

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم

التجارية و المالية

تخصص: مالية

العنوان:

متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تحت إشراف الدكتور :

براق محمد

من إعداد الطالب:

مسدد محمد

الدفعة: 2013-2014

كلمة الشكر

لبسم الله الرحمن الرحيم

"... رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والديّ و أن
أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

صدق الله العظيم

بعد شكر الله تعالى ، أتقدم بخالص شكري و عرفاني الى :

الأستاذ المؤطر : البروفسور براق محمد .

الى عائلتي الكريمة على الدعم المعنوي المتواصل.

أساتذة المدرسة العليا للتجارة على المساعدة و التوجيه .

الى كل عمال وزارة المالية على حسن الاستقبال و الافادة.

الى كل من ساندني و لو بكلمة طيبة

الأهداء

أهدي هذا العمل الى:

أعز ما أملك في الوجود و نور حياتي " والديّ الغاليين "
حفظهما الله و أطال في عمريهما
الى اختي و اخوتي الأعزاء
الى روح أختي رحمها الله و أولادها
الى عائلة زوجتي بن فرحات.
الى جميع الأصدقاء و الزملاء في المدرسة العليا للتجارة.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	كلمة شكر
	إهداء
I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة الرموز المستعملة
VIII	الملخص
أ - ث	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: أساسيات المالية العامة
2	المبحث الأول: مدخل للمالية
2	المطلب الأول: عموميات حول المالية العامة
6	المطلب الثاني: السياسة المالية و علاقة علم المالية بالعلوم الأخرى
7	المبحث الثاني: العناصر المؤلفة للمالية العامة و خصائصها
8	المطلب الأول: النفقات العامة
15	المطلب الثاني: الإيرادات العامة
22	المطلب الثالث: الميزانية العامة
28	المبحث الثالث: تطوير و إصلاح الميزانية العامة
29	المطلب الأول: أسباب وجوب تطوير الميزانية العامة
32	المطلب الثاني: متطلبات تطوير و إصلاح الميزانية
45	خلاصة الفصل الأول
47	الفصل الثاني: النظام المحاسبي للدولة
48	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة الدولة
48	المطلب الأول: تعريف محاسبة الدولة و المبادئ الخاضعة لها
50	المطلب الثاني: أهداف محاسبة الدولة

55	المبحث الثاني: العناصر المؤلفة للمالية العامة و خصائصها
56	المطلب الأول: هيكله مدونه حسابات الخزينة و آليه سيرها
60	المطلب الثاني: تقنية المحاسبة العمومية
63	المطلب الثالث: نقائص مدونه حسابات الخزينة
67	المبحث الثالث: إصلاح النظام المحاسبي للدولة 2002 PCE
67	المطلب الأول: الخطوات العملية لتجسيد المخطط المحاسبي للدولة
72	المطلب الثاني: محتوى مشروع المخطط المحاسبي للدولة
83	المطلب الثالث: تقييم المخطط المحاسبي للدولة 2002 و أسباب التخلي عنه
88	خلاصة الفصل الثاني
90	الفصل الثالث: نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
91	المبحث الأول: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية
91	المطلب الأول: نظرة على المحاسبة الدولية
93	المطلب الثاني: مفهوم المعيار المحاسبي
96	المطلب الثالث: الجهود الدولية المبذولة لوضع معايير محاسبية مقبولة
100	المبحث الثاني: المجلس المسؤول على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
100	المطلب الأول: هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
102	المطلب الثاني: طبيعة نطاق و سلطة إصدارات المجلس
107	المبحث الثالث: محتوى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
107	المطلب الأول: نطاق و صلاحيات المعايير
109	المطلب الثاني: سلطة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
111	المطلب الثالث: محتوى المعايير
125	خلاصة الفصل الثالث

127	الفصل الرابع: آفاق و تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر
128	المبحث الأول: تقديم الإدارة المستقبلية
128	المطلب الأول: مهام و تنظيم لوزارة المالية
131	المطلب الثاني: مديرية تحديث و ضبط مقاييس المحاسبة كمشرف على مشروع الإصلاح
134	المبحث الثاني: المعايير المحاسبية المطبقة في الجزائر
134	المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالجدول المالية
151	المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالإيرادات و بالاستثمارات
156	المطلب الثالث: المعايير قيد الدراسة
158	المبحث الثالث: المخطط المحاسبي الجديد للدولة (PCE)
159	المطلب الأول: نشأة المخطط المحاسبي الجديد للدولة
161	المطلب الثاني: هيكلية المخطط المحاسبي الجديد للدولة
166	خلاصة الفصل الرابع
168	خاتمة عامة
177-174	قائمة المراجع
i - vi	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
147	جدول تدفقات الخزينة	01

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
71	مخطط لأهم المراحل العملية لتجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة	01
130	الهيكل التنظيمي لوزارة المالية	02
133	الشكل النموذجي لجدول التدفقات النقدية الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة و مديرية تحديث و ضبط مقاييس المحاسبة	03
136	الشكل النموذجي لبيان المركز المالي	04
138	الشكل النموذجي لبيان الأداء المالي	05
145	الشكل النموذجي لجدول تدفقات الخزينة	06
161	موقع المخطط المحاسبي للدولة بالنسبة للمعايير المحاسبة الدولية	07

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
i	التصنيف العالمي للشفافية	01
ii	مخطط معالجة المعلومات المالية	02
iii	بيان الوضعية الصافية	03
iv	جدول التكاليف الصافية	04
v	جدول تحديد نتيجة السنة المالية	05
vi	جدول تدفقات الخزينة	06

قائمة الرموز المستعملة

قائمة الرموز المستعملة:

الرمز	الدلالة بالفرنسية	الدلالة بالعربية
<i>ACCT</i>	Agent Comptable Central du Trésor	العون المحاسب المركزي للخزينة
<i>AIC</i>	American Institut of Centified	المعهد الأمريكي للمصادقة
<i>CAPA</i>	Confederation of Asian and Pacific Accountants	الاتحاد المحاسبي للمحاسبين
<i>DGC</i>	Direction generale de la comptabilite	المديرية العامة للمحاسبة
<i>DGCP</i>	Direction générale de la comptabilite publique	المديرية العامة للمحاسبة العمومية
<i>FIFO</i>	First in first out	الداخل أولاً الخارج أولاً
<i>IAS</i>	International Accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية
<i>IASC</i>	International Accounting standards committe	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
<i>IFAC</i>	International Federation of Accounting	الفيدالية الدولية للمحاسبة
<i>IFRS</i>	International financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية
<i>IPSAS</i>	International Public Sector Accounting Standars	المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
<i>IPSASB</i>	International Public Sector Accounting Standars Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
<i>LIFO</i>	Last In First Out	الداخل أخيراً الخارج أولاً
<i>MSB</i>	Modernisation du système Budgétaire	تحديث نظام الميزانية
<i>NCT</i>	Nomenclature des comptes du trésor	مدونة حسابات الخزينة
<i>PCE</i>	Plan comptable de l'Etat	المخطط المحاسبي للدولة
<i>PCN</i>	Plan comptable national	المخطط المحاسبي الوطني
<i>PCR</i>	Plan des comptes de resultat	المخطط المحاسبي للنتائج
<i>SIGB</i>	Système Intégré de Gestion Budgétaire	النظام المتكامل للتسيير الميزاني
<i>SIGGB</i>	Système Intégré gouvernemental de Gestion Budgétaire	النظام المتكامل الحكومي للتسيير الميزاني
<i>UEC</i>	Union Européen des Experts Comptables	الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين

ملفان

المخلص :

تعكس المالية العامة دائما دور وحجم تدخل الدولة، مما يكسيها أهمية كبيرة أدت بدول العالم الى السعي المتواصل وراء اصلاح أنظمتها و تحديثها بما يخدم أهداف الدولة، و الجزائر شأنها شأن باقي الدول التزمت مؤخرا بمشروع تحديث نظامها المحاسبي كخطوة تنتقل بها من محاسبة الصندوق الى محاسبة بالاستحقاق لاعطاء وصف شامل لممتلكات الدولة وتقريبها للمحاسبة الخاصة من خلال تحليل التكاليف للتحكم فيها، لكن لم تصل الى ما تهدف اليه فجمد هذا المشروع لكونها قامت باصلاح جزئي للمالية العامة. فالمالية العامة في الجزائر تتطلب اصلاح جذري يمس الجانب الاداري والاقتصادي وتعزيز الشفافية في كل مؤسساتها وهيئاتها وكذا اصلاح محاسبي بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

استنتجنا أن نجاح اصلاح المالية العامة تتطلب وجود اصلاح كل الجوانب السابقة الذكر مع بعضها البعض دون أن ينقص أحدهما، وهذا لاصلاح فعّال وتكريس الترشييد في استعمال الاموال العمومية بكل شفافية ونزاهة وفي خدمة المصلحة العامة مما يدفع بعجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للجزائر.

الكلمات الدالة: المالية العامة، الاصلاح الاداري، الاصلاح الاقتصادي، الشفافية، المخطط المحاسبي للدولة، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مقالة عن امة

مقدمة عامة

1- أهمية البحث ومبررات إختياره

1-1 أهمية البحث

لقد صاحب تقدم المجتمعات وكبر حجمها تطور الحكومات وأدوارها في معالجة المشكلات الاجتماعية، الإقتصادية والمالية التي تواجه مجتمعاتها، وكانت الأسباب التي دعمت هذا التطور متعددة، فقد تغيرت وظائف الدولة فيها من دولة حارسة تتولى شؤون الأمن، الدفاع والعدالة إلى دولة متدخلة في جميع الميادين، لا سيما الميدان الإقتصادي والإجتماعي ثم إلى دولة الرخاء، هذا ما تطلب منها البحث عن مصادر وحلول مختلفة لمواجهة النفقات الناتجة عن تدخلها في جميع الميادين لتحقيق الرفاهية. وبذلك، أصبح دور الدولة بمصطلح أساسي ألا وهو الميزانية العامة للدولة، حيث أنها تترجم السياسة الاقتصادية والمالية المتبناة من طرف الدولة، أما الجانب التقني لها تتمثل في المحاسبة العمومية، التي تركز على بيان إجراءات إثبات المعاملات المالية وقيدها في القوائم المالية الحكومية لعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

في الجزائر تخضع المالية العامة إلى أحكام القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية والذي يعتبر إطارا مرجعيا لها، إلا أنه يبقى قانونا عاديا رغم أن دستور 1996 رفعه إلى مصاف القوانين العضوية حسب المادة 123 منه، وعموما فإن الإطار المحاسبي الحالي عاجز على إعطاء الوصف الشامل لإستعمال المال العام، فالمعلومات المقدمة من طرف المحاسبة العمومية الحالية لا يمكن تبني فكرة المحاسبة التحليلية بالتحكم والتحليل الدقيق لكل الموارد والتكاليف الواقعة على عاتق الدولة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الإطار المحاسبي الحالي لا يساير مبادئ المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، الأمر الذي يحد من فعاليته كأداة للمقارنة من طرف مختلف الهيئات الوطنية والدولية لأنه يعتمد على محاسبة الصندوق - تسجيل النفقات والايرادات فقط

يكتسي هذا الموضوع أهمية في مجال المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية للدولة، من خلال توضيح مختلف المجهودات المبذولة لإصلاح و ترقية بالقطاع العمومي من خلال تحسين وإرشاد النفقات والإيرادات العامة، إضافة إلى ذلك بروز فكرة أساسية تتمثل في ضرورة الانتقال من محاسبة الصندوق التي تعتمد على الإيرادات والنفقات إلى محاسبة الدورة التي تهتم بممتلكات الدولة حقوقها وديونها، فهي

خطوة أساسية لترشيد استعمال الأموال العامة، والوصول إلى الشفافية ومصداقية الجداول المالية المقدمة ومحاربة الغش والفساد.

1-2 مبررات اختيار الموضوع

تعود أسباب إختيار الموضوع إلى عدة أسباب منها موضوعية وأخرى شخصية يمكن تلخيصها فيمايلي:

- أهمية الموضوع، نظرا لأهمية المالية العامة في خدمة وترقية المجتمع فإن دراسة متطلبات إصلاح المالية العامة في الجزائر مهم و ضروري من أجل أن يكون هذا الإصلاح فعال ويعطى نتيجة واقعية وغير شكلي.

- حداثة الموضوع من حيث الطرح والإهتمام به المتزايد بالآونة الأخيرة.

- يتميز الحصول على معلومات من السلطات العمومية بصعوبة واضحة خاصة وأن الأمر يتعلق بمشروع قيد الدراسة والتنفيذ لكونها معلومات داخلية غير منشورة تمس مالية الدولة، فهذه المعلومات يستفيد منها الباحثين.

2- أهداف البحث

يهدف هذا البحث الى مايلي:

- يهدف هذا البحث الى دراسة و تحليل المالية العامة و الاصلاحات التي خضعت لها.

- نسعى من خلال هذه المذكرة يتم إلقاء الضوء على الضرورة الملحة لتحديث النظام المالي الجزائري من خلال تعزيز الشفافية، إصلاح إداري ، إصلاح إقتصادي وإصلاح محاسبي مع ضرورة وجود كل هذه الاصلاحات معا، بشرط أن تكون تتوافق مع المعايير الدولية لانجاح عملية الاصلاح.

3- إشكالية البحث

تعتمد المحاسبة العمومية في الجزائر على الأسلوب التقليدي البسيط، ليس له أية علاقة مع التطورات الجارية في بلدان العالم، هذه البساطة لا تخدم بلد كالجزائر بلد يزخر بكل الثروات وطاقة بشرية مثقفة ترغب في تطوير البلاد، لذا وجب القيام بإصلاحات جذرية تمس جميع القطاعات، للخروج بالجزائر إلى بلد تسوده الشفافية وحسن تقديم الخدمات وإستغلال ثرواته أحسن إستغلال، من بين أهم هذه الإصلاحات إصلاح القطاع العام من خلال إصلاح المحاسبة العمومية، من خلال هذا الأخير يمكن طرح السؤال المركزي التالي:

ما مدى حاجة نظام المحاسبة العمومية الجزائرية إلى الإصلاح؟ وماهي متطلبات هذا الإصلاح ليكون فعالا وناجحا؟

ولغرض الإحاطة بالموضوع جيدا تدرج الأسئلة الفرعية الموالية:

- ماهي المالية العامة؟ و فيما تتمثل أهميتها؟
- لماذا يجب تطوير و اصلاح الميزانية العامة؟
- فيما تمثلت الدوافع التي أدت بالسلطات الجزائرية الى التفكير في تحديث نظامها المحاسبي؟
- هل يتماشى هذا النظام المحاسبي للدولة مع المتطلبات الدولية المفروضة؟
- ماهي الشروط المبدئية لنجاح هذا الاصلاح؟ و كيف يمكن تقييمه مبدئيا؟

4- فرضيات الدراسة

إنطلاقا من الإشكالية التي سبق طرحها وقصد تبسيط الإجابة عن الأسئلة الفرعية تم طرح الفرضيات الآتية:

- المالية العامة عبارة عن الضوابط التي يجب على الدولة مراعاتها عند تقدير للنفقات والإيرادات بغرض إشباع الحاجات العامة.
- وجود ضرورة ملحة لتعديل النظام المالي الحالي تفرضها النقائص المتعددة الموجودة فيه ولمواكبته تطورات والتغيرات الحاصلة في المجتمع الدولي.
- نعم يتماشى المخطط المحاسبي للدولة مع المتطلبات الدولية.
- تتمثل شروط اصلاح المالية العامة في إصلاح النظام المحاسبي فقط.

5- المنهج المتبع

بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة، و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، وإثبات الفرضية المتبناه، تم إتباع المنهج التحليلي الوصفي الذي يعتمد على مزج ماهو وصفي بما هو تطبيقي، لكن طغى الوصفي على التطبيقي لأن المخطط المحاسبي للدولة في بداية تنفيذه وهذا المنهج يهدف إلى جمع المعلومات والحقائق عن ظاهرة معينة ومحاولة تفسيرها وتحليلها للوصول إلى معلومات بشأن موضوع الدراسة.

أما المنهج التحليلي لبيان النقائص الواردة على النظام المالي الحالي.

شرح طريقة العمل:

لإتمام مختلف تطلعات هذه الدراسة يتم تقسيمها إلى أربعة فصول، ثلاث فصول للدراسة النظرية والفصل الرابع التطبيقية.

يعالج الفصل الأول مدخل للمالية العامة، وهذا من خلال نشأة المالية العامة بمختلف تعاريفها وأهميتها، ثم العناصر المؤلفة لها وخصائها.

كما يتم تخصيص الفصل الثاني للنظام المحاسبي للدولة، لإلقاء نظرة عامة لمحاسبة الدولة ونقائصها وضرورة وضع مشروع جديد بديل للنظام المحاسبي للدولة الحالي.

الفصل الثالث يتم دراسة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تستعمل كأدوات ووسائل لإنجاح عملية إصلاح النظام المحاسبي من خلال التطرق إلى الحاجة لهذه المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمجلس المسؤول على هذه المعايير.

أما الفصل الرابع والأخير، فيأتي ليعالج الدراسة التطبيقية من خلال عرض للوزارة المالية على مستوى مديرية تحديث وعصرنة محاسبة الدولة، لأنها المديرية الوحيدة في الجزائر المكلفة بدراسة وتطبيق المخطط المحاسبي للدولة والبحث عن إصلاحات في المالية العامة، ثم يتم تعميمه في كامل التراب الوطني.

الفصل الأول

أساسيات المالية العامة

الفصل الأول: أساسيات المالية العامة

تهتم المالية العامة بمعالجة الجانب المالي لنشاط الدولة بمختلف مؤسساتها العامة، لذا تركز على بعض المفاهيم كالسيادة وإمتهادات السلطة. هذه المفاهيم تصب من أجل إقرار مبدأ ضرورة سير المرافق العمومية بانتظام وإضطراد وتحقيق المنفعة العامة في المقام الأول حتى ولو تعارض مع هدف تحقيق الربح.

تستند مالية الدولة في معظمها إلى قوانين المالية بإختلاف أنواعها كقانون المالية السنوي، قانون المالية التكميلي، قانون ضبط الميزانية إضافة إلى القوانين الضريبية التي تشكل من التشريعات كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تتضمن المالية العامة المحاسبة العمومية التي تتضمن الأطر التشريعية والتنظيمية تهدف إلى المحافظة على الأموال العمومية، والسهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية تسعى الدولة من ورائها تحقيق النفع العامة، فعلى الدولة الإهتمام بها، من خلال جعلها تواكب تطورات العصر وإستحداث تقنياتها.

للتعرف أكثر على المالية العامة، سيتم من خلال هذا الفصل تناول أساسيات المالية العامة وفق ثلاث

مباحث كالآتي:

- أساسيات المالية العامة؛

- العناصر المؤلفة للمالية العامة؛

- تطوير و صلاح الميزانية العامة؛

المبحث الأول: مدخل للمالية العامة والعناصر المؤلفة لها

تطور الدول في المجتمعات الحديثة، خاصة الدور الاقتصادي أدى الى الأهمية البالغة التي تعطى للمالية العامة باعتبارها الركيزة الأساسية في تحقيق الاستقرار في البلاد و النمو. أخذت المالية العامة اهتمام الباحثين الاقتصاديين عملوا على تطويرها واعطائها مفاهيم وأساسيات ترتكز عليها وجعلوها علما لا بد من دراسته والعمل علة تطويره.

المطلب الأول: عموميات حول المالية العامة:

من البديهي أنه لا وجود لمالية الدولة قبل وجود الدولة ذاتها، وقبل هذا الوجود فقد كانت هناك تجمعات عامة اتخذت شكلا ما من أشكال التجمع وكان لها ماليتها التي نظمتها كل جماعة بحسب ظروفها الخاصة الخاضعة للأعراف والقواعد المنظمة للجماعة

1- نشأة المالية العامة

في العصور القديمة، حيث كانت دولة الفراعنة بمصر والإمبراطورية الرومانية تلجأ إلى فرض الجزية على الشعوب المغلوبة، وإلى عمل الأرقام للحصول على موارد تتفق منها على مرافقها العامة. وقد عرفت مصر الفرعونية الضرائب المباشرة وغير المباشرة على المعاملات التجارية وعلى نقل ملكية الأراضي، كما عرفت الإمبراطورية الرومانية أيضا أنواعا معينة من الضرائب كالضريبة على عقود البيع.¹

في العصور الوسطى، اندمجت المالية العامة مع مالية الحاكم الخاصة أي عدم الفصل بين الماليتين، إذ لم يكن هناك تمييز بين النفقات العامة اللازمة لتسيير المرافق العامة وبين النفقات الخاصة اللازمة للحاكم ولأسرته وحاشيته، أما بالنسبة للإيرادات العامة، فقد كانت الدولة تستولي على ما تحتاجه من أموال بالاستيلاء والمصادرة، بالإضافة إلى استخدام الأفراد في القيام ببعض الأعمال العامة مجانا.

مرحلة الاقتصاد الحر: التي كانت نتاج ثورتين هما الثورة الصناعية في إنكلترا والثورة الفرنسية نتيجتهما ميلاد النظام الرأسمالي في شكله التقليدي القائم على مبدأ "دعه يعمل، دعه يمر" حيث يرى هذا النظام أنه

¹ رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، الجزء الأول، القاهرة، مصر، 1975، ص 8.

على الدولة عدم التدخل في النشاط الاقتصادي وترك الأفراد أحراراً في معاملاتهم الاقتصادية والاجتماعية باعتبار أن كل فرد يسعى لتحقيق منفعته الخاصة يؤدي ذلك في آن واحد وببدا خفية لتحقيق منفعة الجماعة (حسب مفهوم اليد الخفية لآدم سميث)، والتي هي عبارة عن المجموع الجبري لمصالح أفراد المجتمع، أي لا يوجد تعارض بين مصلحة الفرد ومصلحة الجماعة.

