للدولة (MSB)

قبل التطرق للإصلاح الميزانياتي تجدر الإشارة إلى تعريف الموازنة العامة، حيث تعرف الميزانية المادة رقم 03 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها: " الوثيقة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات، والتي يتم تحديدها في القوانين المالية لكل سنة"، وهذه الأخيرة ينظمها القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بالقوانين المالية.<sup>1</sup>

تم البدء في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي (CRC SOGEMA)، من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك الدولي (AL crédit 7407) لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في محورين أساسيين يخص المحور الأول إصلاح الجوانب المتعلقة بالميزانية، أما المحور الثاني فيتعلق بإصلاح الإعلام الآلي ونظام المعلومات.<sup>2</sup>

#### 1.2.4.1 الجوانب المتعلقة بالميزانية

يهدف هذا المحور، إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية، المحاسبة والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغة كل ذلك في خمس مقومات:<sup>3</sup>

- إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات.
- تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة.

<sup>1</sup> قانون رقم 84 - 17 يتعلق بقوانين المالية، المؤرخ في 07 يوليو 1984، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 28، 1984، ص ص 04-13.

<sup>2</sup> عمر حوري، "الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: واقع وآفاق"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 02، 2016، ص57.

<sup>3</sup> يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى وملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2015-2016، ص208.

- تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية.
- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية.
- إدراج نظام محاسبة الذمة.

### 2.2.4.1 الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات

- يتضمن هذا المحور تصميم ووضع نظم معلومات تتماشى مع الإصلاحات المتخذة في المحور المتعلق بالميزانية والهيكل الجديدة للميزانية العامة للدولة، بما سيسمح من إدخال التقنيات الحديثة واستخدام تكنولوجيا المعلومات خلال مختلف مراحل إعداد وتنفيذ عمليات الميزانية وعلى مستوى مختلف المستويات (المركزية، الإقليمية، والولائية) ومنه تطوير نظام متكامل لإدارة الميزانية يهدف إلى:<sup>1</sup>
- تطوير وتبسيط مسار العمليات المتعلقة بالميزانية.
  - تسريع وتسهيل وتيرة معالجة عمليات النفقات.
  - تحقيق ترابط في معلومات كل من الأمر بالصرف، المحاسب العمومي والمراقب المالي.

يعتبر المحور الأول، المتعلق بالجوانب الميزانية أكبر المشاغل التي تعمل عليها إدارات وزارة المالية، حيث تم تكليف المكتب الاستشاري الكندي بإكمال الجانب الأول والثاني من المشروع، فبالنسبة للجانب المتعلق بتحسين عرض ونشر الموازنة العامة للدولة" أعد المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي "حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية "SIGBUD". وفيما يتعلق بـ "إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات" فقد تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007، أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالارتباط مع خمس وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية برنامج سنة 2010.<sup>2</sup>

أما بخصوص الجانب الرابع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي (GIP-ADTETEF) حيث تم توقيع العقد سنة 2006، ل يتم البدء بعد ذلك في إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على وجه عام والبيئة الجزائرية على وجه خاص.<sup>3</sup>

### 3.4.1 مشروع القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي

عرض وزير المالية يوم الثلاثاء 25 أبريل 2023، أمام لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية بمجلس الأمة، نص القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، خلال هذا الاجتماع، أكد السيد الوزير أن نص

<sup>1</sup> عمر حوري، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 62.

<sup>2</sup> المرجع نفسه.

<sup>3</sup> نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، " إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS"، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، العدد 07، 2018، ص 233.

هذا القانون يندرج في إطار توجهات الحكومة الجزائرية الرامية الى مواكبة الممارسات الدولية الحديثة في مجال إصلاح أنظمة المحاسبة العمومية، وفق نظام محاسبي يهدف إلى تنظيم المعلومة المالية وتقديمها بالشكل الذي يتماشى ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وذلك من أجل:<sup>1</sup>

- التحكم بالتنبؤات.
- تحديد درجة المسؤولية المالية لكل متدخل في مسار الإيرادات والنفقات العمومية.
- إنشاء هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد، إذ تضمنت المحاسبة العمومية ثلاثة أنواع من المحاسبة، يتمثل النوع الأول في المحاسبة الميزانية، ويتمثل النوع الثاني في المحاسبة العامة القائمة على أساس الاستحقاق، أما النوع الثالث من المحاسبة فيتمثل في محاسبة تحليل التكاليف، التي تعتمد على مخرجات المحاسبة العامة.
- توفير معلومات ذات جودة لتسيير أمثل للديون والتسيير الفعال لأموال الخزينة.
- وأشار السيد الوزير كذلك إلى أنه تم إدخال مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة، حيث تهيئ مخرجات المحاسبة العمومية، لاسيما المحاسبة العامة والتي تعد القوائم المالية الخمسة أهم مخرجاتها، الظروف الملائمة للرقابة البعدية التي يقوم بها مجلس المحاسبة.

### 2. دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية

من خلال عرض أهم مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية تبين أن هناك توجه للدولة للإصلاح المحاسب على عدت أشكال، لكن عرفت ركودا على أرض الواقع، لا سيما مشروع عصرنه النظام الميزانياتي للدولة (MSB) فهو يحمل عدة جوانب متكاملة (محاسب، ميزانياتي، رقابي، نظم معلومات إلكترون... إلخ).

خلال شهر ماي 2018 عقدت لجنة المالية والميزانية إجتماع مع وزير المالية بخصوص مشروع القانون العضوي للإصلاح الميزانياتي والمحاسبي لقوانين المالية، وأوضح ممثل الحكومة خلال عرضه أن هذا المشروع يعتمد على مبدأ الميزانية التي تستهدف النتائج انطلاقا من أهداف محددة سلفا، وأضاف بأن مشروع يتكفل بأربعة محاور رئيسية هي:<sup>2</sup>

- توجيه تسيير المالية نحو الفعالية والنتائج.
- تحسين محتويات قوانين المالية وجعلها أوضح.
- تعزيز الجانب الإعلامي والرقابة البرلمانية وإدماج عناصر المرونة في تسيير الميزانية.

<sup>1</sup><https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1058-2023-05-09-17-04-20> ,Consulté le 17 mai 2023 à 14:35.

<sup>2</sup> القانون العضوي رقم 18 - 15 يتعلق بقوانين المالية، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53، 2018، ص ص 09 - 21.

- وفي الأخير، تم إقرار دخول المشروع حيز التنفيذ وذلك ابتداء من سنة 2023 إلى غاية 2025 كفترة إنتقالية وذلك بموجب القانون العضوي رقم 18 - 15 يتعلق بقوانين المالية.<sup>1</sup>
- وفيما يلي أهم الأسباب التي دفعت الدولة الجزائرية لتبني مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية:
- طبيعة المعلومات المقدمة من طرف نظام المحاسبة الحالي والقائم على أساس مدونة حسابات الخزينة، والتي تخدم الرقابة المالية والقانونية فقط، ولا تحقق الإفصاح الكامل والشفاف عن نتائج النشاط الحكومي.
  - تجارب دولية رائدة في مجال الإصلاح الحكومي القائم على أساس المعايير (IPSAS) ، بحيث تعتبر هذه المعايير من أهم دواعي الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الدولة .

### المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حسب مشروع المعايير الجزائري لسنة 2019 وشروط نجاحها

تتطلب عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إنتاج معايير محاسبة وطنية جديدة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتتلاءم مع البيئة الجزائرية وينبغي اعداد تحليل مفصل لها ولمحتواها والمكونات المختلفة التي يمكن أن تؤثر على الوضع المالي للدولة وأصولها. ولنجاح تطبيق هذه المعايير المحاسبية يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط

#### 1. المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبناة من طرف الجزائر

في إطار العمل على عصرنه المحاسبة العمومية الجزائرية بما يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع تم تصميم مخطط المعايير المحاسبية للدولة (Recueil Des Normes Comptables De L'état) مستوحى بشكل كبير من المعايير المحاسبية الوطنية والدولية الرئيسية (SCF, IFRS, IPSAS) المطبقة على القطاعين الخاص والعام وتكييفها مع البيئة الجزائرية من قبل لجنة من الخبراء المحاسبين والمختصين في المحاسبة العمومية.

يوضح الجدول الموالي المعايير التي ترغب الجزائر في تبنيها، والتي بلغ عددها 17 معيار مقسمة إلى 12 معيار دولي و5 معايير فرنسية حسب ما ورد في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة.

<sup>1</sup> المرجع نفسه.

الجدول 1.3: عرض المعايير الوطنية التي أدرجت في مخطط المعايير المحاسبية للدولة لسنة 2019

المعيار	محتوى المعيار
المعيار رقم 01: عرض القوائم المالية.	يهدف المعيار المحاسبي الأول إلى تحديد العرض العام للبيانات المالية، بحيث تكون قابلة للمقارنة مع البيانات المالية الحكومية للسنوات السابقة. لتحقيق هذا الهدف، يوفر هذا المعيار اعتبارات عامة لعرض البيانات المالية والتعليقات على هيكلها ويحدد الحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي. يطبق هذا المعيار على البيانات المالية للأغراض العامة التي يتم إعدادها والإبلاغ عنها على أساس الاستحقاق للمحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة الوطنية، كما يحدد شكل ومحتوى القوائم المالية، والمبادئ المحاسبية الجديدة للقطاع العام.
المعيار رقم 02: قائمة التدفقات النقدية.	يحدد بيان التدفق النقدي مصادر التدفقات النقدية، الواردة والبنود التي تم صرفها خلال السنة، والرصيد النقدي في تاريخ الميزانية العمومية. معلومات التدفق النقدي مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات للإبلاغ عن كيفية قيام الدولة بعملها واتخاذ القرارات. تتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد كيفية قيام الدولة بتوليد الأموال اللازمة لتمويل أنشطتها وكذلك كيفية استخدام هذه الأموال. الهدف من هذا المعيار هو توفير معلومات حول تاريخ التغييرات في النقد والنقد المعادل للدولة باستخدام بيان التدفق النقدي الذي يصنف التدفقات إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.
المعيار رقم 03: الإيراد بين المعاملات غير التبادلية	الهدف من هذا المعيار هو توضيح القواعد المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الدخل الناتج عن المعاملات غير التبادلية وفقاً لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق. ويتعامل مع العناصر التي يجب مراعاتها عند تحديد وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية. ينشأ الدخل من المعاملات غير التبادلية، بما في ذلك الضرائب، عن ممارسة سيادة الدولة ويأتي من أطراف ثالثة لا تحصل على مقابل مباشر. تختلف عن المنتجات الحكومية الأخرى، والتي تتوافق إما مع معاملات مع نظير مباشر بقيمة معادلة لأطراف ثالثة (بيع السلع أو تقديم الخدمات، نقل أو استخدام أطراف أخرى للأصول غير الملموسة جسدياً أو مالياً، وما إلى ذلك)، أو إلى