ومما سبق يتضح أن دور الدولة في النشاط الاقتصادي، والقيود الموضوعة على نشاطها، مقيدا بتحقيق قاعدتي توازن الميزانية (التعادل التام بين إيرادات الدولة ونفقاتها) والحياد المالي لنشاط الدولة، مما جعل مفهوم المالية العامة مجرد مفهوم حسابي لنفقات الدولة وإيراداتها وخال من أي بعد اقتصادي أو اجتماعي وساد هذا المفهوم التقليدي للمالية العامة عدة قرون إلى غاية أوائل القرن العشرين.

أما في العصر الحديث: وابتداء من الحرب العالمية الأولى، اضطرت الدولة لأسباب مختلفة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وزادت أبعاد هذا التدخل بوقوع الكساد الكبير في سنة 1929، ومن بين أسباب هذا التدخل مايلي¹:

- رغبة الدولة في إشباع الحاجات العامة؛
- معالجة بعض المشاكل الاقتصادية من بطالة وتضخم؛
- التقليل من التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع؛
- تفعيل دور القطاع الخاص في النمو ودفع عجلة التنمية؛
- الحد من نشاط التكتلات الرأسمالية الاحتكارية وتشجيع المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

ويطلق على الدولة في هذه الحالة بالدولة المتدخلة لكونها تتدخل في النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية بالرغم من أن الفكر الاقتصادي السائد في هذه الفترة والذي يتزعمه جون ماينرد كينز الذي يؤمن بدوره بالحرية الاقتصادية والمبادرة الفردية، إلا أنه يعطي للدولة دورا جديدا متميزا في النشاط الاقتصادي وبذلك، أصبح علم المالية العامة أكثر تعبيراً عن فكرة المالية الوظيفية، فاتسعت دائرة الإنفاق العام وتعددت ميادينه، كما تغيرت النظرة اتجاه الضرائب فلم تعد أداة لجمع المال فقط بل تعددت وتنوعت أهدافها، واتخذت ميزانية الدولة طابعا وظيفيا فلم يعد هدفها مجرد إيجاد توازن حسابي بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها، وإنما يهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ورفع مستوى معيشة المواطنين.

¹ رفعت المحجوب: مرجع سبق ذكره، 1975، ص 13.

2- مفهوم المالية العامة:

علم المالية العامة: تعني دراسة المشاكل المتعلقة بالحاجات العامة وتخصيص المال اللازم لإشباعها. لذلك فإن تعريف و تحديد نطاق الحاجات العامة للنشاط المالي للدولة في سبيل اشباعها. و يعرف علم المالية أنه العلم الذي يبحث عن نشاط الدولة عندما تستخدم الوسائل المالية لتحقيق أهدافها السياسية الاقتصادية الاجتماعية ومن الضروري إعطاء مجموعة من التعاريف للمالية العامة.

تعريف المالية العامة:

يمكن تعريف المالية العامة من خلال ثلاث تعاريف التالية :

1- التعريف الكلاسيكي: هي علم الوسائل التي تستطيع بواسطتها الدولة الحصول على الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها العامة عن طريق توزيع الأعباء بين المواطنين ساد عند الاقطاعيين التقليديين حين كان دور الدولة يقتصر على الامن والجيش كانت تسمى بالدولة الحارسة الا أن دور الدولة تطور بازدياد نفقاتها نتيجة تدخلها في نشاط كان في السابق حكرا على الافراد.¹

2- التعريف الحديث: هو العلم الذي يدرس مجمل نشاطات الدولة التي أصبحت تستخدم تقنيات مالية خاصة كالميزانية، الضرائب، سندات الاستثمار، العمليات النقدية.²

تعريف عام: تخص الأشخاص العامة دون سواها الاعتبارات أو الضوابط التي تخضع لها تقدير النفقات العامة و تمويلها و نعني بالضوابط التي يجب على الدولة مراعاتها عند تقديرها للنفقات العامة بغرض اشباعها للحاجات حين تكون سلة الإدارة غير مطلقة و يجب مراعاة بعض القيود و الاعتبارات.

3- مصادر المالية العامة

هناك مصادر دستورية، مصادر تشريعية.

3-1- المصادر الدستورية: يضع الدستور المبادئ الأساسية للضريبة كما هو مقرر في المادة 04 والتي تنص على مساواة الجميع أمام الضرائب، المشاركة في الأعباء العامة حسب المقدرة والضريبة محددة بقانون الأعباء المالية من الضرائب والرسوم ويحدد المدة القصوى للبرلمان من أجل المصادقة على قانون المالية.

¹ مصطفى حسين: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر. 1987، ص 21

² عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، دار المهضة العربية، القاهرة، مصر، ص 22.

كما يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها 75 يوما اعتبارا من تاريخ الإيداع وإذا تجاوز هذه المدة يصدر قانون المالية بأمر من رئيس الجمهورية (المادة 120) كما ينص على أن التصويت على الميزانية من اختصاص البرلمان المادة 122 كذلك ضمن حسن استعمال الاعتمادات المالية لكل قطاع برقابة البرلمان المادة 160 ورقابة مجلس المحاسبة المادة 170¹.

3-2- المصادر التشريعية : وتتمثل قوانين المالية المصدر الأكبر إذ تفصل الإيرادات والنفقات لما يشبع الحاجات العامة للمجتمع في كل المجالات وما دامت الحاجات العامة تنقيد في فترات قصيرة، يصدر قانون المالية كل سنة على أن يليه قانون مالية تكميلي لمواجهة الظروف المتجددة أما عمليات التحصيل والصرف فتكون وفقا للقانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية وثمة مصدر آخر يتعلق بمجلس المحاسبة المذكور لما له من دور فعال في مراقبة أموال الدولة.

4- أهداف المالية العامة :

من الطبيعي أن يكون للنظام المالي للدولة انعكاس لنظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، حيث انه يشكل جزء منه وتتحد أهداف النظام المالي بطبيعته وأهداف النظام الاقتصادي للبلد ولهذا تختلف الأهداف المنوط تحقيقها بنظام المالية العامة باختلاف النظم الاقتصادية، وبصفة عامة، يمكن القول بأن الهدف الضمني للنظام المالي للدول الرأسمالية المتطورة يتمثل في بلوغ أقصى مساهمة في الحفاظ على النظام الرأسمالي وتطويره في ظل الصراعات الاجتماعية التي ينطوي عليها النظام ومن هنا يمكن تلخيص أن المالية العامة في هذه البلدان تؤدي الى تحقيق الأهداف التالية:²

- المحافظة على الاستقرار الاقتصادي .

- تحقيق العدالة في توزيع الدخل .

- تحقيق توزيع أمثل للموارد.

- دعم النمو الاقتصادي.

أما الهدف الرئيسي لنظام المالية العامة في ظل الاشتراكية هو تحقيق أقصى مساهمة في اشباع الاحتياجات الاجتماعية، في انجاز الخطط العامة لتنمية الاقتصاد الوطني و هنا تشكل الخطط المالية جزء

¹ زهير شلال: نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و آفاق اصلاحه، مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع نقود و مالية ، جامعة الجزائر، السنة الدراسية 2001-2002، ص 5.

² أحمد جامع: علم المالية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1975، ص 51 .

من نظام التخطيط الذي يحكم حياة المجتمع في هذه البلدان فيما يخص البلدان النامية، فإنه يمكن القول بأن الهدف العام يجب أن يمثل في تحقيق أكبر مساهمة ممكنة في انجاز المهام الكبرى التي تواجه هذه البلدان، أي الأهداف التي ترتبط بالخروج من دائرة التخلف والتبعية في أقل زمن ممكن .

المطلب الثاني: السياسة المالية و علاقة علم المالية بالعلم الأخرى:

السياسة المالية هي دراسة تحليلية للنشاط المالي للدولة وتختص هذه الدراسة في توزيع واستخدام الموارد المالية، وتستخدم هذه السياسة لتنفيذ وظائفها وأهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، تتحدد بطبيعة الظروف الداخلية والخارجية للدولة.

1- دور السياسة المالية في اقتصاديات الدول

1-1 دورها في الدول الرأسمالية المتقدمة اقتصاديا

في هذه الدول يقوم القطاع الخاص أساسا بوظيفة الإنتاج، أي أن طريقة الإنتاج تعتمد على الملكية الخاصة والعمل المأجور و الهدف من الإنتاج هو تحقيق أقصى ربح فكان محور اهتمامات السياسة هو العمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي والسماح لميزانية الدولة بالتغلب من النظرية الكينزية التي مفادها بأن ميزانية الدولة هي قطاع حيوي له أهمية كبيرة وأثره البالغ على القطاعات الأخرى في الاقتصاد الوطني.¹

كما أوضح بأن العبرة ليست بتوازن الميزانية و انما الاقتصاد الوطني حتى ولو اقتضى ذلك الى عدم توازن الميزانية وباستعمال تقنية العجز المقصود خلال دورة اقتصادية تمتد الى عدة سنوات، ولكن يتعين ان يكون العجز بالقصد الذي يحتاجه الاقتصاد وقد استعملت هذه الفكرة في اقتصاديات الرأسمالية خاصة بعد أزمة كساد عام 1929 التي كان سببها في الاختلال الذي حدث في آلية العرض والطلب بحيث أصبح العرض الكلي أكبر من الطلب الكلي لذا استعملت هذه السياسة لزيادة مستوى الطلب و رفع الانفاق الكلي حتى يتساوى مع قيمة الإنتاج والذي يتحقق عند مستوى الطلب بواسطة السياسة المالية بأكثر من طريقة.

¹ رفعت المحجوب: مرجع سبق ذكره، 1975، ص 36 .

1-2- دور السياسة المالية في المجتمعات الاشتراكية

في هذه المجتمعات، يقوم القطاع العام أساسا بوظيفة الإنتاج تعتمد على الملكية العامة لأدوات الإنتاج، وعلى التخطيط الشامل كأسلوب لإدارة اقتصادها بحيث تستخدم هذا التخطيط لإيجاد التوازن بين الموارد المالية والموارد الإنسانية بحيث توجه هذه الموارد بين مختلف الأنشطة والمجالات وذلك لتحقيق النمو المتوازن لمختلف فروع الاقتصاد الاشتراكي، وتقوم السياسة الاشتراكية بتوزيع الدخل القومي بين مختلف المشاريع وفروع الاقتصاد القومي وكذلك بالنشاط الاقتصادي للمشاريع الإنتاجية وتظم في أطرافها العلاقات الاقتصادية التي تحكم الموارد النقدية وفق الخطة القومية الموضوعة لتوزيع الناتج الاجتماعي والدخل القومي وإعادة التوزيع من دولة إلى أخرى حسب درجة نموها إلى جانب وظيفتي التوزيع واعادته توجد وظيفة أخرى هي وظيفة الرقابة المالية.

المبحث الثاني: العناصر المؤلفة للمالية العامة وخصائصها

تمثل دراسة النفقات والإيرادات العامة جزءا هاما في الدراسات المالية، ويتطور البحث فيها مع تطور الفكر المالي والسياسة المالية، وترجع أهمية النفقات والإيرادات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة، وتبين البرامج الحكومية في شتى الميادين في صور أرقام واعتمادات تخصص لكل جانب منها، تلبية لحاجات العامة للأفراد، وسعيا وراء تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن لهم. ومع تطور دور الدولة في التدخل لاشباع الحاجات العامة، تطورت نظرية النفقات والإيرادات العامة بصفة دائمة ومستمرة من حيث، المفهوم، تعدد الأنواع، التقسيمات المختلفة والقواعد التي تحكم. كما تبين بوضوح الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة عليها.

المطلب الأول: النفقات العامة

من عناصر المالية العامة النفقات التي تعتبر تكاليف بالنسبة للدولة يتم تعريفها كمايلي:

1- تعريف النفقة العامة

من الصعب اعطاء تعريف شامل للنفقة العامة، لذا نلخصها في ثلاث تعاريف كمايلي:

1-1- التعريف الأول للنفقة العامة:

هي مبلغ نقدي تقوم الدولة وغيرها من الأشخاص العامة بإفناقه ثمنا لما تحتاجه من سلع وخدمات لازمة لتسيير المرافق العامة،¹ وثمانا لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها، وأخيرا لمنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها، وإستخدام النقود في النفقة العامة أمر طبيعي ما دامت كل المعاملات والمبادلات الاقتصادية تتم في الوقت الراهن باستخدام النقود في ظل اقتصاد نقدي، وبالتالي فالنقود هي وسيلة الدولة في الإنفاق، شأنها في ذلك شأن الأفراد، وعليه فالنفقات العامة تتم دائما بشكل نقدي، أما أعمال السخرة التي كانت تلجأ إليها الدولة قديما للحصول على أنواع معينة من الخدمات فهي لا تعتبر نفقات عامة، ومثال على ذلك ما تقدمه الدولة من مزايا عينية كالسكن المجاني، ونقدية كالإعفاء من الضرائب، وشرفية كمنح الأوسمة والألقاب لبعض الأفراد، لا تعتبر من قبيل النفقات العامة، وقد أدى انتشار روح الديمقراطية ومبادئها في العصر الحديث، وتطبيقات مبدأ المساواة بين الأفراد إلى اختفاء تلك الظواهر تدريجيا.

1-2- التعريف الثاني للنفقة العامة

النفقة العامة يقوم بها شخص عام، ويدخل في عداد النفقات العامة تلك النفقات التي يقوم بها الأشخاص المعنوية العامة، وتتمثل في الدولة على اختلاف أنظمتها: جمهورية أو ملكية أو رئاسية ومن استبدادية إلى ديمقراطية والحكومات المركزية والمحلية بما في ذلك الهيئات والمؤسسات العامة الداخلة في الاقتصاد العام ذات الشخصية المعنوية، وعلى هذا فإن المبالغ التي ينفقها الأشخاص الخاصة الطبيعية

¹ المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام النفقات و قروض العامة، دار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 12-13.

والاعتبارية لا تعتبر نفقة عامة حتى ولو كانت تهدف إلى تحقيق خدمات عامة، كتبرع أحد هؤلاء الأشخاص بالمبالغ اللازمة لبناء مدرسة أو مستشفى أو مسجد مثلا، ويدخل ذلك في إطار الإنفاق الخاص¹.

1-3- التعريف الثالث: النفقة العامة يقصد بها تحقيق نفع عام

ينبغي أن تصدر النفقات العامة مستهدفة بالأساس إشباع الحاجات العامة، وتحقيق الصالح العام، فالنفقات التي لا تشبع حاجة عامة ولا تعود بالنفع العام على الأفراد لا يمكن اعتبارها نفقات عامة، ويستند هذا العنصر على سنيين: أولهما يتلخص في أن المبرر الوحيد للنفقات العامة هو وجود حاجة عامة تقوم الدولة أو غيرها من الأشخاص العامة بإشباعها نيابة عن الأفراد ومن ثم يلزم أن يكون الهدف من النفقة العامة هو تحقيق نفع عام يتمثل في إشباع حاجة عامة، أما السند الثاني يتمثل في مبدأ المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة، ذلك أن المساواة بين الأفراد في تحمل عبء الضرائب لا تكفي لتحقيق هذه المساواة إذا أنفقت حصيلة الضرائب في تحقيق مصالح خاصة لبعض الأفراد أو الفئات الاجتماعية دون غيرهم، إلا أن هناك صعوبة في كثير من الأحيان في معرفة ما إذا كانت حاجة ما هي من الحاجات العامة أم لا، ويرجع ذلك إلى صعوبة تحديد الحاجة العامة تحديدا موضوعيا،² وأمام هذه الصعوبة فإن أمر تقدير الحاجات العامة وبالتالي المنفعة العامة متروك للسلطات السياسية، فهي التي تتولى عادة تقدير حاجة ما تعتبر حاجة عامة أم لا وذلك بموافقتها أو رفضها اعتماد المبالغ اللازمة لإشباع هذه الحاجة ضمن النفقات العامة.

2- تقسيمات النفقات العامة

تتخذ النفقات العامة صورا متعددة ومتنوعة، ويزداد هذا التنوع بتزايد وظائف الدولة وتزايد مظاهر تدخلها في الحياة العامة للمجتمع، وبما أن الأنواع المتعددة للنفقات العامة تختلف فيما بينها، سواء من ناحية مضمونها أو من ناحية أثارها الاقتصادية ونتائجها المالية، فقد وضع علماء المالية العامة تقسيمات متعددة للنفقات العامة يرتكز كل منها على وجهة نظر معينة في تحييد تقسيم دون آخر، وبالرغم من أن هذه لتقسيمات قد يتداخل بعضها في البعض الآخر، إلا أن لها أهمية كبيرة في استظهار طبيعة الإنفاق العام وأثاره وأغراضه، مما يساعد كثيرا على إدارة الأموال العامة، ومعرفة المحللين الماليين مقدار ما يكلفه كل نوع من أنواع نشاط الدولة على حدة، ومن ثم تتبع تطور هذه النفقات من فترة إلى أخرى بالإضافة إلى تمكين

¹ حسين مصطفى حسين: المالية العامة، الديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 11.

² المرسي السيد حجازي: مرجع سبق ذكره، 2000، ص 14.

السلطة التشريعية والرأي العام من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة ويمكن تقسيم النفقات العامة من حيث طبيعتها الاقتصادية وهي ما تعرف بالتقسيمات الاقتصادية أو بالتقسيمات العلمية، كما يمكن أن تقسم إلى تلك الأقسام التي تعتمد عليها الميزانيات وهي ما تعرف بالتقسيمات الوضعية¹.

2-1-1- التقسيمات الاقتصادية أو العلمية للنفقات العامة: يقصد بالتقسيمات الاقتصادية للنفقات العامة تلك التقسيمات التي تقوم على معايير اقتصادية، وذلك بهدف معرفة آثار النفقات العامة على الحياة الاقتصادية للجماعة، وكذلك الآثار التي تتركز على بعض القطاعات أو الأنشطة الاقتصادية، وهناك عدة تقسيمات اقتصادية للنفقات العامة أهمها:

2-1-1-1- تقسيم النفقات العامة حسب الوظائف الأساسية التي تقوم بها الدولة.

يقوم هذا التقسيم في جوهره على فكرة مبسطة مؤداها تجميع كل مجموعة من الخدمات ذات الطبيعة الواحدة تبعاً للوظائف الأساسية التي تؤديها الدولة، ووفقاً لهذا التقسيم يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع مختلفة للنفقات العامة تبعاً للوظائف الأساسية للدولة وهي: الوظيفة الإدارية، والوظيفة الاجتماعية، والوظيفة الاقتصادية.

2-1-1-1-2 النفقات الإدارية، وهي النفقات المتعلقة بسير المرافق العامة واللائمة لقيام الدولة وهي تشمل على نفقات الإدارة العامة والدفاع والأمن والعدالة والتمثيل السياسي، وأهم بنود هذا النوع من النفقات هي نفقات الدفاع الوطني².

2-1-1-2- النفقات الاجتماعية، وهي التي تنصرف إلى تحقيق آثار اجتماعية معينة بين الأفراد وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة والتعليم والرعاية الصحية للأفراد، بالإضافة إلى تحقيق قدر من التضامن الاجتماعي عن طريق مساعدة بعض الفئات التي توجد في ظروف اجتماعية تستدعي المساندة (تقديم المساعدات والإعانات لذوي الدخل المحدود، والعاطلين عن العمل... الخ) وأهم بنود هذه النفقات تلك المتعلقة بمرافق التعليم، الصحة، والثقافة العامة، والإسكان.

2-1-1-3- النفقات الاقتصادية، وهي النفقات التي تتعلق بقيام الدولة بخدمات عامة تحقيقاً لأهداف اقتصادية كالاستثمارات الهادفة إلى خدمة إلى تزويد الاقتصاد القومي بخدمات أساسية كالنقل والمواصلات،

¹ حسن الصغير: دروس المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص ص 35 37.

² سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة ناشرون و موزعون، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 62.

ومحطات توليد القوى الكهربائية، والري والصرف، إلى جانب تقديم الإعانات الاقتصادية للمشروعات العمدة والخاصة.

2-1-2 النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية:

هنالك نفقات حقيقية ونفقات تحويلية يتم عرض فرق بينهما من خلال إعطاء تعريف لكل منها:

2-1-2-1-1 النفقات الحقيقية أو الفعلية، يقصد بها تلك النفقات التي تصرفها الدولة في مقابل الحصول على سلع وخدمات أو رؤوس أموال إنتاجية كالمرتبات وأثمان التوريدات والمهمات اللازمة لسير المرافق العامة، سواء التقليدية أو الحديثة التي اقتضاؤها تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، والنفقات الاستثمارية.

فالنفقات العامة هنا تؤدي إلى حصول الدولة على مقابل للإنفاق (عمل، خدمة أو سلعة)، كما تؤدي إلى خلق دخول جديدة يجب إضافتها إلى باقي الدخل المكونة للدخل العام.

2-2-1-2 النفقات التحويلية أو الناقلية، يقصد بها تلك النفقات التي لا يترتب عليها حصول الدولة على سلع وخدمات ورؤوس أموال، إنما تمثل تحويل لجزء من الدخل العام عن طريق الدولة من بعض الفئات الاجتماعية كبيرة الدخل إلى بعض الفئات الأخرى محدودة الدخل، مثال على ذلك الإعانات والمساعدات الاجتماعية المختلفة، كالضمان الاجتماعي والإعانات ضد البطالة والشيخوخة وإعانات غلاء المعيشة، والإعانات الاقتصادية التي تمنحها الدولة لبعض المشروعات الخاصة بقصد حملها على تخفيض أسعار منتجاتها.

2-1-3 النفقات العادية والنفقات غير العادية:

النفقات العادية يقصد بها تلك النفقات التي تتكرر كل سنة بصفة منتظمة في ميزانية الدولة كمرتبات الموظفين، وتكاليف صيانة المباني والأجهزة العامة ونفقات التعليم والصحة العامة ونفقات تحصيل الضرائب وغيرها من النفقات التي تظهر بصفة دورية منتظمة في الميزانية.¹

أما النفقات غير العادية فهي تلك النفقات التي لا تتكرر كل سنة بصفة منتظمة في الميزانية، بل تدعو إلى الحاجة إليها في فترات متباعدة تزيد عن السنة أي تأتي بصفة استثنائية لمواجهة ظروف اقتصادية

¹ سوزي عدلي ناشد : أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي، لبنان، 2009، ص 44.

أو اجتماعية أو سياسية معينة في وقت محدد وكمثال على ذلك النفقات الحربية، ونفقات إصلاح الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات ونفقات إنشاء السدود والخزانات ومد خطوط السكك الحديدية وتعبيد الطرق.¹ ولهذا التقسيم فائدته وخطره، وتتمثل فائدته في التكرار الدوري للنفقات العادية مما يمكن الحكومة من تقديرها تقديرا يكون قريبا من الصحة، وتدبير الأموال اللازمة لسدادها من الإيرادات العادية وأهمها الضرائب، أما النفقات غير العادية وباعتبارها تحدث بصفة عرضية واستثنائية، فإن سدادها يكون عادة من إيرادات غير عادية كالقروض العامة والإصدار النقدي الجديد، أما خطره فيكمن في لجوء الحكومة كلما تحقق عجز في الميزانية إلى عقد قروض عامة بدعى إجراء نفقات غير عادية عندما لا تكفي لتغطيتها مواردها العادية وتخصيص ميزانية غير عادية لذلك.

2-1-4 النفقات القومية والنفقات المحلية²:

تقسيم النفقات العامة إلى نفقات عامة ونفقات محلية يعتمد على معيار نطاق سريان النفقة العامة ومدى استفادة أفراد المجتمع كافة أو سكان إقليم معين داخل الدولة من النفقة العامة، وتكون النفقة قومية أو مركزية إذا وردت في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة المركزية القيام بها مثل نفقة الدفاع والعدالة والأمن . أما النفقات المحلية أو الإقليمية وهي النفقات التي تقوم بها الولايات أو ما يسمى بمجالس الحكم المحلي كمجالس الولايات والمدن والقرى والتي ترد في ميزانيات هذه الهيئات، وتخدم بالأساس احتياجات هيئة محلية معينة مثل الانفاق على توصيل مياه الشرب والكهرباء للإقليم. تختلف اتجاهات الدول فيما يتعلق بتوزيع المرافق المختلفة، كما تختلف هذه الاتجاهات في الدولة نفسها من زمن إلى آخر، ويرجع هذا الاختلاف إلى الظروف التاريخية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية الخاصة بكل دولة في كل زمن معين.

¹ عبد الله خبابة: أساسيات في الاقتصاد المالية العامة، مؤسسات ضباب الجامعية، مصر، 2009، ص 115.

² حسين الصغير : مرجع سبق ذكره ص 38.

2-2 التقسيمات الوضعية للنفقات العامة:

تعتمد التقسيمات العلمية للنفقات العامة على معايير اقتصادية ونظرية، مع تبيان أنواع النفقات العامة من الناحية العلمية، طبقاً لتلك المعايير المتخذة (المعتمدة) كأساس للتقسيم.¹

أما التقسيمات الوضعية للنفقات العامة، فهي تلك التي تتبناها الميزانيات العامة للدول المختلفة استناداً إلى الاعتبارات الواقعية أو العملية، وخاصة الاعتبارات الإدارية والوظيفية التي تدعو في الغالب إلى عدم الالتزام بالتقسيم العلمي للنفقة.

يهتم التقسيم الإداري للنفقات العامة بتوزيع النفقات العامة تبعاً للهيئات الإدارية التي تقوم بها، وبغض النظر عن أوجه النشاط والوظائف التي تقوم بها هذه الهيئات، وقد أخذ على التقسيم الإداري صفته الإدارية البحتة وعدم اهتمامه بتجميع النفقات حسب موضوعها.

أما التقسيم الوظيفي فهو يهتم بتقسيم النفقات العامة حسب الوظائف التي تقوم بها الدولة دون الاهتمام بطبيعة النفقة، وهذه الطريقة تسمح بجمع كافة النفقات التي تهدف إلى تحقيق نفس الغرض في قسم واحد حتى ولو كانت موزعة على عدة وزارات أو مصالح، ويتميز هذا التقسيم في كونه لا ينظر إلى مشتريات الدولة في حد ذاتها وإنما ينظر إليها في نطاق الهدف الذي يسعى إلى تحقيقه من ورائها.

3- ضوابط الإنفاق العام:

سلامة مالية الدولة تقتضي التزام مختلف الوحدات المكونة للاقتصاد العام عند قيامها بالإنفاق العام باحترام بعض المبادئ أو الضوابط، وحتى يحقق هذا الإنفاق آثاره المنشودة من إشباع الحاجات العامة، يجب أن تستهدف النفقات العامة تحقيق أكبر قدر من المنفعة القصوى للمجتمع من ناحية، وأن يتم هذا عن طريق الاقتصاد في النفقات العامة من ناحية أخرى، ويتم التحقق من توافر الضابطين السابقين بواسطة أساليب الرقابة المختلفة.

3-1 ضابط المنفعة (أي تحقيق أكبر قدر من المنفعة للمجتمع)

تحقيق أكبر قدر من المنفعة يعني بالدرجة الأولى توجه النفقة العامة لتحقيق المصالح الخاصة لبعض الأفراد أو لبعض فئات المجتمع دون البعض الآخر نظراً لما يتمتعون به من نفوذ سياسي أو اجتماعي،

¹ حسين الصغير: مرجع سبق ذكره، ص 39 .

ويمارس هذا النفوذ عادة في هيئة ما يسمى بجماعات الضغط وما تحدثه هذه الجماعات من آثار ضارة بسبب الأساليب والضغوط المختلفة التي تمارسها في المجتمع.

كما يعني أيضا أن ينظر إلى المرافق والمشروعات العامة نظرة إجمالية شاملة لتقدير احتياجات كل مرفق وكل وجه من أوجه الإنفاق في ضوء احتياجات المرافق والمشروعات وأوجه الإنفاق الأخرى.

3-2 ضابط الاقتصاد في الإنفاق (ضغط النفقات العامة)

يعتبر الاقتصاد في الإنفاق شرطا ضروريا لأعمال ضابط المنفعة، فمن البديهي أن المنفعة الجماعية القصوى الناجمة على النفقة لا تتصور إلا إذا كان تحققها ناتجا من استخدام أقل نفقة ممكنة، وعليه يتعين على سائر الهيئات والمشروعات العامة في الدولة مراعاة الاقتصاد في إنفاقها، والاقتصاد في الإنفاق لا يقصد به الحد من الإنفاق والتقليل منه إذا كانت هناك أسباب ضرورية تبرره. ولكن يقصد به حسن التدبير ومحاربة الإسراف والتبذير والعمل على تحقيق أكبر عائد بأقل تكلفة ممكنة. وفي الواقع أن التبذير أو الإسراف وهو ما يطلق عليه "التسيب المالي" يؤدي إلى ضياع مبالغ مالية في وجوه غير مجدية كان من الممكن توجيهها إلى غيرها من الوجوه المفيدة، أو تركها في يد الأفراد لاستغلالها في مجالات أكثر فائدة. لهذا فإن الحاجة تدعو إلى ضبط النفقات العامة للدولة في مختلف قطاعات الاقتصاد العام على أساس مراعاة الحاجات الحقيقية الفعلية، بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت أساسية وضرورية تماما، بالقدر اللازم فقط لتحقيق المنافع الجماعية العامة.

4- تقنين النشاط المالي والإنفاق للدولة وأحكام الرقابة على النفقات العامة :

فيما يتعلق بتقنين القواعد الإجرائية للإنفاق العام، فإن القوانين المالية في الدولة تنظم كل ما يتعلق بصرف النفقات العامة أو إجراءها فتحدد السلطة التي تأذن بالإنفاق وتوضح خطوات الصرف والإجراءات اللازمة بالنسبة لكل منها حتى تؤدي النفقة العامة في موضعها وينجم عنها فعلا النفع العام الذي تستهدفه، وعليه، فإن تقنين النشاط المالي والإنفاقي للدولة يقتضي أن تكون نفقاتها العامة مستوفية لإجراءات تحقيقها وصياغتها وتنفيذها على النحو المبين في الميزانية والقوانين واللوائح والقرارات المالية الأخرى.

أما الرقابة على الإنفاق العام فهي تأخذ أشكالاً ثلاثة:

4-1 رقابة إدارية: وهي رقابة تقوم بها في العادة وزارة المالية (أو الخزانة) عن طريق موظفيها العاملين في مختلف الوزارات والهيئات العامة ومهمتهم الأساسية هي عدم السماح بصرف أي مبلغ إلا إذا كان في وجه وارد في الميزانية وفي حدود الاعتماد المقرر له، وهذه رقابة سابقة على الإنفاق.

4-2 رقابة محاسبية مستقلة: ومهمتها التأكد من أن جميع عمليات الإنفاق قد تمت على الوجه القانوني وفي حدود قانون الميزانية والقواعد المالية السارية، وهذا النوع من الرقابة قد تكون سابقة للصرف أو لاحقة عليه.

4-3 رقابة برلمانية: وتتولاها السلطة التشريعية بمالها من حق السؤال والاستجواب والتحقق البرلماني وسحب الثقة من الوزير أو من الوزارة كلها، وتظهر هذه الرقابة بصورة واضحة عند اعتماد الميزانية، وعند اعتماد الحساب الختامي أمام البرلمان.

المطلب الثاني: الإيرادات العامة

لقد أدى تطور الدور الاقتصادي والاجتماعي للدولة، وازدياد نفقاتها العامة إلى تطور نظرية الإيرادات العامة؛ الأمر الذي تجلت آثاره في تطوير حجم هذه الإيرادات وإلى تعدد أنواعها وأغراضها. ولقد تعددت في العصر الحديث مصادر الإيرادات العامة واختلفت طبيعتها تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها، ويعرض الفكر المالي العديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات العامة على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة إلى أقسام مختلفة يضم كل منها الموارد المتحددة في الطبيعة أو المتشابهة في الخصائص.

وقد حاول بعض الكتاب وعلى الأخص الألمان تقسيم الإيرادات العامة¹ إلى إيرادات شبيهة بإيرادات النشاط الخاص، ومثالها إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة كالدومين التجاري والمالي والزراعي، وإلى إيرادات متعلقة بالنشاط العام تحصل عليها الدولة باعتبارها صاحبة سلطة ونفوذ ومثال ذلك الضرائب والرسوم والغرامات القضائية والاستيلاء على الأموال التي لا وارث لها.

¹ حسين الصغير: مرجع سبق ذكره، ص 45.

كما اقترح البعض الآخر التمييز بين نوعين من الإيرادات العامة: إيرادات اختيارية يدفعها الأفراد دون إجبار من الدولة كإيرادات ممتلكات الدولة الخاصة -الدومين الصناعي والتجاري- والقروض الاختيارية، وإيرادات إجبارية يدفعها الأفراد جبرا إلى الدولة وهي الأكثر أهمية كالرسوم والضرائب والقروض الإجبارية، إلى جانب الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بدون مقابل من جهتها كالإعانات والمنح التي تتلقاها.

وقسم البعض الآخر الإيرادات العامة إلى إيرادات عادية والتي تحصل عليها الدولة سنويا بصفة منتظمة أو دورية كإيرادات ممتلكاتها الخاصة والضرائب والرسوم، والإيرادات غير العادية أو الاستثنائية التي لا تتكرر سنويا وإنما تلجأ إليها الدولة من وقت لآخر حسب الحاجة كالقروض والإصدار النقدي وبيع جزء من ممتلكات الدولة.

وتوصف تقسيمات الإيرادات العامة بأوصاف عدة بحسب نشاط الدولة المالي، وهي لا تخرج في الغالب من أن تكون هذه الأوصاف إما "اقتصادية" أو "سياسية" أو "ائتمانية"، ويمكن الحديث تحت كل وصف من هذه الأوصاف عن إيراد أو أكثر من الإيرادات العامة، فمن خلال وصف "الإيرادات الاقتصادية" يظهر لنا فائض الاقتصاد العام المشتمل أساسا على دخل الدومين والرسوم، وفي نطاق "الإيرادات السيادية" تتجلى الضرائب بأنواعها المختلفة لكونها تمثل أهم الموارد المالية للدول في الوقت الحاضر، وفي إطار "الإيرادات الائتمانية" تحتل القروض العامة بشتى صورها وأشكالها حجر الزاوية عند نقل الإيرادات الاقتصادية والسيادية عن الوفاء بكل ما تحتاجه الدولة من إيرادات لازمة لتغطية نفقاتها العامة.

1- الإيرادات الاقتصادية:

إن زيادة النفقات العامة وتنوعها كان العامل الأساسي الذي أدى إلى زيادة الإيرادات العامة وتنوعها وتطورها حجما ونوعا، و سندرس إيرادات الدولة من ممتلكاتها من خلال العنصرين التاليين:

* الدولة (الدومين العام).

* إيرادات أملاك الدولة (الدومين الخاص).

1-1 الدومين العام: ويقصد به ما تملكه الدولة ويكون معد للاستعمال العام، ولخدمة المرافق العامة كالطرق والمطارات والموانئ وأبنية الوزارات والمصالح العامة والمتاحف والحدائق العامة والملاعب والأنهار¹، ويتميز

¹ محمد براق: المالية العامة، أستاذ في المدرسة العليا للتجارة، جامعة الجزائر ، ص 26 .

الدومين العام بمميزات عدة منها أن ملكية الدولة له هي ملكية عامة تخضع لأحكام القانون الإداري، وبالتالي فهو لا يجوز بيعه أو التصرف فيه بما أنه مخصص للمنفعة العامة، كما لا يجوز تملكه بالتقادم، والغاية منه هو تقديم الخدمات العامة وليس الحصول على أموال للخزانة العامة، ولا يمنع هذا من إمكانية تحقيق بعض الإيرادات من الدومين العام، كما لو فرضت بعض الرسوم على دخول الحدائق العامة أو على دخول المطار أو الميناء، أو المتاحف العامة، وأن هذا المقابل لا يقصد به في الغالب سوى تنظيم استعمال هذه المرافق العامة، فضلا عن ضآلته في معظم الحالات، وقد يكون سببها في حالات استثنائية هو الرغبة في تغطية نفقات إنشاء هذه المرافق.

1-2 الدومين الخاص: ويقصد به الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة، والتي تخضع بوجه عام لقواعد القانون الخاص، فيمكن التصرف فيه بالبيع وغيره، كما يجوز للأفراد تملكه بالتقادم طويل الأجل، ويدر الدومين الخاص على عكس الدومين العام إيرادات للخزانة العامة، وهو وحده الذي يعنيه علماء المالية العامة عند الكلام على دخل الدولة من أملاكها، أي الدومين الخاص كمصدر من مصادر الإيرادات العامة. تتمثل إيرادات الدومين الخاص في ثلاث صور: الدومين العقاري، الدومين الصناعي والتجاري والدومين المالي .

2 - الإيرادات السيادية:

الإيرادات السيادية هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة جبرا من الأفراد بمالها من حق السيادة وتشمل الضرائب، والرسوم ومقابل التحسين (الإتاوة) والغرامات المالية، والتعويضات، والقرض الإجباري وتنقسم الإيرادات السيادية إلى الرسوم و الضرائب.

1-2 الرسوم:

تعتبر الرسوم من الإيرادات العامة التي تدخل خزانة الدولة بصفة تكاد تكون دورية ومنتظمة، والتي تستخدم حصيلتها في تمويل النشاط المالي وتحقيق المنافع العامة، وتحصل الدولة على إيراداتها من الرسوم كمقابل للخدمات التي تؤديها مرافقها العامة للأفراد من خلال النشاط العام الذي خلق المرفق العام أصلا من أجل القيام به.¹

¹ حسين الصغير: مرجع سبق ذكره، ص 46.

تعريف الرسم: الرسم هو عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له يترتب عليها نفع خاص له إلى جانب نفع عام.

يتضح من هذا التعريف أن الرسم يتميز بأربع خصائص هامة وهي:

- الرسم مبلغ نقدي يدفعه الفرد مقابل الحصول على خدمة خاصة من نشاط إحدى إدارات أو مرافق الدولة، واشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليساير التطور الحديث في مالية الدولة من حيث إتخاذ نفقاتها وإيراداتها الصورة النقدية.

- الرسم يدفع جبرا من الأفراد للدولة: فالرسم يدفع جبرا بواسطة الفرد مقابل الحصول على الخدمة الخاصة التي يتلقاها من جانب إحدى الإدارات والمرافق العامة، وتفرض الرسوم بقواعد قانونية لها صفة الإلزام تجبر الفرد على دفعها إذا ما تقدم بطلب لإحدى الإدارات أو الهيئات العامة، وتحدد قيمة الرسوم بمقتضى هذه القواعد القانونية، معبرا عن إرادة الدولة، ولا سبيل أمام الفرد إلا الخضوع لمضمون تلك الإرادة.

- عنصر المقابل في دفع الرسم: فالرسم يدفعه الفرد مقابل خدمة خاصة يحصل عليها من جانب الدولة، وقد تكون هذه الخدمة عمل تتولاه إحدى الهيئات العامة لصالح الفرد كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية) أو توثيق العقود وشهرها (رسوم التوثيق)، أو إستعمال الفرد لبعض المرافق العامة إستعمالا يترتب عليه في الغالب تيسير مباشرة مهنته كاستعمال الموانئ والمطارات (رسوم الموانئ) وبعض الطرق العامة البرية والنهرية (رسوم الطرق).

- تقدير الرسم: تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم الواجب دفعه على بعض أوجه النشاط العام، والواقع يشير إلى أنه ليس من السهل تحديد قاعدة عامة تلزمها الدولة وهي بصدد تقدير الرسم، بل هناك أكثر من قاعدة تدخل في الاعتبار عند إجراء هذا التقدير، حيث يعتبر الرسم المفروض نتيجة تفاعل هذه القواعد كلها.

2-2 الضرائب:

تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، وتجبر الدولة الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب عليهم وفقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة، وترجع أهمية الضرائب إلى الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية، ولما تنثيره من مشكلات فنية وإقتصادية وما ينتج عنها من آثار إقتصادية وأجتماعية، لذلك فإن دراسة الضرائب تتناول جوانب متعددة

ومتشعبة ينبغي الإلمام بها جميعا لاكتمال الإحاطة بهذا الفرع من المعرفة، غير أن ذلك يجاوز آفاق هذه الدروس المحدودة والمقتصرة على بعض الموضوعات الجوهرية دون غيرها.

2-2-1 ماهية الضريبة وخصائصها:

تعريف الضريبة: هي عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أولا لإحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة إن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة¹.

2-2-2 خصائص الضريبة: ومن التعريف أعلاه يتضح أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

- الضريبة فريضة نقدية: تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقود تمشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل لكون أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فإن الإيرادات بما في ذلك الضرائب لا بد وأن تحصل كذلك بالنقود.

- الضريبة تدفع جبرا: ويعنى ذلك أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة والجبر هنا قانوني لا معنوي بالنظر إلى قانون الضريبة هو تعبير عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض على الممول النزول أو الخضوع لها من كافة زواياها، ويبدو عنصر الإكراه في الضريبة واضحا من استقلال الدولة بوضع نظامها القانوني من حيث تحديد وعائها وسعرها وكيفية تحصيلها، دون أن ترجع في ذلك الأفراد المكلفين بدفعها.

- الضريبة تدفع بصفة نهائية: ويقصد بهذه الخاصية أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها الدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك.

- الضريبة تدفع بدون مقابل: وتعني هذه الخصيصة أن الممول دافع هذه الضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه لها، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد قد يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره ممولا للضرائب.

- الضريبة تمكن الدولة من تحقيق نفع عام: إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب لتمويل نفقاتها العامة في مختلف القطاعات:

¹ حسين الصغير: مرجع سبق ذكره، ص 48 .

كالصحة، التعليم، الأمن، القضاء، السياسة، الاقتصاد، الاجتماع... إلخ محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض إقتصادية وإجتماعية، مثل إستخدام الضريبة التصاعدية كوسيلة لإعادة توزيع الدخل والحد من التفاوت بين الطبقات، كما تفرض الضريبة الجمركية على الواردات لحماية الصناعة الوطنية، وقد تفرض الضرائب للحد من الإستهلاك وتشجيع الإدخار لتعبئة الفائض لأغراض التنمية الإقتصادية.

2-2-3 أهداف الضريبة

ففي ظل الدولة الحارسة (التقليدية) إقتصرت هدف الضريبة في الحصول على الأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة، دون أن يكون لهذه الأموال غرض معين كتوجيه الإقتصاد أو الإستثمار مثلا بمعنى أن المالية العامة حيادية، ولتحقيق الغرض المالي يجب توافر عدة شروط تتلخص في: الإنتاجية- الثبات- المرونة والحياد.