<p>عمليات بدون نظير مكافئ لأطراف أخرى إذا لم تكن هذه العمليات نتيجة لممارسة سيادة الدولة.</p>	
<p>الغرض من هذا المعيار هو تحديد نفقات الدولة وتحديد قواعد الاعتراف بهذه المصاريف وتقييمها. يأخذ المعيار المتعلق بالرسوم في الحسبان الصلة بين الطبيعة المحاسبية للمصروفات وهيكل الميزانية للإنفاق، حسب العنوان والفئة، مما يجعل من الممكن إنشاء مراسلات بسيطة ولكنها غير منتظمة بين الرسوم المحاسبية ونفقات الميزانية. بالإضافة إلى ذلك، فإن بعض المصاريف مثل الاستهلاك والمخصصات وانخفاض القيمة (خسائر انخفاض القيمة) أو خصومات القروض لا تتوافق مع نفقات الميزانية. تشمل نفقات الدولة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- مصاريف التشغيل (المباشرة وغير المباشرة).</li> <li>- رسوم استجابة التكاليف.</li> <li>- الرسوم المالية.</li> </ul>	<p><b>المعيار رقم 04:</b> الأعباء</p>
<p>الغرض من هذا المعيار هو تحديد مكونات خزينة الدولة من أجل تمكين إعدادها وعرضها وتحليلها، مع مراعاة خصوصيات الدولة. ولا ينطبق هذا المعيار على المصاريف والإيرادات المتعلقة بمعاملات الخزينة التي يتناولها المعيار 4 والمعيار 12. كما يبين المعيار عناصر الأصول وعناصر الخصوم التي تمثل خزينة الدولة؛ عناصر الأصول مثل الأموال في الحسابات البنكية والسيولة النقدية والأوراق المالية قصيرة الأجل والتي تخضع لمخاطر ضئيلة، والاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة التي يمكن تحويلها بسهولة إلى مبلغ محدد من النقد والتي تخضع لمخاطر ضئيلة، وعناصر الخصوم مثل السحب على المكشوف. كما يبين كيفية عرضها في القوائم المالية وكيفية تقييمها.</p>	<p><b>المعيار رقم 05:</b> مكونات خزينة الدولة</p>
<p>الهدف من هذا المعيار هو عرض وسائل التمويل التي تستخدمها الدولة بما في ذلك الديون المالية (القروض) والديون التي تتحملها الدولة، كما يعرف المعيار عمليات التمويل والديون المالية ويقدم معلومات مفصلة عنها، ويبين المبادئ والقواعد المحاسبية المتوافقة مع طبيعة العمليات المنفذة ومستوى المراقبة المطلوب.</p>	<p><b>المعيار رقم 06:</b> الديون والأدوات المالية لأجل</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، كما يحدد طريقة الاعتراف بموجب تطبيق حقوق الملكية،</p>	<p><b>المعيار رقم 07:</b> الاستثمارات في</p>

<p>التي يتم بموجبها التسجيل المحاسبي للاستثمارات مبدئيا بالتكلفة ثم تعجل بعد ذلك بالتغير الحاصل بعد التملك في نصيب المستثمر من صافي أصول الوحدة المستثمر بها، كما تظهر قائمة الدخل نصيب المستثمر من نتائج أعمال الوحدة المطالب بها.</p>	<p>المنشآت الزميلة</p>
<p>يحدد هذا المعيار المعلومات التي يتعين على الحكومة تقديمها، بحيث تعتبر مسؤولة علنا عن مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها وعن الأداء المحقق، وحسب هذا المعيار فإنه يوجب على الدولة أن تقوم بالإفصاح عن نتائج تنفيذ ميزانيتها وفقا للمتطلبات القانونية أو الأحكام المعيارية المفروضة فيها أو الإفصاح عنها بشكل طوعي من أجل تحسين الشفافية، كما يجب الإفصاح في القوائم المالية أو في تقارير مالية أخرى عن المبالغ المقدرة المدرجة في الموازنة والمبالغ الفعلية، والمقارنة بينهما، وتقديم أسباب الاختلافات بينهما.</p>	<p><b>المعيار رقم 08:</b> عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية</p>
<p>يتناول هذا المعيار كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية مثل المنشآت التقنية والمعدات، وكيفية الاعتراف بها في الميزانية وتحديد قيمتها المحاسبية، والمعالجة المحاسبية لنقص قيمتها والاهتلاكات الخاصة بها.</p>	<p><b>المعيار رقم 09:</b> الأصول المادية</p>
<p>الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتناولها معيار آخر، يتطلب هذا المعيار من الدولة الاعتراف بالموجودات غير الملموسة إذا كان مراقب من طرف الدولة ويتوقع منه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية لها، كما يحدد كيفية تحديد القيمة المحاسبية للأصول غير الملموسة وضرورة الإفصاح عنها.</p>	<p><b>المعيار رقم 10:</b> الأصول غير الملموسة.</p>
<p>الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للمؤونات، الخصوم والأصول المحتملة وكيفية الاعتراف بها.</p>	<p><b>المعيار رقم 11:</b> المؤونات، الخصوم والأصول المحتملة.</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية المعالجة المحاسبية للإيرادات من المعاملات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات، بيع البضائع، أو استخدام أطراف أخرى لأصول وحدات القطاع العام المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم.</p>	<p><b>المعيار رقم 12:</b> الإيرادات من المعاملات التبادلية</p>

<p>يتعلق هذا المعيار بحساب المخزونات ويعد جزءا ضروريا من الإطار العام للمعايير التي يعد اعتمادها ضروريا لتنفيذ المخطط المحاسبي للدولة ولإعداد وعرض القوائم المالية للدولة وفقا لأساس الاستحقاق، يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون ويقدم إرشادات لتصنيف المخزونات، وتقييمها، وتحديد التكلفة التي يجب الاعتراف بها والعناصر التي تدخل في حساب التكلفة.</p>	<p><b>المعيار رقم 13:</b> المخزون</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق معالجتها وعرضها في القوائم المالية لكل من المستأجر والمؤجر وفيما يلي بعض التعاريف الواردة في المعيار:</p> <p><b>عقود الإيجار:</b> هو اتفاق يتم بموجبه المؤجر للمستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة واحدة أو سلسلة من الدفعات. ويميز المعيار بين نوعين من عقود الإيجار:</p> <p><b>عقود الإيجار التمويلية:</b> هو عقد يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل الملكية في نهاية مدة العقد، ومن أهم تبعاته أن يقوم المستأجر بمعالجة الأصل محل عقد الإيجار التمويلي، ومن أهم تبعاته أن يقوم المستأجر بمعالجة الأصل محل عقد الإيجار التام ويلي كأصل خاضع لسيطرته.</p> <p><b>عقود الإيجار التشغيلية:</b> هو أي عقد غير عقد الإيجار التمويلي.</p>	<p><b>المعيار رقم 14:</b> عقود الإيجار</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التي يجب تطبيقها من طرف وحدات القطاع العام لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته، وكذا ضمان أنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، ويقصد بالأصول المولدة للنقد الأصول المحتفظ بها بهدف رئيسي وهو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر لها. والأصول غير المولدة للنقد هي أصول غير الأصول المولدة للنقد.</p>	<p><b>المعيار رقم 15:</b> انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد</p>
<p>الغرض من هذا المعيار هو تحديد تصنيف المعلومات المقدمة والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في بيان الأداء المالي حتى تقوم الدولة بإعداد وعرض القوائم المالية على أساس ثابت ودائم، كما يحدد المعالجة المحاسبية المطبقة على التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء</p>	<p><b>المعيار رقم 16:</b> الرصيد الصافي للسنة المالية، الأخطاء</p>

<p>الأخطاء، حيث تعرف الأخطاء الأساسية بالأخطاء التي تم اكتشافها خلال السنة المالية والتي تتسم بأهمية كبيرة بحيث تؤثر على موثوقية القوائم المالية، وتعرف السياسات المحاسبية على أنها المبادئ والأس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها وحدات القطاع العام في إعداد وعرض بياناتها المالية. كما يتطلب هذا المعيار عرضا في بيان الأداء المالي بعض بنود الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية لتحديد صافي رصيد السنة المالية، حيث تعرف الأنشطة غير العادية على أنها إيرادات أو أعباء ناتجة عن أحداث أو معاملات متميزة بوضوح عن الأنشطة العادية ولا يتوقع أن تنتج على أساس متكرر ومنتظم، والأنشطة العادية هي الأنشطة التي تنتج في إطار مهام الدولة.</p>	<p>الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى تحديد قواعد الاعتراف بالموجودات الحالية مستحقة القبض وكيفية تقييمها، ويقصد بحقوق الأصول المتداولة بأنها مبالغ مستحقة للدولة من أطراف أخرى وتتمثل في:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الحقوق على الزبائن ناتجة عن بيع بضائع أو تقديم خدمات.</li> <li>- المستحقات من الأشخاص الخاضعين للضرائب والتي تشمل الضرائب والغرامات التي تجمعها الدولة عنها أو بالنيابة عن أطراف أخرى.</li> <li>- المستحقات عن المدينين الآخرين.</li> <li>- كما ينطبق هذا المعيار أيضا على الحسابات المرتبطة بأوراق القبض، مثل الأوراق التجارية.</li> </ul>	<p><b>المعيار رقم 17:</b> حقوق الأصول المتداولة.</p>

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على

Ministère de finance, Recueil des normes comptables de l'état, 2019.

يتضح من خلال ما سبق، أن الدولة الجزائرية أخذت بعض المعايير من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دون أدنى تغيير، في حين أنها توجهت نحو تكييف بعض المعايير بما يتماشى والبيئة الجزائرية تماما كما فعلت فرنسا، من خلال إدخال تعديلات على المعايير المحاسبية الدولية شملت تغيير التسمية وآليات وإجراءات تطبيقها في الواقع.

يمكن استنتاج ملاحظة هامة، وهي أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لا يحتم على الدول تبني المعايير كما هي، وإنما يسمح بتكييفها بما يتلاءم وبيئة كل دولة، بشرط احترام مضمون المعيار.

### 2. شروط نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

من الملاحظ أنه تم الإنتهاء من إعداد كل الوثائق المرتبطة بتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حتى يتلاءم مع المعايير المحاسبية، إلا أنه لم يطبق في الوحدات الحكومية بعد، وبالتالي فتطبيق معايير المحاسبة الدولية يمكن أن يعتمد على مجموعة من الشروط لنجاح تطبيقه والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- **رغبة الدولة في المساءلة والمحاسبة:** إن نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتطبيق مشاريع الإصلاح يتطلب وجود رغبة قوية من الدولة وتوجهاتها في كيفية تسيير المال العام بكل إفصاح وشفافية من أجل المساءلة والمحاسبة، وبالتالي على الدولة إذا أرادت أن ينجح هذا المشروع عليها متابعتها ومرافقتها من بدايته إلى غاية تنفيذه وتطبيقه وهذا ما يعطي قوة أكبر للمشروع، كما أنه يتطلب وجود قوة قانونية ترافق تطبيق هذا المشروع، حيث نجد أن الدول التي مؤشرات الشفافية فيها عالية بالنسبة للمعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية تمتاز بوجود سلطة تشريعية وتنفيذية قوية ساهمت في تحقيق هذه الغاية.
- **ضرورة حوكمة القطاع العام:** يتطلب تطبيق المشروع وجود إطار تشريعي وقانوني فعال بالإضافة إلى الإطار الرقابي الذي يسهر على تنفيذ ومرافقة عمل المشروع، وللحصول على هذه العناصر لا بد من حوكمة القطاع العام، نظرا لما لها من أهمية كبرى في تطبيق المعايير، حيث أن الحوكمة في الوحدات الحكومية تعني تحديد مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء داخل الوحدة وهذا باختيار أفضل الأساليب الفعالة لتحقيق خطط وأهداف وتوجهات الدولة.
- **استخدام محاسبة المسؤولية:** إن نجاح المشروع في الحصول على البيانات وعرضها في شكل معلومات في القوائم المالية تتطلب استخدام محاسبة المسؤولية والتي تعمل على توزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المراكز، بحيث يعمل كل مركز في حدود سلطاته، على إصدار تقارير تعبر عن الأداء الفعلي لكل مركز، وبالتالي فاستخدام محاسبة المسؤولية تعمل على تحقيق الأهداف الخاصة بكل وحدة حكومية مما يسمح بتحسين الأداء والمساهمة في نجاح تطبيق المشروع.
- **ضرورة وجود هيئة مستقلة لمتابعة تنفيذ المشروع:** إن إعداد ومتابعة المشروع يتطلب وجود هيئة مستقلة تابعة لوزارة المالية لها صلاحيات واسعة، هدفها الإشراف على متابعة ومرافقة المشروع حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعالية مع مختلف الوزارات المشاركة في عملية تطبيق المشروع بكل جدية وحزم.

<sup>1</sup> يوسف السعيدى أحمد، مرجع سبق ذكره، 2016، ص ص 291-294.