- الإنتاجية: هي أن تأتي الضريبة بأكبر حصيلة صافية (أي بعد خصم نفقات التحصيل من الإيرادات).
- الضريبة الثابتة: هي تلك التي لا تتأثر حصيلتها بالتغيرات التي تحدث في مستوى النشاط الاقتصادي، خاصة في فترات الكساد.
- الضريبة المرنة: هي التي لا يؤدي زيادة سعرها.
- لحياد: هو أن يكون غرض الضريبة مقتصرًا على الغرض المالي البحت دون أن تؤثر على الأفراد أو الممولين ودون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.
- عند المحدثين، الضريبة الوظيفية: أصبحت الدولة في العصر الحديث تتدخل في الحياة الاقتصادية وبالتالي أصبح للضريبة إلى جانب الغرض المالي، أغراضا اجتماعية واقتصادية وسياسية.

ومن الأغراض الاجتماعية للضريبة مايلي:

- تشجيع النسل أو الحد منه، إعادة توزيع الدخل والثروة بهدف تقليل الفوارق بين الطبقات لاجتماعية، تشجيع استهلاك السلع المرغوب فيها اجتماعيا، أو محاربة استهلاك بعض السلع الضارة.
- أما الأغراض الاقتصادية التي يمكن للدولة تحقيقها باستخدام الضرائب منها:

- تشجيع أو محاربة بعض أشكال المشروعات عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية، تشجيع الادخار والتكوين الرأسمالي عن طريق تقرير بعض الإعفاءات تبعا لنوع السلعة، حماية الإنتاج الوطني ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات، التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية عن طريق السياسة الضريبية... الخ. أما أغراض الضريبة في البلدان النامية فتتحدد، بشكل رئيسي في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لخدمة أهداف التنمية الاقتصادية.

كما تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى، أو لتسهيل التجارة مع بعض البلدان أو للحد منها بواسطة رفع أو خفض الضرائب الجمركية على الواردات.

2-2-4 التنظيم الفني للضرائب:

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضرائب وتحصيلها، وبالتالي فهو ينصرف إلى تحديد العناصر الخاضعة للضريبة والتي تشكل وعاءها، وتقدير قيمة هذه العناصر أي تحديد الوعاء إلى ربط الضريبة وتحصيلها.

وعاء الضريبة : ويقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة للضريبة أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، وعند تحديد الوعاء يجب التمييز بين:

2-2-4-1 الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

ويقصد بالضرائب على الأشخاص، تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الآدمي أو الإنساني للفرد داخل الدولة محلا لفرض الضريبة، وقد عرف التاريخ المالي للعديد من المجتمعات أنواعا كثيرة من هذه الضرائب، ومن الأمثلة على ذلك ضرائب الفردة أو ضريبة الرؤوس.

2-2-4-2 الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:

يقصد بنظام الضريبة الواحدة أن تعتمد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة، إذ تقوم الدولة بفرض ضريبة رئيسية تمثل الأهمية النسبية الكبرى لحصيلة إيراداتها بالضريبة المفروضة على ناتج الأرض أو الثروة، وقديما نادى الطبيعيون (الفيزيوقراط) خلال القرن الثامن عشر بفرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي من الزراعة، باعتبار الأرض هي المصدر الوحيد للثروات.

أما نظام الضرائب المتعددة وهو ما تأخذ به النظم الضريبية الحديثة فهو يقوم على تنوع الضريبة وتعدد الأوعية الضريبية بحيث يضم الوعاء الضريبي كل أوجه النشاط الاقتصادي مثل خلق الدخل

وتوزيعها وإستخدامها وتكوين الثروات وتداولها، ومن أمثلة الضرائب التي يتكون منها النظام الضريبي الحديث: الضرائب على كل من: دخول الأفراد، دخول الأعمال، الإنفاق، الإنتاج، المبيعات، الرسوم الجمركية، والضرائب على خدمات بعض السلع الرأسمالية... الخ.

ويعتبر نظام الضرائب المتعددة أكثر عدالة من نظام الضريبة الواحدة، وبالتالي فهو النظام الأقدر على تحقيق الأهداف المتعددة للسياسة المالية.

2-2-4-3 الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

يمكن رد كافة الضرائب الموجودة في النظم الضريبية المقارنة إلى قسمين رئيسيين هما: الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، ويكاد الشراح في هذا المجال يجمعون على إعتبار الضرائب على الدخل ورأس المال من الضرائب المباشرة، والضرائب على الإنفاق (أو الإستهلاك) والتداول من الضرائب غير المباشرة، ورغم هذه التفرقة الشائعة بين علماء المالية العامة، فإنه لا يوجد حتى الآن معيار دقيق ومنضبط يكفي وحده للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، ومع ذلك يقترح الفكر المالي مجموعة من المعايير تساعد على التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

المطلب الثالث: الميزانية العامة للدولة

بالإضافة للنفقات والإرادات هناك ميزانية عامة أيضا التي تعد من أهم عناصرها.

1- مفهوم الميزانية وتطورها

يتمثل مفهوم الميزانية وتطورها في مايلي:

1-1 مفهوم الميزانية: هي التعبير المالي لبرنامج المعتمد الذي تعترم الحكومة تنفيذه وهناك تعاريف متقاربة حسب كل دولة حيث عرفها القانون الفرنسي " الصيغة التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وإرادتها، ويؤذن بها ويقدرها البرلمان في قانون الميزانية الذي يعبر عن أهداف الحكومة الإقتصادية و المالية"¹

وعرفها القانون الأمريكي " بأنها صك تقدر فيه نفقات السنة المالية وإرادتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم وإقتراحات الجباية المبسوطة فيها "

¹ جمال يريقي : مذكرة ماجستير حول أساسيات في المالية العامة و إشكالية العجز في ميزانية البلدية، جامعة الجزائر، 2002، ص 25.

1-2 تطور مفهوم الميزانية: فالميزانية ما هي إلا انعكاس لدور الدولة في النشاط الإقتصادي حيث أن تطور دور الدولة بتطور الفكر المالي على مر العصور الى تطور مماثل في مفهوم الميزانية، ودورها في النشاط الاقتصادي، ففي ظل الفكر الكلاسيكي ساد الاعتقاد بقدرة القطاع الخاص، إذا ما توافرت له الإمكانيات اللازمة، ولم تكن هذه الأخيرة في نظر الفكر الكلاسيكي سوى ضمان عدم تدخل الدولة في نشاط الاقتصادي، و كان الفكر الكلاسيكي يصر على تدخل الدولة تدخلا حياذيا لا يؤثر بأي صورة من الصور على نشاط وقرارات القطاع الخاص، و لكي يضمنوا تحقيق هذه الأوضاع كان الاقتصاديون الكلاسيك يطالبون بضرورة توازن الميزانية سنويا، إعتقادا منهم بأنه سوف يؤدي إلى قصر دور الدولة. وعندما إنتشر الفكر المالي الحديث تغيرت النظرة لتقذف بفكرة التدخل الحيادية للدولة في عرض البحر تضرب بمبدأ توازن الميزانية ضرب الحائط وتلقي على الدولة مسؤولية التدخل في النشاط الإقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع الإقتصادية و السياسية و الإجتماعية الخ.

2- خصائص ميزانية الدولة

يمكن تلخيص خصائص ميزانية الدولة فيمايلي:

- الميزانية برنامج العمل الذي تعتمه الحكومة تنفيذه.
 - الميزانية برنامج لتحقيق أهداف المجتمع.
 - الميزانية تعد لمدة آنية : لسنة مقبلة و بالتالي معرفة النفقات و الإيرادات خلال المدة المذكورة، غير أنه قسم من النفقات لا يمكن تحديدها كنفقات اللوازم و الأشغال.
 - الإجازة في الموازنة تنجم عن تقسيم الصلاحيات بين هيئات الدولة فالحكومة تحضر الميزانية و تنفذها ولكن البرلمان هو الذي يصوت عليها، أي يعطي للحكومة الإجازة بصرف النفقات و جباية الواردات .
 - الميزانية محددة المدة فهي توضع لمدة من الزمن إصطلاح معظم الدول على جعلها سنة.
- إلى جانب هذا فإن التطورات الحديثة غيرت هذا المفهوم بصورة عميقة و أدخلت في كثير من البلدان تعديلات أساسية على عناصر الميزانية.

3- دورة و دور الميزانية العامة

للميزانية العامة دور و دورة تتمثل فيمايلي :

3-1 دورة الميزانية العامة:

تتمثل في المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة التي تمر بها ميزانية الدولة تحقيقا للمسؤوليات المشتركة بين السلطات التنفيذية و التشريعية:¹

3-1-1 مرحلة إعداد وتحضير الميزانية العامة

تتولى الحكومة مهام تحضير وإعداد الميزانية فتقع عليها مسؤولية تحقيق أهداف المجتمع الإقتصادية والإجتماعية وتبدأ هذه المرحلة عادة على مستوى أصغر الوحدات الحكومية فتتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها لا يلزمها من نفقات فما تتوقع أن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية المطلوب أعداد ميزانيتها .

3-1-2 مرحلة اعتماد الميزانية العامة

تتمثل في مرحلة الإعتقاد كانت و ستظل دائما من إختصاص السلطة التشريعية دون منازع، فعليها بحكم أنها ممثلة لقوى السلطة تقع مسؤولية التحقيق من سلامة البرامج و السياسات الحكومية عن طريق اعتماد الميزانية ومتابعة تنفيذها للتأكد من حسن الأداء بإستخدام أساليب الرقابة المالية

3-1-3 مرحلة تنفيذ الميزانية العامة

في هذه المرحلة تقوم الحكومة بتنفيذ الميزانية إذ تتولى الوزارات والمصالح والهيئات المختلفة القيام بالبرامج والمشاريع وتسيير الخدمات التي إعتدتها السلطة التشريعية ولا تقتصر مهمة تنفيذ الميزانية على مجرد تحصيل الإيرادات و دفع النفقات التي أدرجت في الميزانية بل عليها أن تتبع آثار هذه العمليات على الإقتصاد العام وأن تراقب إتجاهاتها نحو الإنفاقية والإيرادية أن لزم الأمر وعلى مرحلة التنفيذ مواجهة كافة النتائج التي تترتب على مقارنة التقديرات بالواقع.²

¹ محمد الصغير بعلي: دار العلوم، عنابة، 2003، ص ص 88-89.

² محمد الصغير بعلي: مرجع سبق ذكره، ص92.

3-1-4 مرحلة المراجعة و الرقابة الميزانية العامة:

كانت النظرة إلى هذه المرحلة في الحقبة الأولى من تاريخ الميزانية في غاية البساطة وتركز الهدف منها في فحص الحسابات العامة ومع تزايد دور الرقابة لكي تتماشى مع المهام الجديدة التي أقيمت على عاتقها واتسع نطاق هذه المرحلة لتشمل إلى جانب الرقابة الحساسة رقابة تقييمية تتخذ من التحليل العلمي والدراسة الفنية أداة لتقييم الأداء ورفع الكفاءة وهكذا أصبحت الرقابة لمالية بنوعها الحسابي والتقييمي أهم مراحل دورة الميزانية وأكثرها استثناءاً بأفكار العلماء والباحثين.

3-2 دور وأهمية الميزانية العامة:

تتمثل أهمية و دور الميزانية العامة فيمايلي¹:

3-2-1 الأهمية السياسية للميزانية:

لها أهمية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية والديموقراطية لأن إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل عام إلى المجالس النيابية لكي يجيز لها نواب الشعب صرف النفقات وتحصيل الإيرادات يعني إخضاعها للرقابة الدائمة لهذه المجالس حيث تظهر رقابتها عن طريق تعديل الإعتمادات التي يطلبها أو رفضها مشروع الميزانية الذي يقدم لها .

يمكن القول بصفة عامة بأن القوة السياسية في الدول تميل عادة إلى أن تتركز في يد السلطة صاحبة إعتقاد الميزانية، ففي الدول الديمقراطية تكاد القوتان السياسية والمالية تتركز في يد ممثلي الأمة من المجالس النيابية أما في الدول الديكتاتورية فتركز القوتان المشار إليهما في قبضة السلطة التنفيذية.

3-2-2 أهمية الميزانية من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية:

للميزانية أهمية كبيرة من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية لا تقل شأناً عن أهميتها السياسية، وهذه الأهمية أخذت في التوسع إتساع نطاق دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فعن طريق الميزانية تستطيع الدولة أن تعدل في توزيع الدخل العام فيما يخص النفقات المختلفة على المجتمع ولأفراد عن طريق الضرائب والنفقات العامة، وقد أصبح للميزانية رسالة في الدول المتقدمة أكثر إتساعاً مما مضى فلم تعد

¹ محمد صغير بعلي: مذكرة سبق ذكره، ص 93 .

الميزانية العمل الذي تقدر بواسطته الإيرادات والنفقات فحسب، فقد أصبحت تهدف إلى تحقيق العمالة الكاملة وإلى تعبئة القوى الإقتصادية والمساهمة في زيادة الدخل العام.

4- الميزانية العامة لدولة الجزائر:

الجزائر على غرار دول العالم لها ميزانية يمكن توضيحها فيمايلي :

4-1 مفهوم الميزانية العامة للجزائر

يرتبط مفهوم الميزانية العامة بجملة التغيرات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية وعلاقتها بالمجال التشريعي، وقد حددت التشريعات المالية المتعاقبة في الجزائر عدة تعاريف للميزانية العامة للدولة، و من بين هذه التشريعات مايلي¹:

- مرسوم 31 ماي 1862 يعتبر هذا المرسوم أن الميزانية العامة هي العملية التي بواسطتها يسمح رسميا بتقدير الإيرادات و النفقات السنوية للدولة.

- الأمر التنظيمي المؤرخ في 2 جانفي 1959 المتعلق بقوانين المالية يعتبر هذا الأمر التنظيمي المتعلق بقوانين المالية أن الميزانية مؤلفة من مجموعة الحسابات التي ترسم لسنة مدنية واحدة جميع المواد و جميع الأعباء الدائمة للدولة.

- قانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية يعتبر هذا القانون الميزانية العامة للدولة تشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحدد سنويا بموجب قانون المالية.

- قانون 15 أوت 1990 يعرف هذا القانون الميزانية العامة بأنها الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي للنفقات برأسمال.

4-2 تبويب النفقات والإيرادات

لإستغلال فعال للميزانية العامة يجب تبويبها بأخذ بعين الإعتبار جميع المؤثرات التي تؤثر في جمعها و إنفاقها لذا تم تويبها على النحو التالي:

4-2-1 تبويب النفقات اقتصاديا: المبدأ الأساسي الذي ينبغي التمسك به يتعلق بتبويب كل العمليات بالمعنى الواسع للكلمة ولذلك زادت أهمية القطاع العام، كما زادت عمليات التبويب بالنظر إلى محتواها

¹ محمد صغير بعلي : مذكرة سبق ذكره، ص 105 .

الحالي المتغير وهذا بالإضافة إلى الحاجة إلى النظام والشفافية فإن الدوافع الأكثر أهمية والتي يمكن تقديمها لتبرير عمليات الموازنة هي الدوافع المتعلقة بالنظام السياسي والاقتصادي.

لذلك فإن التبويب الاقتصادي للنفقات العامة على قدر كبير من الأهمية بالنظر إلى التأثير الكبير للنفقات على الإقتصاد ويمكن تقسيم النفقات إلى مايلي :

- نفقات التسيير والنفقات الجارية ونفقات التجهيز: حيث أهم ما يميز نفقات التجهيز هو ترك شيء يستمر بعدها خلافا لنفقات التسيير التي لا يبقى شيء.

- نفقات المصالح ونفقات التحويل وإعادة التوزيع: وتهدف نفقات المصالح الى مكافأة المنافع والخدمات والأدوات المقدمة للإدارة والتي هي ضرورية لتسييرها أو تجهيزها أما نفقات التحويل فهي تؤدي بدون مقابل مباشر وتمثل نوع من العدالة في توزيع الدخل الوطني.

4-2-2 تبويب الإيرادات إقتصاديا:

يرتبط التبويب الاقتصادي للإيرادات العامة بطبيعة الثروات التي تم الاقتطاع منها في هذا المجال، يفرق الاقتصاديون مثلا بين الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال أو على الثروة، والضرائب على الاستهلاك أو على النفقة وهو التبويب المعتمد في الجزائر قبل إصلاحات 1991.

تتمثل تبويب الإيرادات بعد إصلاحات 1991 فيمايلي :

الضرائب المباشرة: و تجمع تحت هذه الضريبة الدخل الإجمالي على الأوجور والمرتببات والمعاشات وغيرها والضريبة على الدخل الإجمالي.

- **الرسوم المختلفة على الأعمال:** الرسم على القيمة المضافة الداخلة وعمليات البيع والأعمال العقارية .

- **الضرائب غير المباشرة:** الضرائب غير المباشرة على الإستهلاك التي تمس فقط المواد الخاضعة للرسم على رقم الأعمال.

4-3 الرقابة على ميزانية الدولة الجزائرية:

تتم مراقبة تنفيذ الميزانية العامة للدولة من خلال أجهزة سياسية وإدارية وقضائية تقوم بمراقبة قبلية وبعديّة ومراقبة التنفيذ من بينها: المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، مجلس المحاسبة.

الرقابة التي تخضع لها الميزانية في الجزائر ذات طابع محاسبي شأنها شأن أي ميزانية تقليدية، و يمكن تلخيص وسائل الرقابة البرلمانية فيما يلي :

- الأسئلة الشفوية و الكتابية.

- لجان التحقيق.

- استجواب الحكومة.

تعمل الدولة في سبيل مواجهة إشباع الحاجات العامة بجمع النفقات العامة سواء كان ذلك لإنتاج السلع والخدمات أو من خلال توزيع دخول تحويلية داخلية أو خارجية لتحقيق أهداف إجتماعية أو اقتصادية كمساعدة الأسر محدودة الدخل بقصد تصحيح ما يقع من اختلال في توزيع الدخل أو من خلال الإعانات التي تقدم بصورة مباشرة أو غير مباشرة للأفراد أو بعض وحدات الاقتصاد الخاص.

لكن السؤال المطروح هل تكفي كل هذه الإجراءات و القوانين و التنظيمات في القول أن السياسة المالية للحكومة هي سياسة رشيدة ذو كفاءة تؤدي إلى التطور وتلبية متطلبات المجتمع وتدفع بعجلة التنمية؟ أم هناك نقائص وإصلاحات يجب تداركها في أقرب وقت ؟

المبحث الثالث: تطوير وإصلاح الميزانية العامة

نظرا لأهمية الميزانية العامة في تحقيق الأهداف السياسية والإقتصادية والإجتماعية، تسعى دائما الدول لتحقيق نظام ميزانية يمكنها بلوغ أهدافها، وهذا ما يفسر بروز موجات دولية كبيرة نحو تعديل وتحديث أنظمتها الميزانية من خلال الإصلاحات العديدة التي أقيمت في دول كثيرة، و من خلال هذا المبحث يتم إلقاء الضوء على نقائص الميزانية الحالية في الجزائر وإكتشاف مدى الحاجة لتحديثه، ونقسمه إلى مطلبين:

- أسباب وجوب تطوير وإصلاح الميزانية العامة.

- متطلبات تطوير وإصلاح الميزانية.

المطلب الأول: أسباب وجوب تطوير وإصلاح الميزانية العامة

مما سبق تبين أن للميزانية العامة عدة نقائص، تدرس هذه النقائص في مايلي:

1- نقائص الميزانية العامة

الميزانية العامة يعبر عنها في معظم البلدان كأسس مالية وعادة ما تتمثل المساءلة أمام السلطة التشريعية لمراقبة حدود الإعتمادات، كما أن التصنيف النوعي والتنظيمي للنقائص في الميزانية العامة لا يمكن التعرف على البرامج والمشاريع، فضلا عن أنه لا يبين تكلفة معظم المدخلات للأعمال المنفذة وبعبارة أخرى أن نظام الميزانية العامة لا تمد بالمعلومات عما تقوم به الحكومة فعلا وما تحققه من إنفاق الأموال، غير أنه يمكن تجميع مثل هذه المعلومات من تقارير الوزارات و الوثائق الإضافية ولكن لا يمكن في كثير من الحالات ربط هذه المعلومات مباشرة بالبيانات المالية كما تظهر في الميزانية.

بشكل عام تهتم الميزانية العامة بالتكلفة أكثر مما هي معنية بالنتائج من الإنفاق ويمكن تلخيص عيوب ونقائص الميزانية العامة فيمايلي¹:

1-1 نقائص تتعلق بالجانب التقني

- إتباع الموظف للإدارة العليا ولأسس المحاسبة التقليدية المعتمدة.
- التركيز على تنفيذ دقيق لقرارات مالية ودعم الإهتمام بالأهداف والبدائل المتاحة وتحليل التكاليف ومقارنتها بالفائدة المرجوة .
- فقدان عنصر التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل الإنفاق.
- تدخل السلطة التشريعية محدود ويتمثل في مراقبة الإعتمادات والتجاوزات.
- التصنيف التنظيمي للنقائص لا يساعد على التعرف على البرامج والمشاريع.
- لا تعطي معلومات عما تعمله الحكومة وما تحققه من إنفاق الأموال.
- تهتم بالتكلفة أكثر مما هي معنية بالنتائج من الإنفاق.
- الإنفاق هو نسبة من الإنفاق السابق و ليس مربوطا بالمردود أو الناتج عن هذا الأداء.
- عدم تحليل الكلفة ومقارنتها بالفائدة المرجوة.
- عدم إرتباطها بشكل دائم بالخطط التنموية للدولة.

¹ اسماعيل حسين أحمر: المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، جامعة الزرقاء الزهرية، الأردن، ص 27 .