- العمل على وضع نظام محاسبي يتوافق مع المعايير: إن من مميزات المعايير الدولية أنها خاضعة للتغيير والتعديل في أي وقت ممكن مما يتطلب متابعة ومواكبة هذه التغييرات أثناء ممارسة العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية، مما يجعل وجود صعوبة في تسجيل العمليات المتعلقة بالنشاط الحكومي داخل الوحدة، والتغييرات المرتبطة بالمعايير وهذا ما يتطلب وجود إطارات متخصصة في هذا المجال، مما يستدعي صياغة قانون يعتبر كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير.
- ضرورة الانتهاء من تقييم ممتلكات الدولة: إن الملاحظ في المشروع تركيزه على ممتلكات الدولة، والتي من خلالها يمكن معرفة الوضعية المالية للدولة، وهذا ما يستدعي ضرورة تدخل بإنشاء هيئة وطنية مستقلة تعمل على متابعة ومراقبة عملية الجرد بكل صرامة وجدية وهذا بالتنسيق بين الهيئات المعنية بالجرد والوحدات الحكومية للانتهاء الفوري من عملية الجرد العام التي تعتبر آلية مهمة للتقييد المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالتثبيات والعمل على نجاح تنفيذ المشروع.

### المبحث الثاني: دراسة تطبيقية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في عملية الإصلاح وذلك بالتطبيق على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث اتبع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

يتضح من خلال ما سبق، أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإصلاح نظام المحاسبة العمومية أصبح ضرورة لعدة عوامل وطنية ودولية، وذلك بهدف إعطاء مصداقية وثقة عالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية لذا يتناول هذا المبحث الجانب العملي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية وذلك بغرض جمع الدلائل وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها.

سيدرس من خلال هذا المبحث ثلاثة مطالب، المطلب الأول يعرض فيه منهجية الإستبيان، أما في المطلب الثاني عرض ومناقشة نتائج البيانات الشخصية للإستبيان عينة الدراسة وفي المطلب الثالث التحليل الوصفي لنتائج الإستبيان، وسيتم عرض المطالب كما يلي:

- تقديم منهجية الإستبيان؛
- عرض ومناقشة نتائج البيانات الشخصية للإستبيان عينة الدراسة؛
- التحليل الوصفي لنتائج الإستبيان.

**المطلب الأول: تقديم منهجية الإستبيان**

لكل بحث طرق وأدوات يستعملها الباحث من أجل التوصل إلى أغراض البحث، والنتائج المسطرة وتختلف الطريقة والأدوات من بحث إلى آخر ففي هذا البحث تم استخدام التحليل الإحصائي (SPSS 24) .

**1. عينة الدراسة**

تم إختيار عينة مستهدفة مكونة من إطارات بوزارة المالية والمحاسبون والأميرين بالصراف والمراقبون الماليون في المؤسسات العمومية، وأساتذة جامعيين، وقد بلغ حجم العينة 50 إستمارة موزعة، وتم استرجاع 45 استبانة.

**الجدول 2.3: توزيع الإستبانة على عينة الدراسة**

الصالحة للتحليل	غير صالحة للتحليل	غير المسترجعة	المسترجعة	الموزعة	الإستبانة
45	00	5	45	50	العدد
100%	00%	10%	90%	%100	النسبة

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على نتائج الإستبيان

**2. التعريف بأداة جمع البيانات**

يعد استبيان الدراسة من أهم المصادر للحصول على البيانات المتعلقة بالجانب التطبيقي، وكلما توفرت في الاستبيان الدقة في التصميم إنعكس ذلك على جودة البيانات، إشتهل الإستبيان على جزأين:

- **الجزء الأول:** تضمن البيانات الشخصية متمثلة في المستوى التعليمي، الوظيفة وسنوات الخبرة عن المبحوثين وهي بيانات تفيد للتعرف على خصائص مجتمع الدراسة.
- **الجزء الثاني:** تضمن عبارات عن مقياس يهدف إلى التعرف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري وأفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد إحتوى هذا الجزء على مجموعة من العبارات. والجدول الموالي يبين المحاور وعدد العبارات لكل محور:

جدول 3.3: محاور الإستبيان وعدد عباراتها

الرقم	المحور	العبارات
01	واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر	4
02	متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	6
03	آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر	6

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على إستبيان الدراسة

عند وضع هذا الإستبيان تم الأخذ بعين الإعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية وتلبي المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها، وقد تم توزيع أغلب الاستبيانات شخصيا على أفراد العينة، وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه ومراعاة الجدية في الإجابة عليه.

3. حساب قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكرث الرباعي

لمعالجة معطيات الدراسة وتحليل نتائجها استخدم برنامج (SPSS 24) من أجل الحصول على الجداول والتكرارات وبعض المؤشرات الإحصائية.

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، غير موافق، غير موافق بشدة)، هو ضمن مقياس ليكرث الترتيبي والذي يبدأ من موافق بشدة وينتهي بغير موافق بشدة، والأرقام التي تدخل في البرنامج الاحصائي (SPSS)، تعبر عن الدرجات ومنه إعطاء كل إستجابة درجة تقابلها كما هو موضح حسب الجدول الموالي:

جدول 4.3: درجات مقياس ليكرث الرباعي

الإستجابة	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	4	3	2	1

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على درجات مقياس ليكرث الرباعي

يمكن حساب المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكرث عن طريق:

- حساب المدى: هو أكبر رقم في مقياس ليكرث الرباعي ناقص أصغر رقم فتصبح النتيجة كما يلي:

$$3=1-4$$

- حساب طول الفئة: يتم احتساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات كما يلي:

$$0,75=4/3$$

فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى (1 + 0,75)، وهكذا بالنسبة إلى بقية المتوسطات الحسابية، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول 5.3: قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بفئات سلم ليكرث الرباعي ودالاتها

دالاتها	درجات المقياس المستخدمة في الدراسات	الوزن النسبي %		الوسط الحسابي	
		من	إلى	من	إلى
درجة كبيرة جدا	موافق بشدة	81.25%	100%	3.25	4
درجة كبيرة	موافق	62.5%	81%	2.5	3.24
درجة صغيرة	غير موافق	43.75%	62.25%	1.75	2.49
درجة صغيرة جدا	غير موافق بشدة	25%	43.5%	1	1.74

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مقياس سلم ليكرث الرباعي

هكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل عبارة من المحاور، والأهمية النسبية لها، كما

ظهر في الجدول السابق.

#### 4. صدق وثبات الاستبانة

قبل الخوض في عمليتي التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات، لابد من التعرف على معاملي الصدق والثبات ويقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، ويمكن التأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

- صدق المحكمين: قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأستاذ المشرف وأساتذة محكمين في المدرسة العليا للتجارة، وكذا متخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء، وذلك للاسترشاد بأرائهم في

مدى مناسبة فقرات الاستبيان، وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بملاحظات والتوصيات الواردة من المحكمين.

- **صدق المقياس:** تم حساب صدق المقياس باستعمال طريقة ألفا كرو نباخ (Alpha de Cronbach) حيث حسب لكل محور مستخدم في الدراسة وذلك بهدف إختبار ثبات المحاور، فكلما اقتربت قيمة معامل الفا كرو نباخ من الواحد كلما زادت درجة الثبات وصدق المحاور، وكلما اقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات، وتم الإعتماد على معامل الثبات ألفا كرو نباخ الذي يحدد مستوى قبول أداة القياس بمستوى 0,60 فأكثر.

الجدول 6.3: قيم معامل ألفا كرو نباخ لمحاور إستبيان الدراسة

الرقم	المحور	عدد العبارات	ألفا كرو نباخ
01	واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر	4	0.78
02	متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	6	0.81
03	أفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر	6	0.82
	<b>الإجمالي</b>	17	0.81

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 24

تشير النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه إلى أن ألفا كرو نباخ للدراسة ككل هو 0,81 وأن معامل ألفا للمقاييس المستخدمة في الدراسة كانت جميعها أكبر من (0,6) وهو الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا كرونباخ. ومنه يمكن إستنتاج، بأن المحاور المستخدمة تتمتع بالثبات والصدق الداخلي.

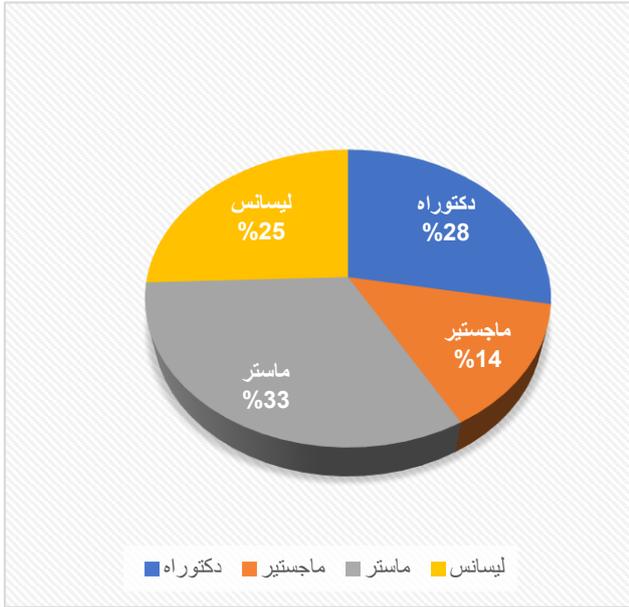
#### المطلب الثاني: عرض ومناقشة نتائج البيانات الشخصية للإستبيان عينة الدراسة

تم إدراج مطلب يتضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة المستهدفة والمتمثلة في 3 خصائص (المستوى التعليمي-الوظيفة-سنوات الخبرة) وهي كما يلي:

#### 1. توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

يعتبر المؤهل العلمي أحد العناصر المحددة لأهمية ودقة المعلومات التي تم جمعها من خلال هذا الإستبيان، فكلما كان المؤهل العلمي فإنه يسمح بالحصول على معلومات يمكن الإعتماد عليها للوصول إلى نتائج موضوعية وتحليلها ويتضح توزيع العينة من الجدول والشكل الموالي:

الشكل 2.3: توزيع العينة حسب المستوى التعليمي



الجدول 7.3: توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	12	26,6
ماجستير	8	17,7
ماستر	14	31,1
ليسانس	11	24,4
المجموع	45	100

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات برنامج المعالجة الإحصائية SPSS 24.

من خلال الجدول والشكل أعلاه الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي، يلاحظ أن عدد أفراد العينة الحاملين لشهادة الماستر 31%، ثم يليها حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 26%، ومن ثم شهادة ليسانس بنسبة 24% وفي الأخير حاملي شهادة ماجستير بنسبة 17%. وهذا يفسر أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي مما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليه.

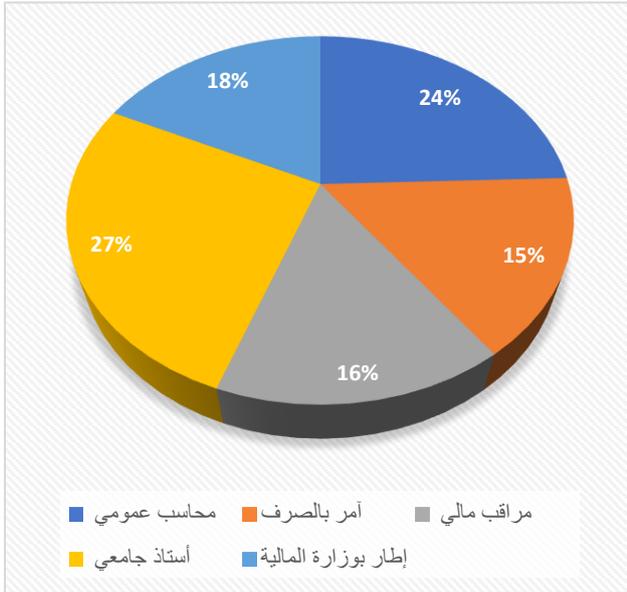
## 2. توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

تتمثل الوظيفة بالنسبة لعينة الدراسة من خلال الجدول والشكل الموالي:

الجدول 8.3: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
محاسب عمومي	11	24,4
أمر بالصرف	7	15,5
مراقب مالي	7	15,5
أستاذ جامعي	12	26,6
إطار بوزارة المالية	8	17,8
<b>المجموع</b>		<b>100</b>

الشكل 3.3: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات برنامج المعالجة الإحصائية SPSS 24.

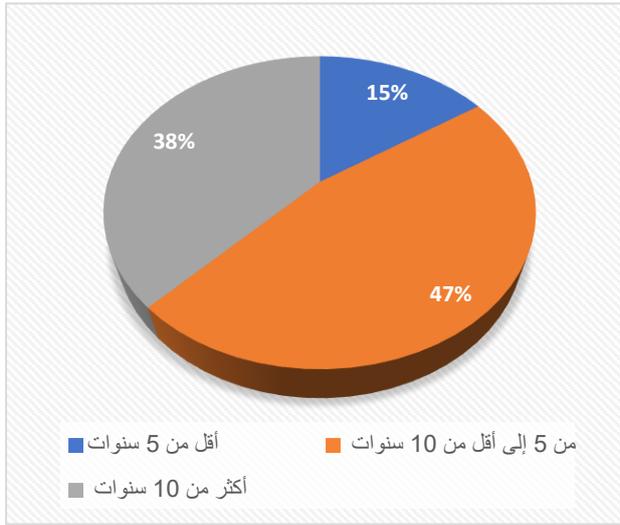
يلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة، أن أفراد العينة موزعين من أساتذة جامعيين بنسبة 26,6%، ومحاسبون عموميون بنسبة 24,4%، وإطارات بوزارة المالية بنسبة 17,8%، ومراقبين ماليين وأمرون الصرف بنسبة 15,5%.

يستنتج أنه شكل المهنيين النسبة الأكبر من مجموع أفراد العينة حيث بلغت نسبة المعنيين 73,2%، في حين شكل الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين النسبة المتبقية، وهذا ما يؤشر على إن إجابات أفراد العينة توجهت بنظرة مهنية أكثر منها أكاديمية.

### 3. توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

تتمثل سنوات الخبرة بالنسبة لعينة الدراسة من خلال الجدول والشكل الموالي:

الجدول 9.3: توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة الشكل 4.3: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة



المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	7	15,6
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	21	46,7
أكثر من 10 سنوات	17	37,8
المجموع		100

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات برنامج المعالجة الإحصائية SPSS 24.

من خلال الجدول والشكل أعلاه، يلاحظ أن فئة العينة المحددة من 5 إلى أقل من 10 سنوات هي أكبر نسبة من حيث الخبرة بنسبة 46,7%، ثم تليها فئة العينة الأكثر من 10 سنوات بنسبة 37,8%، وفي الأخير تأتي الفئة الأقل من 5 سنوات بنسبة 15,6%. هذا ما يزيد من قيمة البحث والاقتراحات المتوصل إليها.

### المطلب الثالث: التحليل الوصفي لنتائج الإستبيان

سيدرس من خلال هذا المطلب التحليل الوصفي لعبارات المحاور الثلاثة حسب آراء المستجوبين.

#### 1. إتجاه المستجوبين نحو واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

يبين الجدول أدناه التحليل الوصفي لعبارات تعبر عن اتجاهات المستجوبين لمعرفة آرائهم نحو واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر، ويشمل هذا الجدول التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمستوى موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه العبارات. حيث أظهر التحليل أن لدى المستجوبين اتجاهات سلبية نحو نظام المحاسبة العمومية بالجزائر كما هو موضح بالجدول الموالي:

الجدول 10.3: يبين تحليل عبارات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر

إتجاه المتوسط	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الخيارات				العبارات	
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق	موافق بشدة		
غير موافق	0,36	2	2	42	-	1	ك	01. مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها تتيح إمكانية المقارنة بين السنوات المالية.
			4,4	93,3	-	2,2	%	
غير موافق بشدة	0,5	1,44	25	20	-	-	ك	02. القوائم المالية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي تعكس المركز المالي للمؤسسات العمومية.
			55,6	44,4	-	-	%	
غير موافق	0,36	2,04	2	39	4	-	ك	03. يعتبر الأساس النقدي أساس ملائم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية.
			4,4	86,7	8,9	-	%	
غير موافق بشدة	0,61	1,38	30	14	1	-	ك	04. مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يتسم بمستوى إفصاح عالي، ما يعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة.
			66,7	31,1	2,2	-	%	
غير موافق	0,444	1,786	وجهة نظر المستجوبين نحو واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي بالجزائر					

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

يتبين من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المحور تحصلت على متوسطات حسابية منخفضة، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس إجابات المستجوبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمستجوبين نحو واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي بالجزائر (1,786 من 4) وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس ليكرث الرباعي (1,75 إلى 2,49) والتي تشير إلى الخيار غير موافق، الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر سلبية حول نظام المحاسبة العمومية المطبق حاليا بالجزائر.

وعموما تتطوي النتائج المبينة في الجدول على عدد من الدلالات أهمها:

- العبارة الأولى " يعتبر الأساس النقدي أساس ملائم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية"، حققت متوسط حسابي قيمته (2,04) وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى

الخيار غير موافق، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,36) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح على أن الأساس النقدي المعتمد غير ملائم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية، وهذا راجع لمحدودية المعلومات التي يقدمها، نتيجة بساطة النظام وإختزاله في جزء بسيط من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، لذلك تعجز المعلومة المقدمة عن تقديم صورة سليمة وواضحة للوضع المالي للمؤسسة وكذلك للأداء المالي.

- **العبارة الثانية** مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها تتيح إمكانية المقارنة بين السنوات المالية"، حققت متوسط حسابي قيمته (2) وهو يقع ضمن الفئة الأولى من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار غير موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,36)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح على أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا تكفي لعملية اتخاذ القرارات، نتيجة الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، الأمر الذي يصعب من عملية التحليل لإتخاذ القرارات وللمقارنة المحاسبية بين السنوات المالية.

- **العبارة الثالثة** القوائم المالية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي تعكس المركز المالي للمؤسسات العمومية"، حققت متوسط حسابي قيمته (1,44) وهو يقع ضمن الفئة الأولى من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار غير موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,5)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح أن القوائم المالية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي لا تعكس المركز المالي للمؤسسات العمومية، نتيجة اعتماد النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي على تسجيل العمليات المالية التي تحدث فعليا في فترة معينة، بغض النظر عن وقت حدوث الإلتزامات أو الحقوق المالية، وهذا يعني أنه لا يتم تسجيل الإلتزامات المستقبلية أو الحقوق غير المستحقة في القوائم المالية.

- **العبارة الرابعة** مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يتسم بمستوى إفصاح عالي، ما يعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة العمومية"، حققت متوسط حسابي قيمته (1,38) وهو يقع ضمن الفئة الأولى من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار غير موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,61)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا تتسم بمستوى إفصاح عالي، نتيجة محدودية البيانات المستخرجة من القوائم المالية التي تم إعدادها وفق الأساس النقدي، بسبب ارتكاز النظام على تسجيل الأصول المالية فقط، مثل النقد والحسابات البنكية والإستثمارات المالية، أي أن القوائم المالية لا تشمل الأصول غير المالية مثل الممتلكات العقارية والمعدات والتي لا تسمح بعرض كامل عناصر الذمة المالية للدولة، مما يؤدي إلى عدم تقديم صورة واضحة وصادقة عن وضعية المؤسسة العمومية.

## 2. إتجاه المستجوبين نحو متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يبين الجدول أدناه التحليل الوصفي لعبارات تعبر عن اتجاهات المستجوبين لمعرفة آرائهم نحو متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ويشمل هذا الجدول التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمستوى موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه العبارات. حيث أظهر التحليل أن لدى المستجوبين اتجاهات إيجابية لمتطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كما هو موضح بالجدول الموالي:

### الجدول 11.3: يبين تحليل عبارات المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إتجاه المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الخيارات				العبارات
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق	موافق بشدة	
موافق بشدة	0,42	3,78	—	—	10	35	01. تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
			—	—	22,2	77,8 %	
موافق بشدة	0,458	3,60	—	—	32	13	02. تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني يضم جميع الحسابات العامة للمنشآت الحكومية وتصميم مدخلاته ومخرجاته بما يتوافق مع
			—	—	71,1	28,9 %	

								معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
موافق بشدة	0,367	3,84	—	—	7	38	ك	<b>03.</b> لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر يجب اعتماد نهج تدريجي وأخذ خصوصية البيئة الجزائرية بعين الاعتبار.
			—	—	15,6	84,8	%	
موافق بشدة	0,471	3,78	—	1	8	36	ك	<b>04.</b> ضرورة صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
			—	2,2	17,8	80	%	
موافق بشدة	0,495	3,73	—	1	10	34	ك	<b>05.</b> ضرورة وجود هيئة مستقلة هدفها الإشراف على متابعة تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
			—	2,2	22,2	75,6	%	
موافق بشدة	0,596	3,69	—	3	8	34	ك	<b>06.</b> ضرورة الإنتهاء من جرد وتقييم أصول الدولة لتجنب إعاقة عملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
			—	6,7	17,8	75,6	%	
موافق بشدة	0,467	3,685	وجهة نظر المستجوبين نحو متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

يتبين من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المحور تحصلت على متوسطات حسابية مرتفعة، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس إجابات المستجوبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمستجوبين لمتطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (3,685 من 4) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي (3,25 إلى 4) والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة.

الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر إيجابية لمتطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وعموما تتطوي النتائج المبينة في الجدول على عدد من الدلالات أهمها:

- **العبارة الأولى** " تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,60) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,495)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح أن تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعد جزءاً هاماً من عملية الانتقال إلى هذه المعايير من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير.

- **العبارة الثانية** " تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني يضم جميع الحسابات العامة للمنشآت الحكومية وتصميم مدخلاته ومخرجاته بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,78) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,42)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح أنه من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لإن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي وبتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

- **العبارة الثالثة** " لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر يجب اعتماد نهج تدريجي وأخذ خصوصية البيئة الجزائرية بعين الاعتبار"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,84) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,596)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يرون أن البيئة التي تم فيها إصدار هذه المعايير مختلفة عن بيئة الجزائر، وأنه ما قد يصلح لدولة متقدمة قد لا يصلح لدولة نامية، فاتباع إستراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لإصلاح النظام المحاسبي العمومي من خلال ما يلائم البيئة العمومية الجزائرية

من معايير يعتبر من أفضل الطرق والتي تسمح للمؤسسات العمومية بالتكيف مع التغيرات ومعالجة المشكلات وعلى فهم أفضل للمعايير ومدى تأثيرها على العمليات المحاسبية.

- **العبارة الرابعة** " ضرورة صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,69) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,471)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح حاجة المحاسبة العمومية الجزائرية إلى أسس قانونية جديد تتماشى ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- **العبارة الخامسة** " ضرورة وجود هيئة مستقلة هدفها الإشراف على متابعة تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,73) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,495)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح أنه من شروط نجاح إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق والمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وجود هيئة مستقلة تابعة لوزارة المالية لها صلاحيات واسعة، هدفها الإشراف على متابعة ومرافقة المشروع حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعالية مع مختلف الوزارات المشاركة في عملية تطبيق المعايير بكل جدية وحزم.

- **العبارة السادسة** " ضرورة الإنتهاء من جرد وتقييم أصول الدولة لتجنب إعاقة عملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,73) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,495)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح أن التطبيق السليم لمبدأ الاستحقاق المحاسبي الذي دعمه الإصلاح في الجزائر يتطلب توفير قاعدة بيانات موثوقة تتضمن معلومات عن كافة ممتلكات وأصول العقارية للدولة وتحديد مدة منفعتها بما يمكن من التقييد المحاسبي، وهو ما يجب أن يتوفر في صيغته النهائية قبل دخول معايير المحاسبة الدولية حيز التطبيق.