- عدم القدرة على قياس الأداء الفعلي للإرادات الحكومية.

1-2 أسباب خارجية تتأثر بها الدولة بطريقة غير مباشرة

تتمثل هذه الأسباب فيما يلي :

1-2-1 التحديات الناشئة عن التكامل الإقتصادي العالمي: هي واحدة من الأسباب الأساسية الكامنة وراء

هذه التغيرات. العولمة تمارس ضغط كبير على الحكومات لإحداث تغييرات جوهرية في النظم الإدارية، وتسريع إصلاح المؤسسات وانفتاح النظام المالي للمنافسة الأجنبية. مطالب العولمة متزايدة على القطاع العام حتى يستجيب للبيئة التنافسية. كما أنه مطالب بأن الحكومات والهيئات العامة مواعمة أهدافهم. ونعني بالمواعمة هي ضمان التنمية الإقتصادية وعدم تقييدها، يوفر ذلك حافزا لإنشاء وتحسين مستوى المعيشة، لذا هناك حاجة متزايدة لتحديد الطريقة السليمة للموارد العامة وتخصص لرصد الإستخدام الفعال لهذه الموارد.¹ وبإختصار على الإندماج السريع في الاقتصاد العالمي من خلال زيادة التجارة والإستثمار " والتكامل التي يوفرها التكنولوجيات، وانتشار المعلومات وتزايد أهمية الصناعات القائمة على المعرفة " يوفر إمكانية فتح عصر جديد للتنمية البشرية.

1-2-2 الأزمة الإقتصادية العالمية: عززت الأزمة الإقتصادية العالمية في نيوزيلندا، على سبيل المثال

إصلاحات رئيسية في القطاع العام الذي بدأت في عام 1984 وكانت مرتبطة مع الأزمة الاقتصادية والظروف المؤدية إليها، وكذلك مع التغيير السياسي في إنتخاب الحكومة العمالية في عام 1984. في أحقاب الإنتخابات التي جرت في منتصف عام 1984 واجهت ببطء النمو الإقتصادي، وارتفاع العجز المالي والديون العالية بما في ذلك الإلتزامات الكبيرة الناجمة عن مختلف الضمانات التي قدمتها الحكومة السابقة فإن الاقتصاد كان القوة الدافعة للإصلاح..

1-2-3 الضغط الذي يمارس من قبل المؤسسات المالية الدولية: مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي،

تمارس ضغوط في معظم البلدان لإجراء الإصلاحات الإقتصادية المطلوبة، بما في ذلك إصلاح القطاع لعام. هذه الضغوط، تلاحظ أكثر في الإقتصاديات النامية والإنتقالية والمنظمات الدولية، حيث يتطلب تحديث المحاسبة التي يجب أن تتم بصفة خاصة بإعتباره شرطا لا غنى عنه من المساعدة التي يقدمها.²

¹ اسماعيل حسين أحمر: مرجع سبق ذكره، ص 34 .

² أ. محمد الامين وليد طالب: انعكاسات الأزمة المالية العالمية 2008 على سياسات صندوق النقد الدولي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ص ص 249 255.

نتيجة لأسباب سابقة الذكر يجب إصلاح القطاع العام بما في ذلك الإدارة والمحاسبة وإصلاحات الميزانية، وتعتبر مسألة وقت حيث أن بعض البلدان لديها القدرة على الإستجابة بسرعة للأحداث الخارجية والداخلية، والبعض الآخر يستغرق وقت للإستجابة لذلك، لكن في النهاية يجب أن تقوم به جميع الدول.

2- التحديات و الصعوبات التي تواجه الميزانية العامة في الجزائر:

يمكن تلخيص الصعوبات التي تواجه الميزانية العامة في الجزائر فيما يلي: ¹

1-2 أسلوب إعداد الميزانية وتنفيذها :

- أسلوب تقليدي يعتمد على المعيار التاريخي والتفاوض في تخصيص النفقات العامة للوزارات والدوائر العمومية اللاربحية.
- أسلوب إعداد الميزانية لا يتطرق إلى التخطيط المالي متوسط المدى .
- المبالغة في طلب الوزارات و الدوائر العمومية اللاربحية لمخصصات الإنفاق.
- عدم شمول الموازنة العامة لكافة إيرادات الدولة ونفقاتها كإيرادات بعض المنح ونفقات بعض البرامج.
- عدم مراعاة ربط تخصيص النفقات العامة في الميزانية العامة بالنتائج المستهدفة.
- عدم توفير قاعدة بيانات شاملة محدثة عن المشاريع الرأسمالية.
- تعقيد بعض الأنظمة الضريبية وغير الضريبية وإجراءاتها الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة إدارتها ويفتح مجال للفساد و التهرب.
- عدم ملائمة الخدمة المقدمة لدافعي الضرائب.
- عدم فاعلية إجراءات رفع كفاءة التحصيل ومكافحة التهرب الضريبي.

2-2 الهيكل التنظيمي و الموارد البشرية والتدريب

- نقص الكفاءات البشرية المؤهلة والعاملة في قطاع المالية العامة.
- قصور برامج تدريب العاملين في المجال الإداري والمالي عن تحقيق الأهداف المنشودة .
- الصعوبة في إستقطاب الكفاءات والمحافظة عليها.

¹ بظاهر على: سياسات التحرير و الإصلاح الاقتصادي في الجزائر، جامعة الشلف، ص 182 .

- عدم ملاءمة الهياكل التنظيمية والإدارية الحالية لمتطلبات الإصلاح المالي كوجود شبكة وقاعدة معلوماتية تربط بين مختلف هياكل الإدارة لتسهيل نقل المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب.
- عدم مواكبة الأنظمة والتعليمات الإدارية المعمول بها لمتطلبات التطوير المنشودة.

2-3 تكنولوجيا وأنظمة المعلومات

- عدم توفير نظام مالي محاسبي متكامل ومتربط يخدم الحكومة والمراجعين والمستثمرين على الوجه الأمثل.
- عدم وجود قاعدة بيانات ومعلومات محاسبية تغطي كافة النشاطات المتعلقة بقطاع المالية العامة.
- عدم تدفق المعلومات آلياً بصورة سهلة وسلسة بين وزارة المالية والدوائر التابعة لها وبين وزارة المالية والوزارات والدوائر الحكومية الأخرى.

3- الشفافية والوضوح:

- ضعف مشاركة القطاع الخاص في القرارات المالية التي لها تأثير على نشاطه.
- عدم مواكبة البيانات المنشورة للمعايير الحديثة التي تراعي مبادئ الشمولية والشفافية والوضوح.

المطلب الثاني : متطلبات تطوير وإصلاح الميزانية العامة

هذه الإصلاحات يجب أن تتم ضمن متطلبات تتمثل فيمايلي:

1- الشفافية لتطوير وإصلاح الميزانية العامة

لا يتمتع المواطن العربي بكثير من حقوقه، والحق بالمشاركة في صنع ومراقبة الميزانية العامة أحد هذه الحقوق الضائعة وعبر مؤشرات عدة ترتبط بشفافية الميزانية " ملحق 1 " في ندوة " شفافية الميزانية في البلدان العربية"¹ وصف الوضع العربي أنه سلبي، ودل على ذلك لعدم وجود دولة عربية واحدة لديها قانون ينظم حرية الحصول على المعلومات أو تقديم بيان للمؤشرات الإقتصادية والإجتماعية وترتيب الدول العربية جاء متأخراً على مؤشر الاستبانة العالمي عن شفافية الميزانية الذي شمل 85 دولة، وجاء ترتيب أفضل دولة عربية في المرتبة 31 وهي الأردن وإحتلت الجزائر مرتبة متدنية جداً مقارنة بجميع الدول العربية المتواجدة على مؤشر الميزانية المفتوحة لعام 2008 نظراً لعدم توفر معلومات بإستمرار خلال السنة المالية وقالت

¹ موقع الأترنيت www.openbudgetindex.org ، يوم التصفح ، 2012/11/15 ، 17.45

المؤسسة في تقريرها عن الجائز المنشور على موقعها على الانترنت مع أنه يتم اصدار بيان قبل وقت قصير من بداية السنة المالية إلا أنه لا يكشف سوى عن المستويات الإجمالية للدخل و الإنفاق المتوقع وفق القطاع في السنة القادمة وأضافت المؤسسة بالإضافة إلى ذلك من الصعب تعقب الإنفاق وجمع الإيرادات والإقتراض خلال العام ذلك أن الجائز لا تنشر تقارير بداية السنة ولا معلومات مفصلة عن الميزانية اللازمة من أجل معرفة مدى تقدم الحكومة في انجاز مشروع او نشاط معين محدود جدا ولم تقم الجائز بتصنيف حق الوصول إلى المعلومات الحكومية لديها كقانون و أضاف التقرير "لا تمتلك السلطة التشريعية أية صلاحيات فيما يتعلق بإعداد الميزانية ويعتبر إستقلال الرقابة المالية في الجائز محدود جداً¹".

1-1 الشفافية في المالية العامة

يمكن إعطاء التعريف التالي للشفافية

1-1-1 مفهوم الشفافية:

يمكن تعريف الشفافية بأنها: "مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالضرورة و القرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة وبشكل أكثر تحديد ونهج و فير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالمجتمع معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والإنتفاح لكل الأطراف ذوي العلاقة"². ونستخلص مما سبق أن الشفافية هي نقيض الغموض أو السرية تعني، توفير المعلومات الكاملة عن الأنشطة العاملة للصحافة والرأي العام والمواطنين الراغبين في الإطلاع على أعمال الحكومة وما يتعلق بها من جوانب إيجابية أو سلبية على حد سواء دون إخفاء وكذلك يتضح أن الشفافية تتعلق بجانبين الأول يتعلق بوضوح الإجراءات وصحة مصداقية عرض المعلومات والبيانات الخاصة بالوحدات والمؤسسات السياسية والإقتصادية والإجتماعية الخاصة، والعامة ووضوح العلاقات فيما بينها من حيث "التخطيط، التمويل، والتنفيذ" للوصول للغايات، والأهداف المعلنة مسبقا في الوصول للمعلومات الصحيحة في الوقت المناسب.

¹ بشير مصطفى : جريدة الخبر اليومي، الصادر بتاريخ 2010/05/12، ص 5.

² دليل شفافية المالية العامة: الصادر عن صندوق النقد الدولي للشفافية، 2007، ص 62.

2-1-1 أسباب إنعدام الشفافية في الميزانية العامة:

- إعتدال الإقتصاد على الموارد الطبيعية كالنفط مما جعلها شحيحة في إعطاء البيانات على ميزانيتها.
- الحصول على مساعدات خارجية مما يجعلها لا تفصح عن مقدار هذه المساعدات.
- يرد في الميزانية بخصوص إيرادات نفطية ويكتب أمامها نفقات خاصة، وهو ما يخالف قواعد المالية العامة وإعداد الموازنات من حيث عمومية الإيرادات والنفقات.
- إنعدام دقة البيانات الخاصة بالميزانية العامة، حيث أن الباحث قد يكون من السهولة أن يحصل على البيانات الخاصة ببلده من مواقع إحدى المنظمات الدولية، بينما في بلده يواجه صعوبة الوصول إليها.
- الإستيلاء على أراضي الدولة.
- الإحتكار والممارسات الإحتكارية.
- إضطراب الوضع السياسي، حيث أن الأوضاع الأمنية والسياسية المضطربة تقل فيها الشفافية.
- اللاشفافية في الممارسات العامة داخل الدول، مما يعيق الدول في الاتجاه نحو شفافية الميزانية.¹

2-1-1 علانية عمليات الموازنة:

- 1-2-1 1-2-1 تنقيد عملية إعداد الميزانية بجدول زمني ثابت وأن تسترشد بالأهداف المحددة في مجال الإقتصاد الكلي وسياسة المالية العامة، يتم ذلك من خلال الممارسات الموالية:²
- ينبغي وضع جدول زمني لإعداد الميزانية والتقييد به. كما ينبغي إتاحة الوقت الكافي للهيئة التشريعية لكي تنتظر في مشروع الميزانية.
- ينبغي أن تكون الميزانية السنوية واقعية، و ينبغي إعدادها وعرضها ضمن إطار شامل متوسط الأجل للسياسات الإقتصادية الكلية وسياسة المالية العامة. وينبغي توخي الوضوح في تحديد وتفسير أهداف المالية العامة وأي قواعد متعلقة بالمالية العامة.
- ينبغي تقديم وصف لأهم الإجراءات على جانبي النفقات و الإيرادات و مدى مساهمتها في تحقيق أهداف سياسة الميزانية.
- ينبغي كذلك تقديم تقديرات الحالية والمقبلة على الميزانية وإنعكاساتها الإقتصادية على نطاق الأوسع.

¹ دليل شفافية المالية العامة: الصادر عن صندوق النقد الدولي للشفافية، 2007، ص120 .

² دليل شفافية المالية العامة: الصادر عن صندوق النقد الدولي للشفافية، 2007، ص128 .

- ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية تقييما لاستمرارية المالية العامة ويجب أن تكون الافتراضات الأساسية للتطورات والسياسات الإقتصادية واقعية ومحددة بوضوح.

1-2-2 ينبغي توفير إجراءات واضحة لتنفيذ الميزانية ومتابعتها والإبلاغ بنتائجها، و يتم ذلك من خلال الممارسات الموالية:

- ينبغي أن يوفر النظام المحاسبي أساسا موثوقا لمتابعة الإيرادات، الإلتزامات، المدفوعات، الديون، الحصول والأصول.

- يجب موافاة الهيئة التشريعية بتقرير نصف سنوي في الوقت المناسب عن تطورات الميزانية، كما يجب نشر تقارير أخرى كل ثلاثة أشهر على الأقل.

- ينبغي مرافاة السلطة التشريعية بمقترحات عن الإيرادات والنفقات التكميلية أثناء السنة المالية على نحو يتسق مع عرض الميزانية الأصلية.

- ينبغي موافاة السلطة التشريعية بالحسابات الختامية المدققة وتقارير هيئة التدقيق، بما في ذلك مطابقتها مع الميزانية المعتمدة، أو نشرها في غضون سنة.

1-3 إتاحة المعلومات للإطلاع للرأي العام

ويكون هذا من خلال:

1-3-1 تزويد الجمهور بمعلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة السابقة والحالية والمقبلة، وعند أهم المخاطر فيما يتصل بالمالية العامة ويتم ذلك من خلال الممارسات الآتية:

- ينبغي أن تشمل وثائق الميزانية والحسابات الختامية وغيرها من تقارير المالية العامة المنشورة جميع أنشطة الحكومة المركزية داخل الميزانية وخارجها.

- ينبغي توفير معلومات مماثلة للمعلومات الواردة في الميزانية السنوية عن حصيلة الميزانية في آخر سنتين على الأقل، بالإضافة الى التنبؤات و تحليل الحسابات بالنسبة لمجملات الميزانية الرئيسية في السنتين الموالتين للميزانية المعنية على الأقل.

- ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية بيانات تصف طبيعة النفقات الضريبية ولإلتزامات الاحتمالية والأنشطة الشبه المالية التي تمارسها الحكومة المركزية ودلالاتها بالنسبة للمالية العامة، بالإضافة إلى تقييم لأهم المخاطر في هذا المجال.

- ينبغي تصنيف الإيرادات المحصلة من جميع مصادر الإيرادات الرئيسية، بما في ذلك الأنشطة المتعلقة بالموارد والمساعدات الخارجية، بصفة مستقلة في وثائق الميزانية السنوية.

1-3-2 توفير معلومات عن المالية العامة بشكل يتيسر معه تحليل السياسات ويعزز المساءلة، وذلك من خلال الممارسات الآتية:

- التوسع في توزيع مرشد موجز للميزانية يتسم بالوضوح والبساطة في موعد تقديم الميزانية السنوية.
- إبلاغ بيانات المالية العامة على أساس إجمالي، مع التمييز بين الإيرادات والنفقات والتمويل، وتصنيف النفقات على أساس الفئات الاقتصادية والوظيفية والإدارية.
- إعتبار الرصيد الكلي والمالي للحكومة العامة، أو ما يعادلها على أساس الاستحقاق، مؤشرين قياسيين موجزين لمركز الحكومة المالي.

إبلاغ السلطة التشريعية سنويا بالنتائج المحرزة على مستوى اهداف برامج الميزانية السنوية.

1-4-4 ضمانات الموضوعية:

1-4-1 يجب أن تستوفي بيانات المالية العامة معايير جودة البيانات المتعارف عليها، ويتم ذلك من خلال الممارسات الموضحة أدناه:¹

- ينبغي أن تكون تنبؤات الميزانية وتحديثاتها بمثابة إنعكاس للإتجاهات العامة الأخيرة في الإيرادات والنفقات، والتطورات الإقتصادية الكلية الأساسية، والإلتزامات المحددة على صعيد السياسات.
- ينبغي أن تنشر الميزانية السنوية والحسابات الختامية المحاسبية المستخدمة في إعداد بيانات المالية العامة وعرضها، ولكي تقوم بذلك ينبغي إتباع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن تكون البيانات الواردة في تقارير المالية العامة منسقة داخليا ومطابقة للبيانات ذات الصلة المستمدة، من مصادر أخرى وينبغي أن تفسر أهم التعديلات في بيانات المالية العامة التاريخية وأي تغيير يطرأ على تصنيف البيانات .

¹ دليل شفافية المالية العامة : الصادر عن صندوق النقد الدولي للشفافية 2007 ، ص 159 .

1-4-2 ينبغي إخضاع أنشطة المالية العامة للرقابة الداخلية الفعالة وأن تتوفر لها الضمانات الوقائية، ويتم ذلك من خلال الممارسات الموالية:

- ينبغي أن تكون المعايير الأخلاقية لسلوك الموظفين العموميين واضحة ومعلنة بما فيه الكفاية.
- ينبغي توثيق إجراءات وشروط التوظيف في القطاع العام وإتاحتها للأطراف المعنية.
- ينبغي توخي العلانية في عمليات شراء وبيع الأصول العامة من تحديد المعاملات الكبيرة بصفة مستقلة.
- ينبغي إخضاع أنشطة حكومة العامة ومالياتها للتدقيق الداخلي مع إفصاح المجال لمراجعة إجراءات التدقيق.
- 1-4-3** ينبغي إخضاع معلومات المالية العامة للفحص الخارجي ويتم ذلك من خلال الممارسات الموالية:
- ينبغي إخضاع المالية العامة والسياسات للفحص بمعرفة هيئة وطنية لمماثل تدقيق الحسابات أو هيئة مماثلة مستقلة للسلطة التنفيذية.
- يتعين على الهيئة الوطنية لتدقيق الحسابات أو الهيئة المماثلة موافاة السلطة التشريعية بجميع تقاريرها، بما في ذلك التقرير السنوي ونشرها، ولا بد من وجود آليات لرصد إجراءات المتابعة.
- ينبغي دعوة خبراء مستقلين لتقييم تنبؤات المالية العامة والتنبؤات الإقتصادية الكلية التي تستند إليها، وافترضاها الأساسية.
- ينبغي توفير الاستقلال المؤسسي للجهاز الإحصائي الوطني من تحقق وجود بيانات المالية العامة.

1-5-5 تحقيق الشفافية في الميزانية العامة خلال دورة المالية

يمكن للمجتمع بمختلف طبقاته أن يؤثر بشكل إيجابي ومهم في تحسين نوعية الميزانية إذا تم توفير معلومات مناسبة وفرص أكبر للمشاركة في عملية الميزانية ومراحلها المختلفة. تتكون عملية إعداد و تنفيذ الميزانية من أربعة مراحل :

1-5-1 مرحلة التحضير و الإعداد: خلال هذه المرحلة تقرر الحكومة مقدار الإيرادات التي سيتم جمعها، و تخصيص وجوه الإنفاق ومستويات العجز والمديونية للسنة المالية المقبلة، ولتعزيز الشفافية في هذه المرحلة ينبغي¹:

¹ حسين الصغير: مرجع سبق ذكره، ص 95.

- إصدار ما قبل الميزانية قبل شهر على الأقل من تقديم الفرع التنفيذي بتسليم مشروع الميزانية للمجلس التشريعي ويجب أن يعرض البيان للافتراضات التي استخدمت لتحديد إطار الميزانية، والعوائد المتوقعة، والإنفاق، ومستويات المديونية، والمخصصات الموزعة بين القطاعات بشكل عام.

1-5-2 مرحلة الاعتماد " الإقرار و المصادقة " :

تبدأ مرحلة الموافقة على الميزانية عندما يقوم الفرع التنفيذي من الحكومة رسمياً مشروع السنوي للميزانية إلى المجلس التشريعي ويقوم هذا الأخير بمناقشتها ويعقد جلسات استماع علنية حول بعض المقترحات في لجان متخصصة، وتنتهي هذه المرحلة عندما يحول المجلس التشريعي الميزانية الى قانون ولتعزيز الشفافية في هذه المرحلة يجب¹:

- تفعيل الميزانية قبل بداية السنة المالية، وينبغي عندئذ جعل الميزانية قيد التنفيذ متاحة أمام العموم، بإعتبارها الوثيقة القانونية التي تخول الفرع التنفيذي بتطبيق إجراءات السياسات التي تضمها الميزانية.

- عادة ما تكون الميزانية الموافق عليها وثيقة مطولة تقنية. لذلك يجب أن تنشر الحكومات أيضاً ميزانية للمواطن، ملخص مبسط للميزانية الموافق عليها بلغات و عبر وسائط تكون مفهومة للجمهور بشكل واسع.