**3. إتجاه المستجوبين نحو آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر**

يبين الجدول أدناه التحليل الوصفي لعبارات تعبر عن اتجاهات المستجوبين لمعرفة آرائهم نحو آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر، ويشمل هذا الجدول التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمستوى موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه العبارات. حيث أظهر التحليل أن لدى المستجوبين اتجاهات إيجابية نحو آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر، كما هو موضح بالجدول الموالي:

**الجدول 12.3: يبين تحليل عبارات المحور 03: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر**

إتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الخيارات				العبارات
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق	موافق بشدة	
موافق بشدة	0,367	3,82	—	—	8	37	ك 01. يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية.
			—	—	7,8	82,2 %	
موافق بشدة	0,477	3,76	—	—	11	34	ك 02. يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قابلية المقارنة بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات مما يرشد قرارات المؤسسة.
			—	—	24,4	75,6 %	
موافق	0,458	3,09	—	—	41	4	ك 03. يسمح اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

			-	-	91,1	8,9	%	العام بالحد من الفساد المتفشي في الإدارة العمومية.
موافق بشدة	0,288	3,71	-	-	13	32	ك	04. يوفر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعلومات اللازمة لتلبية إحتياجات كافة متخذي القرار.
					28,9	71,1	%	
موافق بشدة	0,435	3,67	-	-	15	30	ك	05. يوفر إعتقاد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بيانات حول تقييم الأصول الثابتة المملوكة للمؤسسات العمومية.
			-	-	33,3	66,7	%	
موافق بشدة	0,387	3,84	-	-	7	38	ك	06. يساهم إعتقاد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز مصداقية صورة الدولة الجزائرية تجاه المنظمات الدولية.
			-	-	15,6	84,4	%	
موافق بشدة	0,402	3,64	وجهة نظر المستجوبين نحو آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر					

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

يتبين من الجدول أعلاه أن معظم عبارات هذا المحور تحصلت على متوسطات حسابية مرتفعة، وبانحرافات معيارية منخفضة نوعا ما، الأمر الذي يشير إلى تجانس إجابات المستجوبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمستجوبين نحو آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر (3,64 من 4) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي (3,25 إلى 4) والتي تشير إلى الخيار موافق بسدة، الأمر الذي يبين أن للمستجوبين وجهة نظر إيجابية نحو آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر. وعموما تتطوي النتائج المبينة في الجدول على عدد من الدلالات أهمها:

- العبارة الأولى" يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,82) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,367)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتضح أنه عند تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يصبح الإفصاح الكامل أساسيا في المحاسبة المطبقة في الإدارة العمومية الذي ينتج عنه تقارير مالية ذات جودة عالية.

- العبارة الثانية "يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قابلية المقارنة بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات مما يرشد قرارات المؤسسة"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,76) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,477)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

يستنتج أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من شأنه أن يحسن اتساق القوائم المالية وقابليتها للمقارنة بين مختلف الفترات على المستوى الدولي، مما يرشد عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة العمومية.

- العبارة الثالثة" يسمح اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالحد من الفساد المتفشي في الإدارة العمومية"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,09) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,458)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة ورأيهم فيها إيجابي.

فيتضح أنه، بمجرد نشر القوائم المالية فإن ذلك سوف يقلل من الفساد، ولاسيما أن عمليات الرقابة في ظل المعايير سوف تكون أكثر صرامة من خلال الاستعانة بالخبراء للتصديق على الحسابات.

- العبارة الرابعة" يوفر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعلومات اللازمة لتلبية إحتياجات كافة متخذي القرار"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,71) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,288)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتبين أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يسمح بتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية المبلغة إلى المستخدمين الخارجين والمديرين، ومن ثم يزداد الضبط المالي مما يؤدي إلى تجنب الفساد وسوء الإدارة.

- العبارة الخامسة" يوفر إعتداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بيانات حول تقييم الأصول الثابتة المملوكة للمؤسسات العمومية"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,67) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى الخيار موافق بشدة، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0435)، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

فحسب آراء المستجوبين يتبين أن تبني المعايير المحاسبية يوفر قاعدة بيانات موثوقة تتضمن معلومات عن كافة ممتلكات وأصول العقارية المملوكة للمؤسسات العمومية.

العبارة السادسة" يساهم إعتداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز مصداقية صورة الدولة الجزائرية تجاه المنظمات الدولية"، حققت متوسط حسابي قيمته (3,84) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرث الرباعي والتي تشير إلى أن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تبني معايير (IPSAS) يساهم في تعزيز مصداقية صورة الدولة الجزائرية تجاه المنظمات الدولية، أما الانحراف المعياري لهذه العبارة فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,387) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة.

### خلاصة الفصل الثالث

في إطار التوجه الدولي الحالي نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية، تعسى الجزائر لإصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال العديد من مشاريع الإصلاح التي تخص جميع جوانب نظام المحاسبة العمومية، تهدف لتطوير النظام المحاسبي من جميع جوانبه بالانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، وعصرنة نظام الموازنة العامة، وكذا تطوير الجانب القانوني المتمثل في القانون العضوي المتعلق بقانون المالية، كما قامت بصياغة معايير وطنية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) تم تكييفها حسب ما يناسب البيئة الجزائرية.

أوضحت الدراسة الميدالية العديد من النتائج التي يجب أخذها بعين الاعتبار أهمها ما يلي:

- أشارت نتائج التحليل الإحصائي أن نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر أصبح تغييره ضرورة حتمية حيث إتفق أفراد العينة عن عجز هذا النظام عن تقديم أفضل الممارسات المحاسبية، كما أنه يعتمد على الأساس النقدي ولا يمكن الدولة من معرفة ممتلكاتها المنقولة والغير منقولة، ويعطي وثائق محاسبية غير واضحة وفي غير وقتها.
- أشارت نتائج التحليل الإحصائي أنه توجد متطلبات أساسية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من بينها: تطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية، تطوير القياس المحاسبي، تأهيل وتدريب العاملين في القطاع الحكومي، صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية " يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- أشارت نتائج التحليل الإحصائي أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أصبح من الأولويات حيث إتفق أفراد العينة وهذا كون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يمنح أفضل الممارسات المحاسبية ويعطي تقارير مالية ذات جودة عالية، كما يسمح بتقييم أداء المسؤولين ويقوم بترشيد اتخاذ القرارات في الحكومة كما يسمح بترشيد الإنفاق الحكومي وتحسين المساءلة والشفافية.

الخاتمة العامة

## الخاتمة

الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لم تعد خياراً أمام الدول لمسايرة تطورات العصر، الشيء الذي يسمح للحكومات وخاصة الحكومة الجزائرية أنها تمكن ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة ومعرفة الذمة المالية للدولة من استثمارات وحقوق وديون، على عكس القواعد التي تخضع لها مدونة حسابات الخزينة التي تتميز بالبساطة، وهذا ما جعلها قاصرة على تقديم نظرة شاملة عن نشاط الدولة، إلى جانب عدم مسيرتها للمعايير الدولية المعمول بها حالياً، الأمر الذي استلزم إيجاد بديل للإطار المحاسبي الحالي المتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي يشكل مرجعاً للحسابات التي يستخدمها المحاسبين العموميين لمسك حساباتهم من أجل الانتقال من المحاسبة على أساس النقد إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

قامت الجزائر باختيار المعايير المحاسبية الدولية الممكن تطبيقها وتبسيطها لتكييفها مع الوضع الاقتصادي الداخلي كخطوة أولية، ثم عصرنة أنظمة الميزانية ومن خلالها عصرنة نظام المحاسبة العمومية من كل جوانبه خاصة الجانب القانوني، بالإضافة إلى البرامج المعلوماتية وكذا وجود طاقة بشرية مؤهلة بالإضافة إلى وجود رغبة حقيقية لإصلاح القطاع العام.

## نتائج إختبار الفرضيات

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي استخدمت والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة، والدراسة التطبيقية، تبين من خلال إختبار الفرضيات ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** "تعتبر المحاسبة العمومية آلية للرقابة وتسيير المال العام من خلال نظامها المحاسبي والتي تطبق على القطاع العام"، تمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول، حيث تبين أن المحاسبة العمومية هي آلية تستخدم للرقابة وإدارة المال العام في القطاع العام، وتتم هذه العملية عن طريق تطبيق نظام محاسبي محدد ينظم العمليات المحاسبية والتقارير المالية في الهيئات العمومية.
- **الفرضية الثانية:** "معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تعتمد على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) حيث تكون متطلباتها قابلة للتطبيق على القطاع العام وتسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة والتقليل من غمود الأرقام التي تقدمها الحكومات"، تمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة النظرية للفصل الثاني حيث تبين ان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مستمدة من المعايير الدولية (IAS/IFRS) والتي تعمل على تحقيق الإصلاح الشامل للمؤسسات العمومية الغير هادف لتحقيق الربح.
- **الفرضية الثالثة:** " نظام المحاسبة العمومية الحالي يتميز بالقصور في عدة جوانب مما استدعى ضرورة إصلاحه ". تمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج التحليل الإحصائي للمحور الأول، حيث

تبين أن النظام المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية القائم على تطبيق الأساس النقدي في القياس المحاسبي، لا يوفر معلومات وبيانات شاملة عن الذمة المالية للدولة، ولا يوفر حسابات مرنة تسهل العمل المحاسبي، ولا يقوم بعرض المركز المالي الحقيقي للمؤسسة العمومية مما يوضح أن هذا النظام يتضمن نقائص عديدة، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

- **الفرضية الرابعة:** يتطلب نظام المحاسبة العمومية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام". تمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثاني، حيث تبين أنه توجد متطلبات أساسية لتطبيق معايير (IPSAS) من بينها: تطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية، تأهيل وتدريب العاملين في القطاع الحكومي، إنشاء هيئة للإشراف على تطبيق معايير (IPSAS)، صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

- **الفرضية الخامسة:** تبني المعايير الدولية في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تعزيز الشفافية والمصادقية للمعلومات المالية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية". تمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثالث، حيث تبين أن تطبيق معايير (IPSAS) في المؤسسات العمومية الجزائرية يحقق مجموعة من الأهداف من بينها: إعطاء تقارير مالية عالية الجودة، شفافية عمليات الحكومة، قابلية مقارنة المعلومات المالية، كما تساعد أيضا في الحد من الفساد المالي والإداري وتعطي صورة جيدة عن أداء المسؤولين، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الخامسة.

### نتائج الدراسة

بناء على الدراسة الميدانية التي أجريت يلاحظ أن هناك عدة متطلبات يجب أن تتوفر عليها البيئة الجزائرية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية وهذا من أجل تحقيق الأهداف المرجوة حيث يتبين من خلال الدراسة الميدانية وبعد تحليل الاستبيان النتائج الآتية:

- تعد المحاسبة العمومية الوسيلة الأساسية للمساءلة المالية عن كيفية التصرف بالمال العام للدولة، التي تعبر عن برنامج مالي يتضمن أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وقد ارتبط مفهوم المحاسبة، بتطور دور الدولة وتوسع النشاطات الحكومية من أجل تقديم الخدمات العامة لأفراد المجتمع عبر مختلف مراحل البحث عن الشفافية والإفصاح المالي للمعاملات المالية بين مختلف الإدارات العمومية للدولة.

- يعتبر أساس الإستحقاق أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة

المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.

- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، ويمكنها أن تكون مرجعا للحكومات الوطنية التي ترغب في القيام بإصلاحات مفادها تطبيق أساس الاستحقاق والممارسات المحاسبية المقبولة عموما في القطاع الخاص.

- أصبح موضوع تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام موضوع الساعة، ولاسيما في ظل الأزمة الاقتصادية والمالية التي تشهدها العديد من دول العالم، والتي سرعان ما تحولت إلى أزمة سياسية، حيث دفعت تداعيات هذه الأزمة الكثير من الدول إلى مراجعة عميقة للأنظمة المحاسبية والمالية من خلال تبني معايير (IPSAS) .

- أن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية القائم على تطبيق الأساس النقدي، في القياس المحاسبي لا يوفر المعلومات والبيانات المالية التي تساعد المؤسسات العمومية على القيام بمهامها وتحقيق أهدافها لذلك يحتاج هذا النظام إلى تطوير وإصلاح.

- رغبة الدولة الجزائرية في تدارك سلبيات ونقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي، فقامت وزارة المالية سنة 1995 بإعداد مشروع إصلاح محاسبة الدولة وبدأ تنفيذه الفعلي، إلا أنه سرعان ما تم تجميده سنة 2007، ولاسيما بعد ما ثبت عدم تماثيه مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- حل محل إصلاح سنة 1995 بداية من 2006 مشروع آخر يستند على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام توازيا مع مشروع عصرنة أنظمة الميزانية، وقد جاء هذا المشروع ضمن رؤية الوزارة المالية المتمثلة في جعل التسيير العمومي متميز على المستوى الإقليمي يساهم في تعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة وتحقيق رفاه المواطنين، حيث يعد خطوة فعالة لتبني نظم وقوانين محاسبية جديدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- في إطار العمل على عصرنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى والمعايير المحاسبية تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تتوافق والواقع الجزائري، وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم اعتماد 17 معيارا حسب الوضع في الجزائر المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكذا المعايير المحاسبية الفرنسية في القطاع العام، لكن لتزال هذه المعايير لم تعتمد بعد بصفة رسمية لكونها في مرحلة الدراسة، حيث وزعت على مختلف المصالح والمديريات عبر مختلف الوزارات لإبداء الرأي والملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها.

- أثمرت جهود المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية حول إصلاح وعصرنة أنظمة الميزانية، إلى إصدار القانون العضوي الجديد رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية والذي سيحل محل القانون العضوي رقم 84-17 ويغير جذريا في الإطار المحاسبي للدولة بدخوله حيز التنفيذ خلال الأشهر القادمة، والذي يحمل في طياته استيراد الأسس المطبقة في القطاع الخاص وتطبيقها في القطاع العام من خلال التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق المطبقة في الشركات التجارية.
- من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي الجزائري، يجب توافر جملة من المقومات والجهود والمتطلبات الضرورية لنجاح هذا التطبيق بشكل يسير.
- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية الجزائرية يحقق جملة أهداف في مقدمتها إعطاء تقارير مالية عالية الجودة، كما يقلل من الفساد المالي والإداري في هذه المؤسسات، والمسائلة والمحاسبة كنظام رقابي فعال.
- الإرادة والجدية التامة التي على السلطة السياسية وخاصة وزارة المالية التحلي بها في رغبة التغيير الفعلي والجذري للواقع المحاسبي العمومي الحالي الذي يطبق أسلوب الأساس النقدي والتميز بعدم تماثيه مع المتطلبات الراهنة للإصلاح المحاسبي العمومي والعمل على الانتقال السلس في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، والعمل على الوقوف ومعرفة المعوقات والعراقيل التي حالت دون تجسيده، ثم نزعها وإزالتها، واستغلال كل مقومات النجاح الوطنية الموجودة.

### الإقتراحات

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الإقتراحات الآتية:

- ضرورة تطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواكبة التطورات المحاسبية الدولية، ووضع نظام محاسبي مرن يتماشى مع المستجدات في الساحة الدولية.
- تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في المؤسسات العمومية الجزائرية للتوافق مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تطوير الفكر المحاسبي للعاملين في المؤسسات العمومية الجزائرية، من خلال تأهيلهم وتدريبهم لقبول تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام ونظام المحاسبة على أساس الإستهقاق .
- يتطلب تطبيق هذا النظام الذي جاء ليتلاءم والمعايير الدولية القيام بنفعل الجرد العام لممتلكات الدولة على المستوى الوطني حتى يمكن التقييد المحاسبي لهذه الممتلكات في حسابات الدولة التي تنص عليها المعايير.
- العمل على إيجاد دعم دولي من طرف الهيئات الدولية للتوجه نحو تبني المعايير نظرا لما لها أهمية في مساعدة متخذي القرار في تحقيق الإبلاغ المالي الحكومي.

- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- استحداث هيئة مستقلة مكونة من خبراء في المحاسبة والمالية العامة تقوم بتطوير النموذج المحلي لمعايير محاسبة القطاع العام، صحيح أن وزارة المالية قامت بصياغة جملة من المعايير كمقدمة لتطبيق محاسبة القطاع العام الجديدة، لكن ذلك لا يكفي فالموضوع يتطلب حيوية كبيرة وديناميكية في تطوير ومتابعة المعايير والممارسات المحاسبية والمالية.
- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

#### آفاق الدراسة

- بعد دراسة هذا الموضوع تبين إمكانية المواصلة فيه من خلال التطرق للمواضيع الآتية:
- حوكمة تحصيل الإيرادات العامة بالجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).
  - عصرنة أجهزة الرقابة المالية بالجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي العمومي.
  - دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) والمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS).
  - أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل النظام الرقابي على الموازنة العامة للدولة بالجزائر.
  - الرقابة المالية الحكومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

## قائمة المراجع

## 1. المراجع باللغة العربية

## الكتب

1. أبو علي حسام، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016.
2. إسماعيل خليل إسماعيل، ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
3. الطيب شحاتة خالد، المهياي محمد خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2010.
4. القاضي حسين، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، دمشق، 2012.
5. المختار محمد أحمد عبد الله، المحاسبة الحكومية (النظرية والتطبيق)، المكتبة الوطنية للنشر، الخرطوم، السودان، 2018.
6. المشهداني بشرى نجم عبد الله وآخرون، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، دار الذاكرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بغداد، 2017.
7. الهويل سعد بن محمد، المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للطباعة والنشر، الرياض، 2019.
8. جايد مشكور سعود وآخرون، المحاسبة الحكومية (تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق)، دار نيور للطباعة والنشر والتوزيع، العراق، 2018.
9. دردوري لحسن، لقايطي الأخضر، أساسيات المالية العامة، دار حميثرا للنشر والترجمة، 2018.
10. سلامة محمود رأفت، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، الأردن، 2021.
11. عبد العظيم البنا بشير، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
12. عبد الله عبد السلام أحمد، محمد كمال إبراهيم أمال، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006.
13. لعمارة جمال، منهجية الموازنة العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
14. مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة 200

15. وديان لؤي، الحدرب زهير، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.

أطروحات الدكتوراه

1. بو لمطارد فريد، متطلبات تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS على تنفيذ وإعداد الموازنة بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، علوم اقتصادية، جامعة غرداية، 2021-2022.

2. جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، الكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018-2019، ص32.

3. جبارة بناصر، الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2017.

4. السعيد أحمد يوسف، نظام المحاسبة العمومية ومدى وملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2015-2016.

5. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013.

6. قاضي فاطمة الزهراء، رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر3، 2019/2020.

7. قمو آسية، ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام - دراسة استشرافية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017-2018.

## المقالات العلمية

1. بلول محمد صالح، ميلود عبود، "الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، 2019.
2. بن خلف الله يوسف، معاش قويدر، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي، المجلد 2، الجزائر، العدد 31، 2017.
3. جابي أمينة هناء، ملياني حكيم، "أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 02، 2017.
4. حوري عمر، "الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: واقع وآفاق"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 02، 2016.
5. خبيطي خضير، مونة يونس، "أفاق معايير المحاسبة للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2016.
6. ضريفي نادية، أمال حاج جاب الله، "إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS"، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار تليجي بالأغواط، الجزائر، العدد 07، 2018.
7. عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية، في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 1، الجزائر، 2021.
8. لعلايبي مالك، زرقين عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 15، 2016.

## الملتقيات العلمية

1. الجعارات خالد جمال، تطبيق معايير المحاسبية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر 2014.
2. لكل محمد، لكل حياة، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية IPSAS، الملتقى الدولي دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة

التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي برلين، ألمانيا، 01-02-2022 أكتوبر.

### تقارير الهيئات والمنظمات الدولية

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2021، ص 02.
2. صندوق النقد الدولي: دليل شفافية المالية العامة 2007، منشورات صندوق النقد الدولي، 2007،

### القوانين والأوامر

1. المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المتعلق بتنظيم مصالح الرقابة المالية، المؤرخ في 21 نوفمبر 2011.
2. المرسوم التنفيذي رقم 21-252 المتعلق بمهام وزارة المالية، المؤرخ في 06 جوان 2021، الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية، العدد 47.
3. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 43، 1991.
4. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992.
5. قانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53.
6. قانون رقم 90 - 21 يتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990، الجريدة الرسمية الجزائرية.
7. مرسوم تنفيذي رقم 91 - 311 يتعلق بتعيين المحاسبون العموميون واعتمادهم، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 43.
8. مرسوم تنفيذي رقم 91 - 312 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبون العموميون، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 43.
9. مرسوم تنفيذي رقم 91 - 314 يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 43.
10. قانون رقم 84 - 17 يتعلق بقوانين المالية، المؤرخ في 07 يوليو 1984، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 28.

## 2. المراجع باللغة الأجنبية

**Articles and reports**

1. Achraf Trabelsi, application des normes IPSAS dans les établissements universitaires, Iatrach édition, 1ère édition, Tunisie ,2017.
2. Ali Bissad, manuel de la comptabilité publique, école nationale des impôts, koléa, Algérie, 2001.
3. Andreas Bergmann Sandro Fuchs: " Accounting Standards for Complex Resources of International Organizations ", Glob Policy, Volume 8, Issue S5, 2017.
4. Balogun Emmanuel Olanrewaju, "The Impacts of International Public Sector Accounting Standards in The Nigérien Public Sector", International Journal of Advanced Academic Research, Vol 02, Issue 07, 2016.
5. Benito, Bernardino, Isabel Brusca, et Vicente Montesinos. « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière: le rôle des IPSAS », Revue Internationale des Sciences Administratives, vol. 73, no. 2, 2007.
6. Brusca, Isabel, et Juan Carlos Martínez: "L'adoption des IPSAS: un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public ", Revue Internationale des Sciences Administratives, vol 82, no 4, 2016.
7. David Hay: " Public sector accounting in New Zealand an update and clarification ", Financial Accountability & Management, 1992, Volume 8.
8. International federation of accountants, handbook of international public sector accounting pronouncements, Volume I, IPSASB, 2022.
9. Marie-Pierre Calmel: " Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national ", Politiques et management public, Vol 30/3, 2013.
10. Michel Prada, Marie-Pierre Calmel: "Les dix ans du Conseil de normalisation des comptes publics: enjeux et perspectives ", Gestion & Finances Publiques, N° 6, 2020.
11. Ministère de finance, Recueil des normes comptables de l'état,2019.
12. Olomiyete and Ayobami I," Accountability and Financial Reporting Issues in Nigeria: Considering a Change from Cash Accounting to Accrual Accounting", International Journal of Management Sciences and Humanities, Vol 2, N°1, March 2014.
13. OMC, Comité du budget, des finances et de l'administration: " Mise en oeuvre à l'omc des normes comptables internationales du secteur public ", Rapport interne, 2009.

14. ONU, Principes directeurs de l'Organisation des Nations Unies - Normes comptables internationales du secteur public, 2013.
15. Ralph Kober, Janet Lee & Juliana Ng: "Conceptual framework issues: perspectives of Australian public sector stakeholders", Accounting and Business Research, Vol.42, N°5, 2012.
16. Robert Opanyi, "the effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya", European scientific journal, vol 12, edition 2016.
17. Schmidt Huber, L, Hilgers, D, Hofmann, S: "International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda", Financial Accountability & Management ,2020.
18. Younus Acho: "The challenges of adopting international public sector accounting standard (ipsas) by Nigeria ", Journal of Social Sciences and Public Policy, Volume 6, Number 2, 2014.