1-5-3 مرحلة تنفيذ الميزانية:

تأتي مرحلة تنفيذ الميزانية عندما يتم إنفاق الأموال فعلياً لتطبيق السياسات، البرامج والمشاريع التي وضعت خطوطها العامة في الميزانية. وفي الممارسة، نادراً ما يتم تطبيق الميزانية كما تمت الموافقة عليها بالضبط. لأنه يمكن أن يحدث تباين في المصاريف المخططة و تلك في الحقيقة لأسباب مشروعة مثل حدوث تغيرات واضحة في السياسات ، او في رد فعل على الظروف الاقتصادية المتغيرة.

لتعزيز الشفافية في هذه المرحلة يجب :

- على السلطة التنفيذية أن تصدر تقارير سنوية، شهرية أو فصلية والتي تشمل الإيرادات التي تم جمعها، المصاريف والمديونية. و تسمح هذه للجمهور مراقبة ما إذا كانت الحكومة تنفق كما وعدت على القطاعات الرئيسية، وإذا ما كانت هذه الأموال تصل إلى المؤسسات والمستفيدين المستهدفين.

- على السلطة التنفيذية أن تنشر مراجعة نصف السنة، لمناقشة أي تعديلات على الفرضيات الاقتصادية والتي تؤدي إلى سياسات ميزانية محسنة.

¹ دليل شفافية المالية العامة: الصادر عن صندوق النقد الدولي للشفافية، 2007 ، ص 165.

- على السلطة التنفيذية أن تصدر تقرير نهاية السنة لتبين فيما يتعلق بتحقيق أهداف السياسات في الميزانية قيد التنفيذ.

5-4-4 تقييم و مراجعة الميزانية

تأتي المرحلة الأخيرة من دورة الميزانية عندما يجري تقييم الموارد العامة ما إذا قد تم إستخدامها بفعالية وبطريقة مناسبة. ويمكن للجمهور أن يستخدم هذه المعلومات في الدعوة من أجل وضع أنظمة أفضل، ومعاينة أولئك المسؤولين عن التصرفات الفاسدة. وقد كشفت نتائج مؤشر الميزانية المفتوحة عن أن مستوى الشفافية في هذه المرحلة من مراحل الميزانية يظل فقيرا ففي 27 دولة لا يتم نشر تقرير التدقيق المالي والرقابة على الجمهور مطلقا من بينها الجزائر و 6 دول لا تقوم بإعداد هذه التقارير المالية ومع ذلك تقوم 21 دولة بنشر تقارير تدقيق شاملة. وتنتمي تلك الدول إلى بيئات مختلفة ومتنوعة، ما يبين مرة أخرى أن الأداء الجيد يمكن تحقيقه في حال توفر الإرادة السياسية.

و يتم تعزيز الشفافية في هذه المرحلة كمايلي:

"يتطلب الممارسة الأفضل أن يقوم جسم مستقل عن الهيئة التنفيذية بإصدار تقرير تدقيق حسابات و ينبغي أن تبلغ الهيئة العليا للرقابة والتدقيق عن نتائجها سنويا للمجلس التشريعي والجمهور. ويجب أن تعطى تقارير الرقابة والتدقيق كل النشاطات التي تقوم بها السلطة التنفيذية".

2- الإصلاح الاقتصادي لتطوير اصلاح الميزانية العامة :

2-1 الإصلاح الاقتصادي:

هو عملية اقتصادية، اجتماعية، سياسية شاملة ومستمرة تستدعي فك الارتباط بين المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وإعادة صياغتها من جديد بحيث يؤدي ذلك لظهور أفكار وقيم وعلاقات اقتصادية واجتماعية جديدة تؤدي لزيادة معدلات النمو الاقتصادي وتحسين مستوى المعيشة للمواطنين.

ومن جانب آخر فان الإصلاح الاقتصادي هو عملية تنظيم لاستغلال الموارد الاقتصادية المتوفرة في المجتمع وتخصيصها بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، الغرض منها إشباع الحاجات العامة من خلال توفير السلع

والخدمات الرئيسية لضمان دخل مناسب لأفراد المجتمع وبلوغ أقصى مستوى من الرفاهة الاقتصادية والاجتماعية للبلد مما يجعل ذلك البلد ينمو بشكل يوازي أقرانه في الساحة الدولية.¹

عملية الإصلاح عملية متكاملة تشمل جميع القطاعات الاقتصادية فلا يمكن أن تقوم بإصلاح القطاع المالي دون أن يوافق ذلك سياسات لإصلاح القطاع النقدي وأن عملية الإصلاح تمثل مجموعة من العمليات الشاملة والمستمرة التي تتضمن إعادة الهيكلة وتطوير الأنظمة والقوانين والتشريعات بحيث تساهم في زيادة معدلات النمو وتحسين أداء الاقتصاد العام بما يحقق له التنمية الشاملة الاقتصادية والاجتماعية.

يتطلب الإصلاح الاقتصادي إلى الأخذ باللامركزية الفعالة وتنسيق القرارات عن طريق أدوات السياسات غير المباشرة ومؤسساتها الداعمة في ظل التوجيه العام لسياسة الاقتصاد الكلي وآلية اقتصادية تؤدي وظيفتها على النحو المناسب لا تشمل تخطيط الاقتصاد الكلي فحسب بل تسعى أيضا إلى إسناد دورها نسبيا في تخصيص الموارد إلى سياسات النقد والمالية والضرائب والتجارة والأسعار والدخول لتنسيق القرارات الاقتصادية والملائمة بينها وبين التغيرات الهيكلية المتوسطة الأجل والطويلة.

2-2 الإصلاح في قطاع المالية العامة كأهم خطوات الإصلاح الاقتصادي:

تعد عملية إصلاح قطاع المالية العامة من أهم الخطوات الرئيسية للإصلاح الاقتصادي وتتضمن هذه العملية جملة من الخطوات الرئيسية الجذرية والتي من خلالها يمكن للحكومات السيطرة على حجم الإنفاق العام وهذا يتضمن التحكم في الإنفاق وتقليصه بصورة تدريجية حتى تبدأ نسبة الإنفاق العام إلى الناتج العام بالتناقص التدريجي.

غير أن خفض الإنفاق يؤدي في كثير من الحالات إلى الأضرار بالطبقات الفقيرة وخفض الإنفاق بمعدلات أكبر على القطاعات التي تهم تلك الطبقات ومنها خدمات الصحة الأولية والتعليم الأساسي ومياه الشرب هذا في الوقت الذي يتطلب تحقيق خفض البطالة وتخفيض حدة الفقر عكس مثل هذه السياسات

¹ بهلول محمد بلقاسم: الجزائر بين الأزمة الاقتصادية و الازمة السياسية، الجزائر، جامعة سعد دحلب 1993، ص 35 .

تماما ومن المهم في هذا الاطار وقف ظاهرة الانفاق الحكومي غير المباشر أو ما يعرف عادة بالصرف خارج الميزانية.¹

من جانب آخر يتطلب إصلاح جانب الإيرادات وتحسين جبايتها وإبتكار وسائل جديدة لزيادته وأن أبرز هذا الإصلاح ينصب على إصلاح الإدارة الضريبية وسياستها فالمعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية صارت صعبة المنال وذلك لأسباب عديدة من أبرزها، زيادة عدد الأنشطة الاقتصادية وكذلك زيادة الخاضعين للضريبة وازدادت حالات التهرب الضريبي وذلك يعني تغيير دور الدولة بشكل جذري ومن التدخل الواسع وغير المحدود في الاقتصاد وبصورة غير كفى أحيانا على الدولة عليها أن تتولى الأمور الاجتماعية عالية نطاق واسع وتتفق الإيرادات بصور أكثر إنتاجية لتحقيق أهدافها.

3- الإصلاح الإداري كمطلب للإصلاح الاقتصادي وتطوير وإصلاح الميزانية:

3-1 إصلاح الإداري:

وفقا لمفهوم المنهج الشامل ينظر لعملية الإصلاح الإداري كجزء لا يتجزأ من الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية إذ لا يمكن أن يتم تحقيق نجاح كامل لجهود الإصلاح دون أن تكون جزء من إستراتيجية شاملة لإصلاح المجتمع.² لذا فأنصار المنهج الشامل للإصلاح الإداري ينظرون للجهاز الإداري كوحدة متكاملة لا يمكن تجزأته ومعالجة ماكله و حلول جزئية. لهذا فالمدخل الشامل للإصلاح الإداري لا يقبل أسلوب التدرج أو عملية الترميم الجزئية للجهاز الإداري ويسعى الإصلاح الإداري لتحقيق العديد من الأهداف منها:

- الكشف عن الأوضاع الإدارية الحالية والقيام بدراساتها وتحليلها .

- تحديد مصادر المشكلات وأسباب التخلف الإداري.

- التعرف على المتغيرات المؤثرة والمسببة للتخلف الإداري.

¹ الداوي شيخ : الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر و اشكالية البحث عن كفاءة المؤسسات العامة ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة الجزائر، ص ص 275-276 .

² مقال لـ دكتور مرزوقة عبد الغفور: الاصلاحات السياسية في الجزائر، تحديات و آفاق ، بتاريخ 2013/03/29 قسم العلوم السياسية جامعة الجزائر .

- إكتشاف وسائل وأساليب الإصلاح والمقارنة بينها وإختيار الأنسب للمعطيات والظروف السائدة.
- المتابعة وتقييم نتائج التغيير.¹

3-2 علاقة الإصلاح الإداري بالإصلاح الاقتصادي:

لكي تحقق الاستراتيجية والسياسات الاقتصادية الجديدة غايتها في تحسين استغلال الموارد، و تفجير الطاقات وابداعات القطاعات الاقتصادية، يتطلب ان تكون إدارة وممارسات الجهاز الحكومي في مستوى يحقق هذه الطموحات والغايات. فالتغيير الذي يتم إدخاله على السياسات الاقتصادية يتطلب بالمقابل تغييرا و اصلاحا و تطويرا جوهريا في إدارة الإدارة الحكومية. وفيمايلي نعرض لعناصر خطة الإصلاح والتطوير الإداري للجهاز الحكومي لدعم وتعزيز إمكانيات نجاح السياسات الاقتصادية الجديدة:

3-2-1 إعادة تنظيم الحكومة: يشمل إعادة تنظيم الحكومة بما يخدم السياسات الجديدة، إخضاع الكيانات الإستراتيجية الحرجة للجهاز الحكومي للتطوير وإعادة الهيكلة وتشمل هذه الكيانات المستوى العالي "الوزاري" للحكومة وأجهزة ذات العلاقة بالسياسات الجديدة والأدوار التي أعيد تشكيلها وأجهزة الرقابة المركزية وتتمثل هذه الكيانات فيمايلي²:

- تطوير تنظيم المستوى العلوي للجهاز الحكومي .
- تطوير وتنظيم الأجهزة ذات الارتباط بأدوار الحكومة التي أعيد تشكيلها.
- إعادة هيكلة أجهزة الرقابة المركزية وتطوير أدوارها.

¹ M.H Benissad. La reforme economique en Algerie ou l indicible ajustement structure.2eme ed.Alger OPU.1991 p 75

² بعلي محمد الصغير: تنظيم القطاع العام في الجزائر استقلالية مؤسسات الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، ص 56 .

3-2-2 تطوير نظم الميزانية وإدارة الضريبية

يُعد تطوير أجهزة المالية الحكومية خاصة أجهزة التحصيل ويتم تحدي أساليب العمل ونظم المعلومات فيها بإدخال وتعميم المعلوماتية في كل الوحدات الضريبية وإنشاء قواعد بيانات للممولين في مجالات الضرائب الأساسية المنتظمة "الدخل، المرتبات الأجور والأرباح التجارية والصناعية، المهن الحرة، العقارات".

3-2-3 علاج مشكلات التضخم الإداري والوظيفي في الجهاز الحكومي

تشير العديد من الدراسات إلى وجود تضخم إداري وظيفي مستمر في الأجهزة الحكومية. وفضلا عما يمثله هذا التضخم من أعباء على الميزانية العامة وما يقطعته من كفاءة وإنتاجية المنظمات الحكومية. فإن لهذا التضخم مدلولاً آخرًا يتعلق بما يمثله من خلل في تخصيص الموارد على المستوى القومي.

و يبقى السؤال الصعب: كيف يتم التخلص من فائض العاملين في القطاع الحكومي ؟

الآثار الاجتماعية والسياسية للتخلص من فائض العمالة الحكومية يتوقف على الأسلوب الذي يتم به.

3-2-4 تطوير نظم و ممارسات أجهزة التنفيذ للسياسات الاقتصادية الجديدة تطوير شاملاً:

هناك حاجة ماسة لوضع برنامج مكثف متكامل العناصر لتطوير الشامل للوزارات والمنظمات الحكومية المسؤولة عن تطبيق هذه السياسات، ويدخل ضمن هذه الوزارات على وجه الخصوص، وزارات المالية، وزارات الإنتاجية والصناعية والزراعية والبتترول ووزارات التجارة والاستثمار. وينبغي إعطاء إهتمام وتركيز أكبر على الأجهزة والمنظمات التابعة لهذه الوزارات التي يتم تغيير أدوارها لتتماشى مع السياسات الجديدة والتي تعتبر أدوات تنفيذية لتطبيقها ويشمل برنامج التطوير:

- تطوير اللوائح والنظم الإدارية بما في ذلك المعلومات التي تعمل بمقتضاها هذه الأجهزة بما يلتقي مع مضامين وروح السياسات الاقتصادية الجديدة.

- تطوير القيادات والإطارات المهنية العليا التي تمثل الجهاز العصبي المحرك لعمل هذه الأجهزة.

- تطوير أنماط تعامل وعلاقات وتفاعل الأجهزة مع جمهور المتعاملين معها.

3-2-5 إتخاذ إجراءات علاجية متكاملة تتعامل مع أساليب الفساد الإداري

تعتبر مشكلة الفساد الإداري احدى العقبات الرئيسية في تنفيذ سياسة الإصلاح الاقتصادي لما يمكن أن يترتب عليها من آثار تشوه ممارسات الحكومية و تبعدها عن الغيابات المستهدفة. و ينبغي الإشارة هنا الى أهمية وجود برنامج متكامل العناصر و يركز على أرضية قوية و يتعامل مع الأسباب الحقيقية لظواهر الفساد الإدارية و ليس مع اعراضها.

تتمثل الأرضية القوية لهذا البرنامج في دعم القيادة السياسية العليا للدولة لبرنامج العلاج لمشكلة الفساد الإداري. فقد تبين من خبرات وتجارب دول العالم المتقدم ودول العالم الثالث على سواء أن أحد العوامل القوية لنجاح برنامج مكافحة الفساد في الأجهزة الحكومية التي حققت نجاحا ملموسا ومستقرا، كان تبني القيادة السياسية العليا ودعمها لهذه البرامج.

من خلال هذا المبحث يتضح لنا أن الميزانية العامة في الجزائر قائمة على أسلوب تقليدي يوفر رقابة حسابية محكمة من خلال تحديد مسؤوليات كل وحدة حكومية في تنفيذ الميزانية، ويتميز بسهولة الإستخدام وكذا سهولة تطبيق الرقابة التي تعتبر مجرد رقابة على صرف الأموال في البنود المخصص لها، إلا أنه أسلوب تشوبه عيوب كثيرة أهمها: إبتعاد الميزانية في تحقيق الأهداف المرجوة منها ذلك لأنها تركز على تحقيق البنود المسجلة فيها فقط، نقص في الشفافية، هذه العيوب وأخرى وجب على الجزائر القيام بإصلاحات جذرية تمس الجانب الاقتصادي والإداري والعمل على تكريس الشفافية في كل المؤسسات التابعة لها.

خلاصة الفصل الأول

يتم تطبيق المالية العامة في كل الهيئات العامة بصفة إجبارية من خلال النصوص التشريعية والتنظيمية التي تشكل نظاما لتسيير الأموال العامة، وتعتبر من أهم الأدوات المستعملة لضبط ميزانية هذه الهيئات عن طريق تحديد إجراءات وكيفيات تنفيذ الإيرادات والنفقات المقدرة لسنة. بالرغم من أهمية المالية العامة في الجزائر والإهتمام التي تحظى به، والدور الذي تؤديه لإشباع الحاجات المادية والمعنوية للمواطنين لأنها تعاني من نقائص عدة، بعيدة عن المستوى العالمي الذي عرف تغيير جذري خلال العقدين الأخيرين نذكر منها: الإعتماد على الأسلوب التقليدي في إعداد ميزانيتها، الفساد والتهرب الضريبي، عدم مواكبتها للتكنولوجيا الحديثة ووجود شبكة معلوماتية تربط بين مختلف أجهزتها، لهذه النقائص وغيرها إستوجبت إصلاحات جدية من قبل الحكومة الجزائرية تتمثل في تكريس الشفافية بمعايير دولية، الإصلاح الإداري والإصلاح الإقتصادي لإصلاح الميزانية العامة، و تعتبر كل من هذه الإصلاحات متداخلة ومكملة لبعضها البعض، فلا يمكن أن يتم إصلاح الميزانية بأحد هذه العناصر وإنما بتكاملها جميعا وذلك لإرتباط الوثيق بينهما.

الفصل الثاني

إصلاح النظام المحاسبي للدولة لتطوير واصلاح
الميزانية العامة

الفصل الثاني : إصلاح النظام المحاسبي للدولة لتطوير الميزانية العامة

مختلف عمليات الإيرادات والنفقات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري يتم تسجيلها حسب مدونة حسابات الخزينة التي تعتمد على محاسبة الصندوق، لكن مع التطورات الاقتصادية وتشعب مهام الدولة أصبحت هذه المدونة لا تستجيب لهذه الأخيرة، مما أدى الى البحث عن نموذج بديل لها يسمح بالحصول على معلومات واضحة وكافية عن المالية العامة. فقامت الحكومة الجزائرية بوضع مشروع جديد يتمثل فيالمخطط المحاسبي للدولة، مما يسمح باعطاء وصف شامل لممتلكات الدولة وإعتماد على المحاسبة التحليلية للتحكم في التكاليف، من تفاصيل أكثر يتم دراستها من خلال ثلاث ماحث التالية:

- عموميات حول محاسبة الدولة،
- مدونة حسابات الخزينة NCT،
- إصلاح النظام المحاسبي للدولة PCEالمخطط المحاسبي للدولة 2002،

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة الدولة

تعتبر محاسبة الدولة فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في إتخاذ القرار. لما كانت محاسبة الدولة بهذه الأهمية قسم المبحث إلى مطلبين.

- تعريف محاسبة الدولة و المبادئ الخاضعة لها.

- أهداف محاسبة الدولة

المطلب الأول : تعريف محاسبة الدولة والمبادئ الخاضعة لها

1- تعريف محاسبة الدولة

يمكن تعريف محاسبة الدولة بأنها فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة في إتخاذ القرار، كما أنه يمكن تعريف محاسبة الدولة بأنها كافة عمليات إثبات وتحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة وتهدف محاسبة الدولة إلى إمداد الجهات المعنية بالبيانات المالية تتمثل فيمايلي¹ :

- الموظفون الإداريون حيث أن لهذه البيانات أهمية كبيرة في تنسيق معاملاتهم المالية اليومية والقيام بالواجبات الملقاة على عاتقهم بصورة صحيحة.

- السلطة التشريعية والتي تقوم بدراسة المعلومات المقدمة للتعرف على مدى دقة تنفيذ الميزانية العامة.

- رجال الأعمال والمستثمرون: حيث يهتمون بدراسة الأحوال المالية للحكومة للسبب الواضح وهو أن قيمة وسلامة إستثماراتهم تتوقف إلى حد كبير على هذه الأحوال المالية.

- علماء المالية العامة والعلوم السياسية الذين يحتاجون هذه البيانات لمتابعة دراساتهم.

- أفراد الجمهور العام بما لهم من إهتمامات خاصة بالأحوال المالية للدولة.

¹ فريدريك تشوي-كارول ان فروست- جاري مييك: المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، ص 312 .

2- مبادئ محاسبة الدولة

- يجب أن يكون النظام قادرا على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات والنفقات، وكل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها والأهداف المرسومة¹.
- إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الإلتزام بالقوانين والتعليمات مع لفت النظر إلى ذلك.
- يجب أن يقوم نظام حسابات الدولة على أساس نظرية القيد المزدوج مع إستخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة على المصروفات والإيرادات.
- ينبغي الإقلال من عدد الإعتمادات حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي.
- يجب تقسيم الإعتمادات طبقا للإحتياجات الإدارية بحيث يتماشى التقسيم مع التويب والتصنيف المتبع في الميزانية العامة للدولة.
- يجب أن يتوافر لكل إعتماد مجموعة متوازنة من الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاط المتعلقة ببند الإعتماد بالإضافة إلى بيان مدى الإلتزام بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية.
- ينبغي التفرقة بين الحسابات المختصة بالأصول المتداولة وتلك التي تتعلق بالأصول الثابتة والتفرقة بين مجموعة الحسابات التي تختص بالخصوم المتداولة وتلك التي تختص بالخصوم طويلة الأجل.
- يتم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة الفعلية وقت الحصول على الأصل أو على أساس التكاليف التقديرية في حالة عدم توافر البيانات.
- لا يحتسب إستهلاك الأصول الثابتة العامة ما لم يكن قانونا حجز المبالغ النقدية اللازمة لإستبدالها.
- ينبغي أن تكون الحسابات قادرة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات.
- إتباع أساس الإستحقاق في قيد الإيرادات والمصروفات الحكومية كلما كان ذلك ممكنا.
- يجب تقسيم الإيرادات طبقا لمصدرها من ناحية، وطبقا للإعتماد المخصصة لها من ناحية أخرى.
- إستخدام نظام لحسابات التكاليف كلما أمكن ذلك لقياس تكلفة وحدة الخدمة المنجزة.
- يجب أن يقوم النظام المحاسبي على أساس موحد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير سواء كان ذلك عند إعداد ميزانية الدولة أو عند إعداد الحسابات الختامية وإعداد التقارير عن نشاط.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p35

المطلب الثاني: أهداف محاسبة الدولة

في هذا المطلب يتم تلخيص أهداف الدولة و خصائصها.