## Site web

1. <https://www.ipsasb.org>
2. <https://www.mf.gov.dz>
3. [www.aps.dz](http://www.aps.dz)
4. [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
5. <https://www.ifac.org>

الملاحق

## الملحق 1: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)

IFRS IAS أو المقابل له	تاريخ الإصدار	شرح المعيار	المعيار
IAS 01	ماي 2005	بيان كيفية إعداد القوائم المالية لوحدات القطاع الحكومي حسب أساس الاستحقاق من خلال تحديد أسس وإطار عرضها الكلي، وتضم هذه القوائم: قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الأداء المالي، قائمة التغيرات في صافي الأصول، قائمة التدفقات النقدية والملاحق. كما نص المعيار على أنه وفي حالة الإفصاح عن الميزانية فيجب أن يتم الإفصاح كذلك عن مقارنة بين ما هو مقدر وما تم تحقيقه فعلياً إما في قائمة منفصلة أو عن طريق إدماجها كعمود إضافي ضمن القوائم المالية، بالإضافة إلى ضرورة أن تتضمن هذه القوائم معلومات مقارنة مع السنوات السابقة.	المعيار رقم 01: عرض القوائم المالية
IAS 07	ماي 2000	يتضمن كيفية إعداد هذه القائمة وينص على ضرورة عرض معلومات عن المقبوضات والمدفوعات وعن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة بحيث تصنف هذه التدفقات إلى التشغيلية، استثمارية وتمويلية، وتقدم هذه القائمة كجزء من مجموع القوائم المالية المحددة في المعيار الأول.	المعيار رقم 02: قائمة التدفقات النقدية
IAS 08	ماي 2000	يتطرق المعيار إلى الطرق التي تتم معالجتها البيانات المحاسبية بها أو التي يتم من خلالها ضبط عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويحدد التقديرات المحاسبية وأسس تغييرها والمعالجات المحاسبية المرتبطة	المعيار رقم 03: السياسات المحاسبية

		بها، بالإضافة إلى كيفية تصحيح الأخطاء المحاسبية المتعلقة بالفترات السابقة.	التغيرات في التقدير المحاسبي وتصحيح الأخطاء
IAS 21	ماي 2000	يوضح المعيار كيفية ترجمة العمليات المالية التي تتم بالعملة الأجنبية والقوائم المالية للعملة الأجنبية، كما يبين كيفية الاعتراف بالأثر المالي لتغيرات أسعار الصرف في القوائم المالية.	المعيار رقم 04: آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية
IAS 23	ماي 2000	تم التطرق في هذا المعيار إلى كيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، حيث يسمح المعيار برسمة تكاليف الاقتراض إذا ما ارتبطت بعملية تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل.	المعيار رقم 05: تكاليف الاقتراض
-	-	ملغى - عوض بالمعيار 34 و 35.	المعيار رقم 06: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة
-	-	ملغى - عوض بالمعيار 36.	المعيار رقم 07: الاستثمارات في الشركات الزميلة
-	-	ملغى - عوض بالمعيار 37.	المعيار رقم 08: الحصص في المشاريع المشتركة
IAS 18	جويلية 2001	يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية ومتطلبات الاعتراف به من تحديد وقت الاعتراف وكيفية قياسه بموثوقية.	المعيار رقم 09: الإيراد من العمليات التبادلية
IAS 29	جويلية 2001	يتطرق إلى المعالجات المحاسبية في الاقتصاديات التي تشهد معدلات تضخم مرتفعة ويوضح معايير عرض المعلومات المالية حتى تكون ذات معنى ودلالة.	المعيار رقم 10: التقارير المالية في اقتصاديات ذات تضخم مرتفع

IAS 11	جويلية 2001	يتضمن المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء، كما يحدد أنواع هذه العقود وكيفية الاعتراف والإفصاح عن العمليات المرتبطة بها في القوائم المالية.	المعيار رقم 11: عقود الإنشاء
IAS 02	جويلية 2001	يوفر دليلاً لكيفية المعالجة المحاسبية للمخزونات وكذا إرشادات عن كيفية تحديد تكلفته والتي يتم الاعتراف بها لاحقاً كمصروف.	المعيار رقم 12: المخزون
IAS 17	ديسمبر 2001	عوض بالمعايير 43.	المعيار رقم 13: عقود الإيجار
IAS 10	ديسمبر 2001	يتطرق إلى كيفية معالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير المالية.	المعيار رقم 14: الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير
-	-	ملغى - عوض بالمعايير 28-29-30.	المعيار رقم 15: الأدوات المالية: العرض والإفصاح
IAS 40	ديسمبر 2001	يتضمن المعالجة المحاسبية للتبتيات المقتناة لغرض الاستثمار وليس تلك المقتناة لاستخدامها في العمليات الإنتاجية أو التشغيلية.	المعيار رقم 16: الممتلكات العقارية
IAS 16	ديسمبر 2001	يتطرق إلى كيفية المعالجة المحاسبية لكل من الممتلكات والمنشآت والمعدات (من خلال الاعتراف بالأصل، تحديد القيم المرحلة والاهتلاكات وخسائر القيمة) لتمكين مستخدمي القوائم المالية من معرفة استثمارات وحدات القطاع الحكومي.	المعيار رقم 17: الممتلكات، المنشآت والمعدات
IAS 14	جوان 2002	يحدد كيفية إعداد القوائم المالية حسب القطاعات والإفصاح عنها.	المعيار رقم 18: التقارير القطاعية

IAS 37	أكتوبر 2002	يتطرق المعيار إلى تحديد الظروف التي يجب الاعتراف بها بهذه المخصصات، كيفية قياسها والحد الأدنى من الإفصاحات المرتبطة بها (توقيتها، طبيعتها، قيمتها).	<b>المعيار رقم 19:</b> مخصصات مؤونات الأصول والخصوم
IAS 24	أكتوبر 2002	ينص المعيار على وجوب التعريف والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة والتي يكون لها تأثير على المركز المالي للوحدة وكذا على ربحها وتدفقاتها النقدية.	<b>المعيار رقم 20:</b> الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
IAS 36	ديسمبر 2004	يصف المعيار الإجراءات الواجب إتباعها لتحديد انخفاض قيمة أحد الأصول غير المولدة للنقد وكيفية الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة والإفصاح عنها.	<b>المعيار رقم 21:</b> انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد
-	ديسمبر 2006	يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح للحكومات التي ترغب في عرض قوائمها المالية الموحدة، بشكل يعزز من شفافية التقارير المالية ويحقق فهما أفضل لها.	<b>المعيار رقم 22:</b> الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالقطاع الحكومي العام
-	ديسمبر 2006	يوضح المعيار متطلبات القياس والاعتراف بالإيرادات غير التبادلية التي تتمثل غالباً في الإيرادات الجبائية أو التحويلات النقدية مثل الهبات والمنح والإعفاءات من الديون.	<b>المعيار رقم 23:</b> إيرادات العمليات غير التبادلية
-	ديسمبر 2006	ينص على ضرورة أن تتضمن القوائم المالية مقارنات بين المبالغ المقدرة والفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية من أجل تعزيز شفافية البيانات المالية مع وجوب تقديم تفسيرات للانحرافات الهامة بين القيم المقدرة والفعلية.	<b>المعيار رقم 24:</b> عرض معلومات عن الميزانية في القوائم المالية
-	-	ملغى - عوض بالمعيار 39.	<b>المعيار رقم 25:</b> منافع المستخدمين

IAS 36	فيفري 2008	يوضح المعيار الإجراءات الواجب إتباعها لتحديد إمكانية انخفاض الأصل المولد للنقد وكيفية الاعتراف والإفصاح عن هذه الخسائر.	<b>المعيار رقم 26:</b> انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
IAS 41	ديسمبر 2009	يوضح المعيار المعالجة المحاسبية لعمليات النشاط الزراعي (الأصول البيولوجية: النباتات، الحيوانات، الأنشطة الزراعية).	<b>المعيار رقم 27:</b> الزراعة
IAS 32	جانفي 2010	يبين المعيار كيفية عرض الأدوات المالية وتصنيفها إلى التزام مالي أو حق ملكية وكذا طريقة فصل وعرض الأداة المالية المركبة وذلك لتعزيز فهم مستخدمي القوائم المالية للأدوات المالية وتأثيرها على المركز المالي والتدفقات النقدية.	<b>المعيار رقم 28:</b> الأدوات المالية: العرض
IAS 39	جانفي 2010	يحدد المعيار شروط الاعتراف والقياس للأدوات المالية وكذا شروط إلغاء الاعتراف وكيفية الاعتراف بالفوائض والخسائر المترتبة عن قياس الأصول والالتزامات المالية.	<b>المعيار رقم 29:</b> الأدوات المالية الاعتراف والقياس
IAS 07	جانفي 2010	يحدد المعيار الإفصاحات المطلوبة عن الأدوات المالية والتي تمكن مستخدمي القوائم المالية من معرفة أهمية الأدوات المالية وكذا المخاطر الناجمة عن التعامل بها.	<b>المعيار رقم 30:</b> الأدوات المالية: الإفصاح
IAS 38	جانفي 2010	يبين المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي يتم الاعتراف بها كأصل في حالة توفرها على مجموعة من الشروط وهو ما يتطلب الالتزام بالإفصاحات حسب ما جاء بها هذا المعيار.	<b>المعيار رقم 31:</b> الأصول غير الملموسة
IFRIC 12	أكتوبر 2011	يصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح الذي يكون في العادة وحدة قطاع عام (حكومية).	<b>المعيار رقم 32:</b> ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المنح

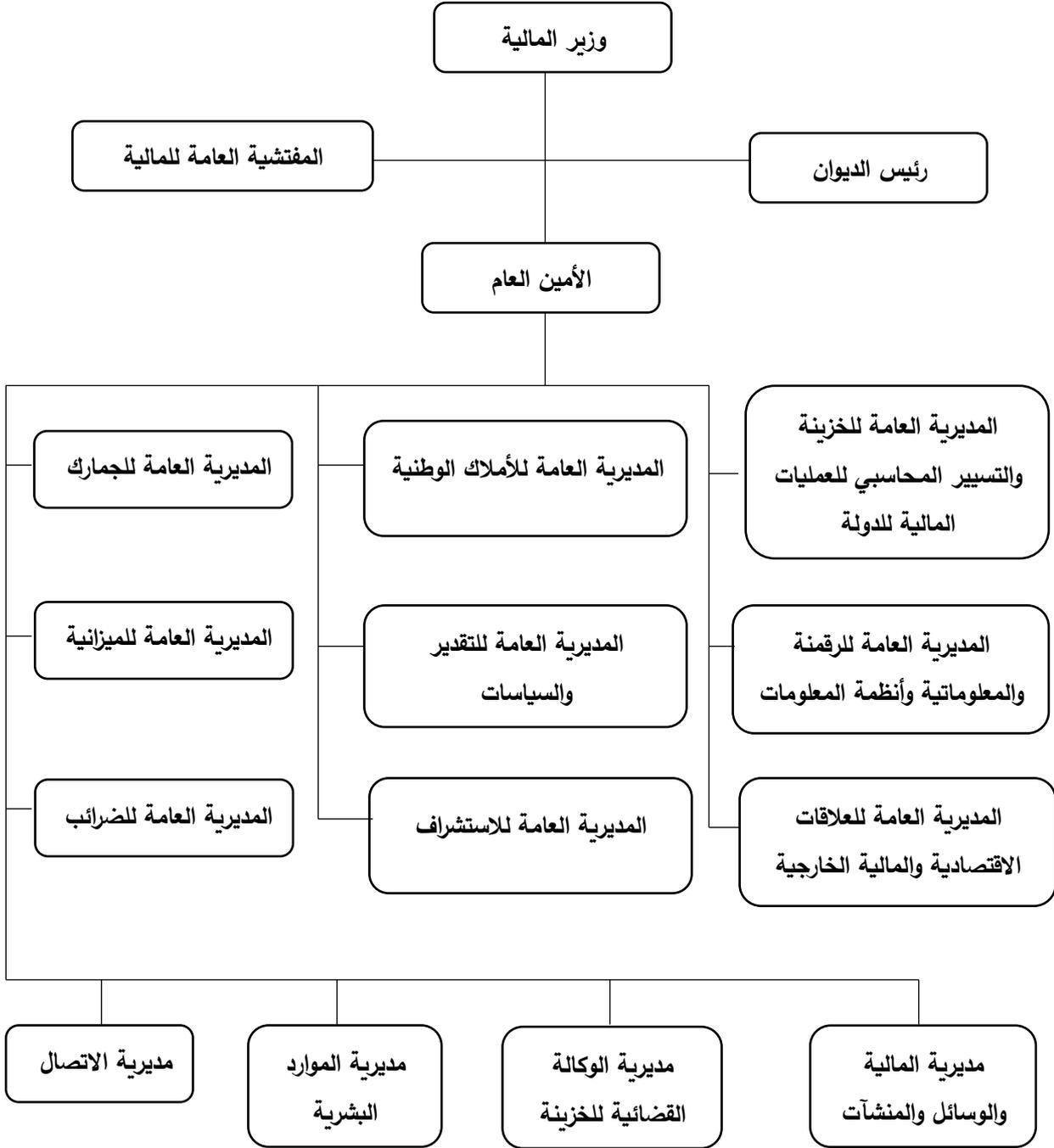
-	جانفي 2015	يستعرض هذا المعيار الأحكام الانتقالية الواجب إتباعها حسب أساس الاستحقاق لأول IPSAS عند تطبيق مرة، ذلك لوجود عدة صعوبات يمكن أن تواجه الدول في هذا المجال، كما أنه يوفر أدلة عملية لإعداد وعرض القوائم المالية تتميز بالشفافية.	<b>المعيار رقم 33:</b> اعتماد معايير IPSAS المستندة على أساس الاستحقاق لأول مرة
IAS 27	جانفي 2015	يوضح متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الوحدات المسيطر عليها، الزميلة أو تلك المشتركة عند إعدادها لقوائمها المالية المنفصلة.	<b>المعيار رقم 34:</b> القوائم المالية المنفصلة
IFRC 10	جانفي 2015	يوضح متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة في الوحدات المسيطرة مع تحديد كيفية تطبيق مفهوم السيطرة.	<b>المعيار رقم 35:</b> القوائم المالية الموحدة
IAS 28	جانفي 2015	يتضمن المعيار كيفية المعالجة المحاسبية عن الاستثمارات في الوحدات الزميلة والعقود المشتركة وكذلك متطلبات تطبيق حق الملكية في هذه الوحدات.	<b>المعيار رقم 36:</b> الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
IFRS 11	جانفي 2015	يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لعرض المعلومة المالية عن المشاريع أو العقود أو العمليات التي تسيطر عليها الوحدات بصفة مشتركة.	<b>المعيار رقم 37:</b> الترتيبات المشتركة
IFRS 12	جانفي 2015	ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن المعلومات عن حقوق الوحدات في الوحدات المشتركة والزميلة والمسيطر عنها وآثارها على أدائها ومركزها المالي وكذا على تدفقاتها النقدية.	<b>المعيار رقم 38:</b> الإفصاح عن الحقوق في الوحدات الأخرى
IAS 19	جويلية 2016	يحدد هذا المعيار كيفية العرض والإفصاح عن منافع المستخدمين في حالة التزام عندما يقوم الموظف بتقديم خدمة يستفيد من خلالها من منافع مستقبلية أو في حالة مصروف تقوم الوحدة بدفع هذه المنافع للموظفين المستفيدين منها.	<b>المعيار رقم 39:</b> منافع المستخدمين

IFRS 03	جويلية 2016	هذا المعيار يوضح كيفية عرض معلومات مالية في قوائم مالية تتميز بالشفافية والمصداقية بالنسبة للوحدات المدمجة وآثارها على مركزها وأدائها المالي.	المعيار رقم 40: عمليات اندماج وحدات القطاع الحكومي
IFRS 09	أوت 2018	يحدد المتطلبات الجديدة لتصنيف الأدوات المالية والاعتراف بها وقياسها، ويهدف إلى وضع مبادئ إعداد التقارير المالية للأصول والخصوم المالية التي ستوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية من أجل التقييم والتأكد من التدفقات النقدية المستقبلية.	المعيار رقم 41: الأدوات المالية
GFS	جانفي 2019	الهدف من هذا المعيار هو الرفع من مصداقية وشفافية الإبلاغ عن المعلومات التي توفرها التقارير المالية المتعلقة بالمنافع الاجتماعية، وقابليتها للمقارنة.	المعيار رقم 42: المنافع الاجتماعية
IFRS 16	جانفي 2022	يوضح المعيار كيفية المعالجة المحاسبية والإفصاحات لعقود الإيجار التمويلية والتشغيلية لدى كل من المؤجر والمستأجر.	المعيار رقم 43: الإيجارات

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على:

International federation of accountants, handbook of international public sector accounting pronouncements, Volume I-II-III, IPSASB, USA, 2022.

## الملحق 02: الهيكل التنظيمي لوزارة المالية



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 21-252 مؤرخ في الموافق 06 جوان 2021 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

## الملحق 03: مخرجات برنامج SPSS.V24

## 1. معامل الثبات ألفا كرونباخ

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,781	5

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,815	6

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,821	6

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,814	17

## 2. البيانات العامة

## Statistiques

		المستوى التعليمي	الوظيفة	سنوات الخبرة
N	Valide	45	45	45
	Manquant	0	0	0

## المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دكتوراه	12	26,6	26,6	26,6
	ماجستير	8	17,7	17,7	44,4
	ماسنر	14	31,1	31,1	75,6
	ليسانس	11	24,4	24,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

## الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب عمومي	11	24,4	24,4	24,4
	أمر بالصرف	7	15,5	15,5	40
	أستاذ جامعي	12	26,6	26,6	66,5
	إطار بوزارة المالية	8	17,8	17,8	84,5
	مراقب مالي	7	15,5	15,5	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

## سنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	7	15,6	15,6	15,6
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	21	46,7	46,7	62,2
	أكثر من 10 سنوات	17	37,8	37,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

## 3. متوسط إجابات عبارات كل محور الإستبيان

مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها تتيح إمكانية المقارنة بين السنوات المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	4,4	4,4	4,4
	غير موافق	42	93,3	93,3	97,8
	موافق بشدة	1	2,2	2,2	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

القوائم المالية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي تعكس المركز المالي للمؤسسات العمومية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	25	55,6	55,6	55,6
	غير موافق	20	44,4	44,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

يعتبر الأساس النقدي أساس ملائم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	4,4	4,4	4,4
	غير موافق	39	86,7	86,7	91,1
	موافق	4	8,9	8,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يتسم بمستوى إفصاح عالي، ما يعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	30	66,7	66,7	66,7
	غير موافق	14	31,1	31,1	97,8
	موافق بشدة	1	2,2	2,2	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

		مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يتسم بمستوى إفصاح عالي، ما يعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة	القوائم المالية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي تعكس المركز المالي للمؤسسات العمومية	يعتبر الأساس النقدي أساس ملائم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يتسم بمستوى إفصاح عالي، ما يعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة
N	Valide	45	45	45	45
	Manquant	0	0	0	0
	Moyenne	2,00	1,44	2,04	1,38
	Ecart type	,369	,503	,367	,614

تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع  
المحاسبة الدولية للقطاع العام.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	10	22,2	22,2	22,2
	موافق بشدة	35	77,8	77,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الحسابات العامة للمنشآت تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني يضم جميع الحكومية وتصميم مدخلاته ومخرجاته بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	32	71,1	71,1	71,1
	موافق بشدة	13	28,9	28,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر يجب اعتماد نهج تدريجي وأخذ خصوصية البيئة الجزائرية بعين الاعتبار

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	7	15,6	15,6	15,6
	موافق بشدة	38	84,4	84,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

ضرورة صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,2	2,2	2,2
	موافق	8	17,8	17,8	20,0
	موافق بشدة	36	80,0	80,0	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

ضرورة وجود هيئة مستقلة هدفها الإشراف على متابعة تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وجود هيئة مستقلة هدفها الإشراف على متابعة تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,2	2,2	2,2
	موافق	10	22,2	22,2	24,4
	موافق بشدة	34	75,6	75,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

ضرورة الإنتهاء من جرد وتقييم أصول الدولة لتجنب إعاقة عملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	6,7	6,7	6,7
	موافق	8	17,8	17,8	24,4
	موافق بشدة	34	75,6	75,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

## Statistiques

					ضرورة وجود هيئة مستقلة هدفها الإشراف على متابعة تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	
	نظام المحاسبة العمومية الحالي يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	يعد القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بالقوانين المالية خطوة نحو إصلاح النظام الميزاني والمحاسبي العمومي	لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر يجب اعتماد نهج تدريجي وأخذ خصوصية البيئة الجزائرية بعين الإعتبار	ضرورة صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	وجود هيئة مستقلة هدفها الإشراف على متابعة تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة ال	ضرورة الإنتهاء من جرد وتقييم أصول الدولة لتجنب إعاقه عملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
N	Valide	45	45	45	45	45
	Manquant	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,78	3,29	3,84	3,78	3,73
	Ecart type	,420	,458	,367	,471	,495

يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	8	17,8	17,8	17,8
	موافق بشدة	37	82,2	82,2	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قابلية المقارنة بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات مما يرشد قرارات المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	11	24,4	24,4	24,4
	موافق بشدة	34	75,6	75,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

يسمح إعتداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالحد من الفساد المتفشي في الإدارة العمومية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	41	91,1	91,1	91,1
	موافق بشدة	4	8,9	8,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

يوفر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعلومات اللازمة لتلبية إحتياجات كافة متخذي القرار

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	13	28,9	28,9	28,9
	موافق بشدة	32	71,1	71,1	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

يوفر إعتداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بيانات حول تقييم الأصول الثابتة المملوكة للمؤسسات العمومية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	15	33,3	33,3	33,3
	موافق بشدة	30	66,7	66,7	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

يساهم إعتقاد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز مصداقية صورة  
الدولة الجزائرية تجاه المنظمات الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	7	15,6	15,6	15,6
	موافق بشدة	38	84,4	84,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

### Statistiques

		يساهم إعتقاد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز مصداقية صورة الدولة الجزائرية تجاه المنظمات الدولية	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قابلية المقارنة بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات مما يرشد قرارات المؤسسة	يسمح إعتقاد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالحد من الفساد المتفشي في الإدارة العمومية	يوفر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعلومات اللازمة لتلبية إحتياجات كافة متخذي القرار	يوفر إعتقاد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بيانات حول تقييم الأصول الثابتة المملوكة للمؤسسات العمومية	يساهم إعتقاد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز مصداقية صورة الدولة الجزائرية تجاه المنظمات الدولية
N	Valide	45	45	45	45	45	45
	Manquant	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,82	3,76	3,09	3,71	3,67	3,84
	Ecart type	,387	,435	,288	,458	,477	,367

**الملحق 04: إستمارة إستبيان البحث****المدرسة العليا للتجارة  
تخصص: محاسبة ومالية****استمارة استبيان البحث**

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لدراستنا استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة ومالية تحت عنوان:

"إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق والمعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام (IPSAS) حالة الجزائر"

حيث تهدف الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين في الموضوع.

وعليه نرجو من سيادتكم إعانتنا من خلال الإجابة على الأسئلة المتضمنة في الاستبيان بشكل دقيق قصد إعطاء مصداقية لهذا البحث العلمي، علماً بأن المعلومات تستعمل فقط في إطار البحث العلمي لا غير.

وفي الأخير، لكم منا جزيل الشكر على تعاونكم ومساهمتم في هذه الدراسة.

## بيانات عامة

للإجابة الرجاء وضع علامة (x) داخل المربع المناسب.

- المستوى التعليمي
- دكتوراه       ماجستير
- ماستر       ليسانس
- الوظيفة
- محاسب عمومي       خبير محاسبي
- أمر بالصراف       أستاذ جامعي
- سنوات الخبرة
- أقل من 5 سنوات       من 5 إلى 10 سنوات
- من 11 إلى 15 سنة       أكثر من 15 سنة

## المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة
01	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي تكفي لعملية اتخاذ القرارات لأنها تتيح إمكانية المقارنة بين السنوات المالية.				
02	القوائم المالية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي تعكس المركز المالي للمؤسسات العمومية.				
03	يعتبر الأساس النقدي أساس ملائم في عملية القياس المحاسبي في المحاسبة العمومية.				
04	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي يتسم بمستوى إفصاح عالي، ما يعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة.				

المحور الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية  
للقطاع العام

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	غير موافق بشدة	غير موافق
01	تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.				
02	تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني يضم جميع الحسابات العامة للمنشآت الحكومية وتصميم مدخلاته ومخرجاته بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.				
03	لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر يجب اعتماد نهج تدريجي وأخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين الاعتبار.				
04	ضرورة صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير المحاسبية.				
05	ضرورة وجود هيئة مستقلة هدفها الإشراف على متابعة تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.				
06	ضرورة الإنتهاء من جرد وتقييم أصول الدولة لتجنب إعاقة عملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.				

## المحور الثالث: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية.				
02	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قابلية المقارنة بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات مما يرشد قرارات المؤسسة.				
03	يسمح اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالحد من التلاعبات والفساد المتفشي في الإدارة العمومية.				
04	يوفر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات كافة متخذي القرار.				
05	يوفر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بيانات حول تقييم الأصول الثابتة المملوكة للمؤسسات العمومية.				
06	يساهم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تعزيز مصداقية صورة الدولة الجزائرية تجاه المنظمات الدولية.				