1- أهداف محاسبة الدولة

تهدف المحاسبة الدولة إلى تحقيق ما يلي:

- فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة. وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقا للقوانين والنظم.
- فرض الرقابة المالية والقانونية على نفقات الدولة. وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولا بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز النفقات الإعتمادات المخصصة من قبل السلطة¹. (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها).
- المساعدة في اتخاذ القرار. وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.

2- خصائص وحدات الدولة

- لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل مثل: وزارة التربية والتعليم - وزارة الصحة.
- تنقسم الوحدات الدولة إلى:
 - أوحدات دولة إيرادية: مثل وزارة البترول.
 - وحدات دولة غير إيرادية: مثل وزارة التعليم العالي.
- لا يوجد أي ارتباط بين إيرادات الدولة و نفقاتها. فالنفقات في الدولة لا تعمل على خلق إيرادات، فهناك استقلال تام بين ما تنفقه وحدة الدولة وما تحصله.
- لا يوجد رأس مال للوحدات الدولة (وهو الفرق بين الأصول والخصوم).
- تقوم الدولة بتحويل نشاطها على أساس سنوي في ضوء تقديرات مقدمة للنفقات العامة والإيرادات العامة خلال 12 شهر.

¹ F Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p ,p 12 ,13.

3- أوجه التشابه والإختلاف بين محاسبة الدولة والمحاسبة المالية

محاسبة الدولة هي جزء من العمومية التي تعتمد على النفقات والإيرادات فقط ، أما المحاسبة المالية فتهم بجميع بالقوائم المالية، فيمايلي يتم التعرف أكثر عن المحاسبتين.

3-1 أوجه التشابه بين المحاسبتين :

- استخدام نظرية القيد المزدوج: تعتمد كل من المحاسبة المالية والحكومية على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة .

- الأسلوب المنهجي: تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفتر اليومية ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام وتبويبها في جداول ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية الميزانية والحسابات الختامية، أما في المحاسبة الحكومية فهي الحساب الختامي فقط .

- وحدة القياس: تتفق المحاسبة المالية والحكومية في استخدام النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم .¹

- المصطلحات المحاسبية: تستخدم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية نفس المصطلحات والمسميات المحاسبية مثلا: يوجد مصطلح المصروفات ومصطلح الإيرادات في كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية .

- سنوية المحاسبة: يقوم كل من النظامين على مبدأ استقلال السنوات المحاسبية، ففي المحاسبة المالية يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة في نهاية السنة المالية وذلك بمقابلة الإيرادات التي تحققت خلال العام بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد (بناء على أساس الاستحقاق) وينطبق ذلك على المحاسبة الحكومية إلا أنها تتبع أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل .

- التبويب السليم للحسابات: تقسم الميزانية العامة للدولة في المحاسبة الحكومية إلى أبواب وبنود يعطى رقما لكل باب وبنود لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها.

وفي المحاسبة المالية يوجد دليل حسابي لكل نوع من الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات.

¹ Mr Benoucheoun ; cours de la comptabilite de l'Etat ; ENA, 2003-2004 ; p p 55 ;56

2-3 أوجه الإختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الدولية¹

محاسبة الدولة	المحاسبة المالية	
		الهدف
- تهدف إلى فرض رقابه مالية وقانونيه على إيرادات الدولة ومصروفاته.	- تهتم ببيان النتيجة من ربح وخسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية.	
- الوحدة المحاسبية لوحدات الدولة هي الاعتماد المالي (الأموال المخصصة لكل وحده الدولة).	- الوحدة المحاسبية هنا هي الشخصية المعنوية المستقلة للشركة.	الوحدة المحاسبية
هناك طريقتان: الطريقة الفرنسية: يتم بمقتضاها إتباع أساس الإستحقاق في حساب المصروفات والإيرادات الخاصة.	- تستخدم أساس الاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية (أي تأخذ في الاعتبار جميع الإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة بصرف النظر عن واقعة التحصيل بالنسبة للإيرادات أو واقعة التسديد بالنسب للنفقات).	أسس قياس النتائج
الطريقة الانكليزية: يتم متضاها إتباع الأساس النقدي وتمتاز ببساطتها وإمكانية الحصول على نتائج سريعة		
لا تفرق بين مصروفاتها الايرادية ومصروفاتها الرأسمالية حيث أنها تقفل جميعا في الحساب الختامي.	تفرق بين نفقات الايرادية و نفقات الرأسمالية حيث تختلف طريقة معالجتها فكل منها معالجة خاصة.	الفرق بين نفقات الايرادية ونفقات الرأسمالية
لا تتبع مبدأ استهلاك الأصول الثابتة لعدم تقريقتها أساسا بين نفقات الايرادية و نفقات الرأسمالية.	تحسب الاستهلاك للأصول الثابتة.	الاستهلاك

¹ Mr Benouchefoun ; cours de la comptabilite de l'Etat ; ENA, 2003-2004 ; p p 62;63

<p>ليس للجرد والتسويات الجردية معنى في محاسبة الدولة ويصبح معناها إداري وتنظيمي للتحقق من سلامة الأصول.</p>	<p>تركز على الجرد والتسويات الجردية لمعرفة حقيقة المركز المالي في لحظة معينة في المنشأة.</p>	<p>الجرد والتسويات الجردية</p>
<p>يوجد بها حساب نتيجة واحد فقط هو الحساب الختامي.</p>	<p>تتمثل في حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر</p>	<p>حسابات النتيجة</p>
<p>نظرا لعدم وجود رأس مال في الوحدات الحكومية، فليس لهذا المبدأ وجود.</p>	<p>تأخذ مبدأ الحيطة والحذر لمقابلة الخسائر المتوقعة كهدف للمحافظة على رأس المال فتكون المخصصات والاحتياطيات والمجمعات.</p>	<p>مبدأ الحيطة والحذر</p>
<p>تقوم الدولة بتقدير نفقاتها ثم تقوم بتقدير الموارد اللازمة لتمويل تلك النفقات، بمعنى أنها تحدد نفقاتها ثم بعد تحدد ذلك الموارد اللازمة لتغطية هذه النفقات. والسبب يرجع إلى أن الدولة أكثر قدرة على التحكم في مواردها وذلك على عكس الوحدة الاقتصادية.</p>	<p>تقوم المحاسبة المالية بتحديد الموارد اللازمة لتمويل نشاطها الاقتصادي (مصادر الأموال) أولا ثم بعد ذلك تحدد أوجه النشاط الذي تقوم به.</p>	<p>إعداد الموازنات</p>

4- أسس محاسبة الدولة

1-4 الأساس النقدي : يعتمد هذا المبدأ على تحميل الحساب الختامي لأي سنة ماليه بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات والإيرادات تعود أي سنة ماليه نفسها أو سنة ماليه سابقه أو سنة ماليه لاحقه.

2-4 أساس الاستحقاق: يتضمن تحميل الحساب الختامي لأي سنة ماليه بالنفقات أو الإيرادات التي نشأت خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت النفقات سددت أو لم تسدد بعد أو دفعت مقدما عن سنة ماليه لاحقة¹.

الأساس المشترك بين الأساس النقدي والاستحقاق يعرف بالأساس النقدي المعدل : تتمثل فيمايلي:

- بعض الوحدات الدولة قد تسير على أساس الاستحقاق بالنسبة للأبواب الهامة من الإيرادات ولكنها تتبع الأساس النقدي بالنسبة للأبواب الأخرى الغير هامة.

- بعض الوحدات الدولة التي تسير على أساس الاستحقاق بالنسبة إلى إيراداتها قد يمتنع عليها تنفيذ ذلك بالنسبة لبعض النفقات التي لا يوجد لها اعتماد مفتوح في السنة الحالية.

- السجلات الممسوكة على أساس نقدي قد تمسك إلى جانبها سجلات أخرى مساعده تمكن من عرض ونتائج في شكل مقارب نتائج أساس الاستحقاق².

5- المستفيدون من البيانات المحاسبية

المعلومات والبيانات المحاسبية تعتبر مصدراً هاماً للوقوف على الحالة الاقتصادية والمالية للمشروع يستند إليها العديد من المستفيدين كالاتي:

- أصحاب المشروع: لمعرفة مصير الأموال المستثمرة والحكم على نتيجة أعمال المشروع وكفاءة الإدارة القائمة.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p28 .

² Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000;p: 30 .

- إدارة المشروع: لمعرفة درجة نجاح المشروع في تحقيق الهدف و درجة كفاءة الإدارة و المقدرة على اختيار أفضل السياسات التي تساعد على تحسين الأحوال المالية. وإدارة المشروع هنا تعني كل المسويات الإدارية(عليا، متوسطة، دنيا).
- الدولة: لها مصلحة في معرفة حقيقة المركز المالي للمشروعات القائمة حيث ان لها مصلحة مباشرة كشريك في الربح عن طريق الضرائب و الزكاة الشرعية الواجب دفعها وغير مباشرة لمعرفة أثر المشروع وتفاعله وقيمه المضافة على الاقتصاد الكلي.
- المقرضين والدائنين: يهتمهم التأكد من سلامة المركز المالي للمشروع والاطمئنان على إمكانيات استعادة أموالهم وهم أصحاب الأعمال والبنوك وبيوت التمويل والاستثمار.
- المستثمرون المحتملون: يهتمهم تقرير إمكانية المساهمة في المشروعات القائمة وشراء حصص أو أسهم للاستثمار المدخرات الفائضة لديهم.
- العاملون بالمشروع: يهتمون بالبيانات المحاسبية لمعرفة مدى نجاح المشروع في تحقيق أهدافه واثار ذلك على علاواتهم وترقياتهم وتنقلاتهم ومستقبلهم.
- إرضاء الذات: عن طريق إرضاء الله بأن يؤدي المشروع خدمة عامة للمجتمع ومراعاة حقوق الله في استخدام الأموال.

المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي للدولة الجزائرية

- الإطار المحاسبي الحالي للدولة متمثل في مدونة حسابات الخزينة، و ككل المدونات لها هيكل و آلية سيرها و تقنية خاصة بها ، بالرغم من ذلك لها نقائص عدة، تفاصيل أكثر عن هذه المدونة يتم دراستها في ثلاث مطالب التالية:
- هيكل مدونة حسابات الخزينة و آلية سيرها
 - تقنية المحاسبة العمومية
 - نقائص مدونة حسابات الخزينة

المطلب الأول: هيكلية مدونة حسابات الخزينة وآلية سيرها

1- تعريف مدونة حسابات الخزينة

تعد مدونة حسابات الخزينة والمعروفة في الخزينة العمومية بـ *Nomenclature des Comptes* du Tresore "NCT" المتضمنة في التعليمات العامة لوزارة المالية الصادرة سنة 1967 - المعدلة و المتممة - المرجع الأساسي للتقييد المحاسبي للعمليات الخاصة بالأموال العمومية في الجزائر¹.
يهدف الاستفادة من التقنيات المستخدمة في مجال المحاسبة، جاءت أول مبادرة لاصلاح المحاسبة العمومية سنة 1992 من خلال الانتقال من المحاسبة العمومية ذات القيد البسيط الى المحاسبة ذات القيد المزدوج مما يسمح بقراءة أفضل للأرقام والمبالغ التي تقدمها مختلف الجداول المحاسبية من خلال الحسابات المخصصة لهذا الغرض، و يتعلق الأمر بأربع أنواع من الحسابات هي: الحسابات المالية، حسابات التقييد المؤقت، الحسابات الوسيطة، حسابات التقييد النهائية .

2- هيكلية مدونة حسابات الخزينة

تعتمد طريقة ترقيم مدونة حسابات الخزينة على الترقيم الخطي التسلسلي، يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المتماثلة في حساب موحد وتحت عنوان واحد، وتنقسم حسابات الخزينة إلى ثلاثة أقسام هي كالتالي:

2-1 مجموعة الحسابات

تتكون مدونة حسابات الخزينة من ثمانية مجموعات مرقمة من (1) إلى (8) بحيث يمثل الرقم الأول لكل حساب المجموعة التي ينتمي إليها، وتتمثل فيما يلي:

- المجموعة (1): الصندوق و الحافظة المالية
- المجموعة (2): عمليات الميزانية.
- المجموعة (3): عمليات الخزينة.
- المجموعة (4): ودائع الهيئات المكتبية لدى الخزينة.
- المجموعة (5): عمليات تحت التسوية.
- المجموعة (6): النتائج.

¹ Directioncentrale du tresor; direction de la gestion comptable des operations du tresor public ;Instruction N°078 du 17 Aout 1991 portant reformes de la comptabilite des receveurs des regies financiere et mise en œuvre de la methode à partie double.

- المجموعة (7): الديون المضمونة من الدولة.

- المجموعة (8): الحقوق.

تجدر الإشارة إلى أنه توجد مجموعة (09) تتضمن القيم المعنوية (قسيمة السيارات....الخ)

2-2 تصنيف حسابات المدونة

1-2-2 الحساب العام: يتفرع من داخل كل مجموعة من مجموعة الحسابات حساب عام، يجمع عمليات ذات طبيعة خاصة مختلفة لكن ذات ميزة موحدة عامة. يتشكل الحساب العام من الرقمين الأولين، الرقم الأول يمثل مجموعة الحسابات التي ينتمي إليها الحساب العام؛ أما الرقم الثاني فيمثل تفرعات الحساب العام و الذي يتفرع من 10 إلى 91.

2-2-2 القسم: الحسابات العامة تتجزأ إلى أقسام مختلفة في حساب يحتوي على ثلاثة أرقام. الرقمين الأولين يمثلان الحساب العام، أما الرقم الثالث فيمثل تفرعات القسم. إن الأقسام تجمع العمليات حسب طبيعتها أو تنظيمها.

المثال: الحساب رقم 312 يبين أنه من المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة وأكثر دقة الحساب العام.

31 : الحساب العام للخزينة " تنفيذ الإيرادات " و في هذه الحالة تم تحديد حساب الإثبات الرئيسي .

3-2-2 الحساب الخاص: و هي الحسابات الفرعية للحساب العام، و التي تمثل الحسابات المشخصة والفردية لكل عملية مالية، بحيث تختلف و تتفرع هذه الحسابات باختلاف وتنوع طبيعة العمليات المسجلة، و يمكن في حالة الضرورة تمديد تفرع الحساب الثانوي إلى ثلاث أرقام نظامية من اجل التسجيل الدقيق لكل العمليات.

مثال: حساب رقم 201001000 إيرادات الضرائب على الدخل الإجمالي يمكن قراءة تركيبية هذا الحساب: مجموعة الحسابات "2": عمليات الميزانية.

الحساب العام "20": إسناد نهائي عمليات الميزانية.

الحساب الخاص "201001": إيرادات الضرائب.

3- آليات سير حسابات المدونة : NCT تحتوي مدونة حسابات الخزينة على أصناف متعددة من الحسابات، والتي تتنوع بتنوع العمليات المالية، ويمكن تصنيفها على النحو الآتي¹:

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p35 .

3-1- الحسابات المالية comptes financiers

هي جميع الحسابات التي تقوم بتسجيل حركة الأموال والقيم الناتجة إما عن التحويلات المالية، أو الناتجة عن تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات. وتختص هذه الحسابات المالية سواء عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخرزينة العمومية لدى البنك المركزي. وتنص القاعدة العامة في قيد العمليات المالية في هذه الحسابات على أن:

" أي تسجيل محاسبي في الجانب المدين يعتبر بمثابة زيادة في الموجودات لدى الخزينة العمومية، وأي تسجيل في الجانب الدائن في هذه الحسابات يعتبر بمثابة نقص في الموجودات المالية للخرزينة العمومية "

3-2 حسابات التسديد comptes de règlement

تقوم هذه الحسابات بتسجيل حركة الأموال والتحويلات المالية ما بين مختلف المحاسبين العموميين ونستعمل هذه الحسابات عند قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة أو تحصيل إيراد لصالح محاسب عمومي آخر. وبالتالي يقوم المحاسب المفوض بتحويل المبالغ المالية للمحاسب المكلف والمؤهل قانونيا للقيام بعملية الإسناد النهائي للعمليات المالية المحولة لصالحه، حيث يتم مسك هذه الحسابات بصفة ازدواجية وعكسية بين المحاسبين العموميين، هذا يعني أن المبالغ المسجلة من جهة المدين لدى المحاسب المكلف، تتواجد في نفس الحساب لدى المحاسب المفوض في جهة الدائن.

3-3 حسابات الوسيطة comptes d'ordre

بصفة عامة، تستعمل هذه الحسابات لنقل النتائج المحاسبية من محاسبة إلى أخرى: تطبيقا لمبدأ تركيز المحاسبة بين المحاسبين العموميين و الهدف من استعمال هذه الحسابات هو الربط بين مختلف الحسابات. و بالتالي لا ينتج عن هذه العمليات أي أثر مالي أو أي تحويل نقدي لحركة الأموال المتداولة بين المحاسبين العموميين، و عليه فان هذه الحسابات لا تسجل عمليات نهائية بل عمليات مؤقتة.

3-4 حسابات الإسناد النهائي

هي مجمل الحسابات التي تسجل الإسناد النهائي للنفقات أو الإيرادات، وذلك وفقا لتصنيف أبواب الميزانية العامة للدولة.

يجدر الذكر أن المحاسب الرئيسي هو المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي لذلك يكون مسؤولا مسؤولية مباشرة أمام هيئات المراقبة لا سيما مجلس المحاسبة الذي يخول له القانون التحقق والتدقيق من صحة الإسناد النهائي للعمليات المالية للنفقات والإيرادات العمومية، بحيث تظهر هذه الحسابات في الحساب الختامي للدولة والذي يبين نتائج تنفيذ الميزانية.

تنص القاعدة العامة التي تطبق على هذه الحسابات على أن عملية الإسناد النهائي للنفقات يتم تسجيلها في الجانب المدين فقط دون أن تقيد من الجهة الدائنة للحسابات المتعلقة بالنفقات، وأما بالنسبة للإيرادات فتمت عملية الإسناد النهائي من الجهة الدائنة لحساب الإيرادات دون أن يقيد أي مبلغ من جهة المدين.

3-5 حسابات الإسناد المؤقتة

نستعمل هذه الحسابات من أجل تسجيل العمليات المالية غير المعروفة والمجهولة المصدر، لعدم وصول وثائق إثبات التحويلات المالية إلى المحاسب العمومي، الذي يقوم بعملية تسجيل مؤقتة في إنتظار التسوية النهائية.

3-6 حسابات تسوية الإيرادات والنفقات

تسجل في هذه الحسابات جميع العمليات المالية المتعلقة بتسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات ذات الطابع النهائي والمعروفة، و لكن لا يمكن تسجيلها في الزمن الذي تمت فيه العمليات بسبب غياب الوثائق المبررة أو عدم كفايتها، كأن لا تستوفي الحوالة لجميع الشروط القانونية والشكلية المطلوبة. وعند وصول الوثائق المبررة، تحول هذه النفقات والإيرادات إلى حساب الإسناد النهائي وتكون هذه الحسابات مدينة أو دائنة بالطرف المدين أو الدائن لحسابات الإسناد النهائي.

3-7 حسابات التحويل

تقيد في هذه الحسابات العمليات التي قام بها المحاسبون المفوضون قانوناً، و بالتالي يتم تسجيلها بصفة مؤقتة ثم يتم تحويلها في وقت لاحق إلى المحاسب الرئيسي فهذه الحسابات تكون مفتوحة بينهما بصفة مزدوجة وعكسية، بحيث أن كل تسجيل في هذه الحسابات من جهة المدين عند المحاسب الثانوي يقابله تسجيل في جهة الدائن و بنفس المبلغ لدى المحاسب العمومي الرئيسي. و يتم إقفال هذه الحسابات عند نهاية السنة المالية.

المطلب الثاني: تقنية المحاسبة العمومية

تتمثل تقنية المحاسبة العمومية في اعطاء تعريف لها.

1- تعريف المحاسبة العمومية

1-1 التعريف التقني للمحاسبة العمومية :

يقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة، في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها¹.

2-1 التعريف الإداري :

تهدف قواعد المحاسبة العمومية الى تحديد قواعد عرض الحسابات العمومية و كذلك تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين².

3-1 التعريف القانوني:

المحاسبة العمومية هي مجموعة القيود القانونية، التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف، في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

من خلال القراءة المتأنية لهذه التعاريف الثلاث وفحص مضامينها بكل دقة وموضوعية يمكن تقديم تعريفا شاملا للمحاسبة العمومية وهو كالاتي:

4-1 المحاسبة العمومية:"

هي مجموعة القواعد التقنية والنصوص الموضوعية لضبط كيفية تنفيذ العمليات المالية للدولة من طرف الاعوان المكلفين بذلك مع تحديد مهام والتزامات ومسؤوليات كل واحد منهم".

5-1 القواعد التقنية للمحاسبة العمومية:

هي مجموعة من التعليمات الصادرة عن الوزير المكلف بالمالية وهذا حسب التصنيف الوارد في المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 " أن المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية تتكون من محاسبة إدارية يمسكها الأمر بالصرف من جهة، ومن محاسبة خاصة بالمواد والقيم والسندات، ومن محاسبة تحليلية يمسكها المحاسبون العموميون من جهة أخرى.

¹ محمد براق: مرجع سبق ذكره، ص 45 .

² محمد مسعي: مرجع سبق ذكره ، ص 07 .

2- محاسبة الصندوق كتقنية للمحاسبة العامة للهيئات العمومية ذات الطابع الإداري

المقصود بالمحاسبة العامة للهيئات العمومية أو المحاسبة النقدية هو الإعتماد على تقنيات المحاسبة التجارية بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني للتسجيل المرقم للعمليات المالية المتعلقة بنشاط وتسيير الأموال وفق قوانين ومبادئ المحاسبة العمومية¹.

لكن خضوع الهيئات العمومية للقانون الميزاني droit budgétaire وللقواعد الصارمة، للمحاسبة العمومية يجعل من الصعب تطبيقها للقواعد التقنية للمحاسبة العامة كما هي موحدة normalisée في المخطط المحاسبي الوطني، ويبرز إختلافات هامة في طريقة بيان وتسجيل عملياتها المالية، لذا وضعت طريقة لتسجيل حساباتها تتمثل فيمايلي :

1-2 طريقة تسجيل العمليات: بتطبيق أحكام المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 "يتم تسجيل العمليات المحاسبية للهيئات العمومية وفقا لطريقة القيد المزدوج، و تفتح في محاسبة أي محاسب عمومي.

2-2 الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات: حسب المرسوم التنفيذي رقم 91-313 "يتم تطبيق القاعدة السنوية والترخيص السنوي يمنح لسنة واحدة. أي أن تنفيذ العمليات الميزانية يجب أن يتم خلال السنة المعني بها الترخيص وتبعاً لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية". وتطبيقاً لأحكام المادة 07 من القانون رقم 84-17، والمادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، "فإن العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة والميزانيات الملحقة تسجل وفق نظام التسيير، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية، للإيرادات المحصلة فعلاً، وكذا النفقات المقبول دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية، وهو نظام تسيير سنوي. فتاريخ قفل الإلتزام بنفقات التسيير قد حدد بيوم 10 ديسمبر من السنة المعنية حسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ ب 14 نوفمبر 1992. أما نفقات التجهيز فحدد ب 20 ديسمبر من نفس السنة، أما تحصيل الإيرادات، فإنه يستمر كقاعدة عامة إلى آخر يوم من السنة المالية، وعليه فان الحساب العام للدولة المفروض إعداده بعد نهاية كل سنة مالية لا يشمل سوى العمليات المنجزة خلال السنة المدنية.

¹ J.C MARTINET et P DJMALTA :Droit budgétaire.édition.LTTC.p :75.

2-3 الحسابات السنوية: عند قفل السنة المالية، يعد المحاسبون العموميون المخصصون لمختلف الهيئات العمومية حسابات تسيير تتضمن العمليات المالية تتمثل في: عمليات الميزانية وعمليات الخزينة المنجزة مباشرة من طرفهم أو من طرف المحاسبين العموميين الملحقين بهم.

يجب أن يكون هناك تطابقا تاما بين القيود المحاسبية التي تظهر في السجلات (خاصة اليومية ودفتر الأستاذ) الميزانية العامة من جهة وسندات الإثبات من جهة أخرى، حساب التسيير يمكن المحاسب من إثبات الصحة القانونية والمادية للعمليات المنجزة .

2-3 المحاسبات الأخرى: يتعلق الأمر بـ المحاسبة الإدارية، الخاصة و التحليلية.

- المحاسبة الإدارية (comptabilité à partie simple): بتطبيق المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فإن الغرض الأساسي من مسكها من طرف الأمرين بالصرف هو تمكينهم من متابعة استعمال الإعتمادات المرخص لهم بصرفها بموجب الميزانية. فهي تسمح ببيان عملياتهم المالية والمتمثلة في إثبات الإيرادات والأمر بتحصيلها من جهة، والإلتزام بالنفقات والأمر بدفعها من جهة أخرى.

- المحاسبة الخاصة (comptabilité à partie double): تمسك على مستوى مصالح الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي وتسمح هذه المحاسبة بمتابعة حركات الأموال المنقولة. في مدلولها الواسع للهيئات العمومية: عتاد، مواد، قيم، سندات... الخ و بيان الموجودات منها.

- المحاسبة التحليلية comptabilité analytique : لا تطبق المحاسبة التحليلية على مستوى الهيئات العمومية بنفس الكيفية والغرض التي تطبقها المؤسسات الاقتصادية، ولكن بمحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان، لمعرفة تكاليف أو أسعار الكلفة لخدمات أو مهام المرافق، العمومية وذلك من خلال ضبط والتحكم في تكاليف التسيير والتجهيز لهذه المرافق وتوزيعها على تلك الخدمات أو المهام. من الناحية العملية المحاسبة التحليلية غير مطبقة وهذا لعدم وجود الإمكانيات اللازمة لذلك، كتصميم الإطار التنظيمي والتقني الملائم لهذه المحاسبة وتعزيز قدرات المصالح المالية والمحاسبية لتلك الهيئات بالوسائل المادية كالإعلام الآلي والبرامج الخاصة والبشرية اللازمة¹.

3- مزايا المحاسبة على أساس النقدي التي جعلت الدولة تعتمد عليه:

- تعتبر أسهل للحفاظ على الموارد وتخدم وظيفة الإشراف على المحاسبة بشكل جيد عن طريق تقديم المعلومات التي يمكن أن تساعد في تقييم ما إذا كانت الموارد المستخدمة وفقا لميزانيتها المحددة قانونا.
- تسهل عملية المقارنة للميزانيات والحسابات

¹ حاج جاب الله أمال، اصلاح محاسبة الدولة، دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة: المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر،

- توفر البيانات المفيدة التي تسمح بتحليل أثر النقدية على المعاملات المالية ويسهل إستعراض وتقييم الوضع النقدي.
- تنتج نفس البيانات التي تنتج من المحاسبة العامة عند النفقات بشكل رئيسي للرواتب خلال السنة المالية.
- أنه بسيط وأقل تكلفة نسبيا وأسهل للفهم من المحاسبة العامة والمفضل من قبل الهيئات التشريعية الوطنية في كثير من البلدان.
- أكثر موضوعية بحيث لا تتضمن التعديلات التي يجب أن تبذل لإنتاج الميزانية العمومية وبيانات الدخل.
- يوفر المعلومات اللازمة عن المقبوضات والنفقات التي تدفع خلال السنة المالية، والنفقات التي تعكس جزء من اقتناء السلع والخدمات التي تتم وعمليات الدفع خلال السنة المالية.

المطلب الثالث: نقائص مدونة حسابات الخزينة

بطبيعة الحال، فإن النقطة الأساسية ليست ما إذا كانت المحاسبة على أساس النقدي بسيطة وسهلة الفهم وقليلة التكلفة أو موضوعية ، بل ما هي المعلومات المفيدة التي توفرها والتي تلبي إحتياجات المستخدمين ويرى IFAC، 1998 أن معظم الحكومات قائمة على إستخدام المحاسبة على الأساس النقدي لأغراض الميزانية والمحاسبة والإدارة المالية ونتيجة لذلك كثيرا ما تكون الأنشطة الحكومية رديئة مع رداءة نوعية المعلومات المالية والتي لا يعول عليها، وتكون في غير الوقت المناسب، و محدودة البيانات على الأصول والخصوم.

لذا فإن الحفاظ على الأساس النقدي كأساس للمحاسبة الحكومية قد أدى إلى تشوهات خطيرة في الميزانيات وفي نظام المحاسبة العمومية وأدى إلى ضياع معلومات مهمة بإختصار، هناك أوجه قصور مهمة للمحاسبة على الأساس النقدي¹:

1- قصور المدونة على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة

حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مهمة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك

¹ حاج جاب الله أمال: مرجع سبق ذكره، ص ص 6-7

عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها. ولعل أحسن مثال على ذلك هو حقوق الدولة لدى المؤسسات العمومية التي تتميز بغياب نظرة شاملة على مبالغها ومنحنى تطورها نظرا لعدم أخذها بعين الإعتبار ضمن الإطار المحاسبي الحالي.

2- جمود ترقيم حسابات المدونة

إن ترقيم حسابات المدونة نظام تنقصه المرونة فالاعتماد على الترقيم الخطي أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة. إلى جانب هذا فإن عناوين الحسابات تتميز في كثير من الأحيان بعدم دقتها وعدم تناسبها مع محتوى وطبيعة العمليات التي تكون موضوع التقييد المحاسبي.

3- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الاطار المحاسبي الحالي

فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة، مما يسبب تأخرا في حصر المعلومات وإتخاذ القرارات. وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة ترشيد النفقات العمومية وكذا التسيير العصري للمالية العمومية.

4- تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية

مجل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق المدونة الحالية تتميز بتعقيدها وعدم سهولة إستغلالها. ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو الإعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة إلى جانب تميز هذه الوثائق بطابعها الجزئي والتقليدي، حيث لا تستجيب إلى المتطلبات المحاسبية الجديدة لاسيما في مجال معرفة ذمة الدولة.¹

إلى جانب هذه النقائص، فإن النظام المحاسبي الحالي يعرف:

- غياب الحسابات المماثلة لحساب الاستغلال و الميزانية الموجودة في المحاسبة الخاصة.

¹ اسماعيل حسين أحمر: مرجع سبق ذكره، ص، 300 .

- إزدواجية السلطة الممارسة على قابض الضرائب.

- عدم وضوح صلاحيات العون المحاسب المركزي للخزينة ACCT .

5- ضرورة احترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي

يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، فعند البحث عن أهم امتدادات أو جذور التسيير العمومي يمكن ذكر القانون العام، الإقتصاد العمومي، علم إجتماع المنظمات والعلوم السياسية. و هنا تبرز إحدى أهم مقومات التسيير العمومي إلا وهي الشرعية " فالدولة التي يتمتع قضاؤها بالإستقلالية في قراراته عن السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تنصه القوانين، وعليه فالشرعية مرتبطة بالعدل. كما أنه أيضا في الدولة التي يعرف مواطنوها القانون جيدا بإمكانهم توقع قرارات القاضي قبل النطق بها. إذا كثرت الشكاوي المرفوعة أمام القاضي معناه أن الحقوق في هذه الدولة مهضومة وأن الشرعية فيها مهزوزة وضعيفة¹.

6- ضرورة الاستجابة للمستجدات و المعايير الدولية

إلى جانب النقائص التي تشوب الإطار المحاسبي الحالي، فإن هذا الأخير أثبت عجزه على التكيف ومسايرة التغيرات لاسيما الإقتصادية منها سواء على الساحة الوطنية أو الدولية. فمع توجه الجزائر نحو إقتصاد السوق، أصبح على الدولة التعامل كعون إقتصادي يلتزم بكل القواعد والآليات التي تحكم الأعوان الأخرى، لتخضع بذلك إلى قانون العرض والطلب، القانون التجاري...الخ. فالتكيف مع هذه المتغيرات الجديدة، فرض على الدولة تغيير نظامها المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية، وهو ما لا توفره مدونة الحسابات الحالية لقصورها على إعطاء نظرة متكاملة على وضعية ذمة الدولة وتطورها.

إلى جانب ذلك، فإن دخول الجزائر في إتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، مثل البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، وضعها أمام حتمية الإستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، "المعايير الدولية" التي تعمل على إيجاد لغة موحدة تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول. وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أهم وسائل المقارنة الدولية.

¹ عبد السميع روبينة: تقرير الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر "واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر"، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 5 .

فأمام كل هذه الضروريات من جهة وكذا الدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة العمومية في توفير نظام إعلامي فعال يكون مصدرا لإتخاذ القرارات في تسيير الأموال العمومية من جهة ثانية، برزت ضرورة إصلاح محاسبة الدولة التي أصبحت أحد أولويات برنامج وزارة المالية. وعليه فإن إصلاح الإطار المحاسبي للدولة يهدف إلى ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية. وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدولة وذلك من خلال:

- توفير المعلومات الدقيقة التي يمكن الإعتماد عليها للتحكم في مجموع نشاطات الدولة.
- وضع أداة فعالة لمراقبة كيفية إستعمال المال العام.
- توفير الوثائق والمعلومات والتحليل في الآجال المناسبة لأصحاب القرار.
- معرفة ذمة الدولة من خلال كل مركباتها.
- تحديد تكاليف الخدمات التي تقدمها الدولة.
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية نشاط الإدارة.
- تقديم المعلومات التي تسمح بالقيام بعملية المقارنة الوطنية والدولية.

لقد أظهرت مدونة حسابات الخزينة وجه قصور عدة تم التطرق إليها في هذا المبحث، لذا إرتأت الجزائر إصلاح النظام المحاسبي الحالي والتحضير لمشروع مخطط محاسبي جديد للدولة يستجيب للمستجدات الحاصلة بالمحيط الدولي الاقتصادي .
مع أوجه القصور الموجودة في نظام المحاسبة على أساس النقدي ومشاكلها، لماذا لا تزال الحكومة تعتمد على هذا النظام ؟

يمكن تلخيص هذه أسباب على النحو التالي¹ :

- 7- **لأسباب السياسية:** من خلال إستخدام المحاسبة على أساس النقدي، يمكن للسياسيين بسهولة إظهار النتائج الإيجابية أو الحد من النتائج السلبية، و إقناع الرأي العام أنهم يفعلون شيئا مختلفا عما هو في الواقع، وهو يخدم السياسيين أكثر مما يخدم الجمهور. على سبيل المثال :
- يمكن للحكومة أن تقنع المواطنين بالعجز في الميزانية والتي هي أقل مما في الواقع.
- أنه لم يتم تجاوز سلطة الانفاق الممنوحة من قبل الهيئات التشريعية.
- أن النمو في إجمالي النفقات أقل مما هو في الحقيقة.

¹ M.H Benissad. La reforme economique en Algerie ;ou l indicible ajustement structure, 2eme ed Alger OPU, 1991,p 92

- أن الإلتزامات التي يتعين الوفاء بها الأجيال المقبلة هي أقل مما عليه بالفعل.
- بالمقارنة مع غيرها من الحكومات أداءها أحسن.

لقد أظهرت مدونة حسابات الخزينة أوجه قصور عدة تم التطرق إليه في هذا المبحث، مما أدى إلى التفكير جديا في إصلاح النظام المحاسبي الحالي وإيجاد الحلول البديلة، التي من شأنها أن تمكن الجزائر من مواكبة التطورات العالمية في المجال المالي، لاسيما في ظل تبنيها نظام اقتصاد السوق وكذا استجابة للمقتضيات والشروط التي تفرضها المؤسسات الدولية، في هذا الإطار تم التحضير لمشروع مخطط محاسبي جديد للدولة، يتم التعرف عليه من خلال المبحث الثالث.

المبحث الثالث : اصلاح النظام المحاسبي للدولة 2002

بعد تبني فكرة إصلاح محاسبة الدولة، شرعت الجهات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد الذي وضع حيز الاختبار من أجل تحديد نقائصه، ولنجاح ذلك تم وضع برامج لتكييف أنظمة الإعلام الآلي وتكييف المتدخلين في عملية تطبيقه، هذا ما يتم التطرق إليه من خلال هذا المبحث من خلال ثلاث مطالب.

- الخطوات العملية لتجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة
- متطلبات تطوير وإصلاح الميزانية.

المطلب الأول: الخطوات العملية لتجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة

1- المسار التحضيري للمخطط المحاسبي الجديد للدولة:

- نظرا للنقائص التي يعرفها الإطار المحاسبي الحالي وكذا عدم مسابريته لمختلف المتغيرات على الساحة الاقتصادية والمالية، أصبح إصلاح وعصرنة المحاسبة العمومية أحد أولويات برنامج النشاط لوزارة المالية، لهذا وضعت خطة عمل شملت المراحل التالية¹:
- التفكير في مشروع الإصلاح.
 - الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p35 .

1-1 التفكير في مشروع إصلاح محاسبة الدولة:

- تشمل هذه المرحلة تحديد معالم مشروع المخطط وفق فكرة أساسية هي الإنتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة. ومن أجل تجسيد ذلك تبنى فريق العمل الخطوات التالية:
- جمع وإحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.
 - وضع تقارير تشخيصية للأنظمة المحاسبية المعمول بها حاليا من طرف مختلف المصالح الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.
 - وفي هذا الصدد فقد تم إعداد تقارير أولية ذات طابع قطاعي حول النظام المحاسبي ل:
 - الدولة أي الإدارات المركزية.
 - المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
 - الميزانية الملحقة للبريد والمواصلات.
 - المرافق أو الهياكل الصحية.
 - الجماعات المحلية.

1-1-1 بناء على هذه التقارير تم إعداد وثيقة ملخصة لنظام المحاسبة العمومية حسب القطاعات موضحة كمايلي :

- عقد علاقات وتبادل الخبرات: قامت الوزارة بالإتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة الاقتصاد، المالية والصناعة الفرنسية منذ 1995 من أجل الإستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال. حيث شارك فوج عمل تقني في عدة ورشات مع الخبراء الفرنسيين، وهو ما سمح ب:
 - جمع مختلف الوثائق المتعلقة بالمحاسبة العمومية الفرنسية (المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995 مراجع من مدرسة الخزينة حول طرق التقيد المحاسبي لمختلف العمليات..... الخ).
 - عرض التقارير التشخيصية على الطرف الفرنسي من أجل مناقشتها وإبداء الرأي حول مشروع مخطط حسابات الدولة.

1-1-2 تحديد محاور مشروع الإصلاح: فإعتمادا على الوثائق والتقارير التشخيصية تبادل المعلومات والإطلاع على خبرات الدول الأخرى في مجال الإصلاحات المحاسبية، لاسيما الدراسة المقارنة لمدونة حسابات الخزينة الحالية مع المخطط المحاسبي الوطني *PCN* (الجزائري)، المخطط المحاسبي للدولة الفرنسية *PCE* لسنة 1970 و 1995 وكذا مخططها العام لسنة 1982. تم تحديد الخطوط الكبرى لإصلاح محاسبة الدولة، التي كانت موضوع تقرير رفع لمجلس الحكومة من أجل المناقشة و الإثراء.

1-1-3 إعداد تقرير حول مشروع الإصلاح وتقديمه لمجلس الحكومة: بعد وضع الإطار العام لمشروع الإصلاح، شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول:

- تذكير بمفهوم المحاسبة العمومية وكذا الإطار القانوني الذي يحكمها.

- إبراز نقائص مدونة الحسابات الحالية.

- تقديم مشروع الإطار المحاسبي الجديد من خلال المبادئ المحاسبية ، والإختيارات التقنية المتعلقة به. ليتم بعد ذلك إرسال هذا الملف إلى مختلف مصالح وهيكل وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظات. والتي على أساسها تم إعداد التقرير النهائي الذي قدم لمجلس الحكومة. هذا الأخير الذي صادق على محتوى المشروع في 23 أبريل 1997 وأوصى بالمشروع في إنجازه ضمن مداولات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني.

1-1-4 عقد مداولات موسعة ومفتوحة على مختلف الوزارات والهيئات المعنية حيث شملت هذه اللقاءات دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من خلال الجوانب التالية:

- التقييد المحاسبي للإستثمارات، الإهتلاكات، المخزونات، حقوق الدولة وديونها.
- العلاقات المحاسبية الداخلية الخاصة بالدولة.

ولقد كانت هذه المداولات موضوعا لثلاث (03) جلسات عمل شارك فيها ممثلو مختلف الهياكل بأرائهم، و ملاحظاتهم حول محتوى مشروع الإصلاح لا سيما في جوانبه التقنية والمحاسبية.

1-1 الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي:

لقد سمحت المناقشات حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية بـ:

- تأكيد وتعزيز النتائج المتوصل إليها من طرف فوج العمل المكلف بملف الإصلاح.
- تحديد طرق التقييد المحاسبي لبعض الجوانب التقنية لمحاسبة الدولة.

هذه النتيجة أعطت لفوج العمل الضوء الأخضر من أجل الإنطلاق في المرحلة الموالية من التحضير وهي الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية. لذا برمجت مجموعة من الأعمال التي كانت كما يلي:

- تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة وذلك بالتركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشرة لمشروع المخطط، لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة والتغيرات الحاصلة عليها.

- إعداد الجداول المقابلة Tableaux de correspondance حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة حسابات الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة الحساب الموافق له. وفي هذا المجال تم إعداد جدولين:

- الجدول المقابل لحسابات مشروع PCE مع حسابات مدونة حسابات الخزينة NCT .
- الجدول المقابل لحسابات مدونة حسابات الخزينة NCT مع حسابات مشروع PCE.
- إعداد مشروع التعليمات التي تضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق و الذي يشمل:
- الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط.

- التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.

1-2-1 كيفية اختيار مدونة الحسابات:

إن تحضير الميزانية العامة للدولة ومتابعة تنفيذها يتم بواسطة مدونة ميزانية تعتمد على تقسيم إداري يرجح المعايير العضوية والوظيفية (أي استعمال الإعتمادات)، بينما ترجح المدونة المحاسبية التقسيم حسب طبيعة النفقات. أمام هذه الازدواجية، كان يجب اتخاذ ثلاث إجراءات بغرض صياغة إطار محاسبي جديد للمحاسبة العمومية وهي¹:

- التخلي عن مدونة الميزانية الحالية و تبني مدونة حسابات موحدة.

- إدماج المدونة الميزانية ضمن المدونة المحاسبية.

- متابعة تنفيذ الميزانية حسب المدونة الميزانية بواسطة محاسبة ميزانية ثانية على مستوى الخزينة، مع تبني نظام موافق يعمل على إعادة تصنيف الحسابات من منظور ذمة الدولة، و وفقا لمدونة حسابات الإيرادات و النفقات المسجلة في حسابات الميزانية.

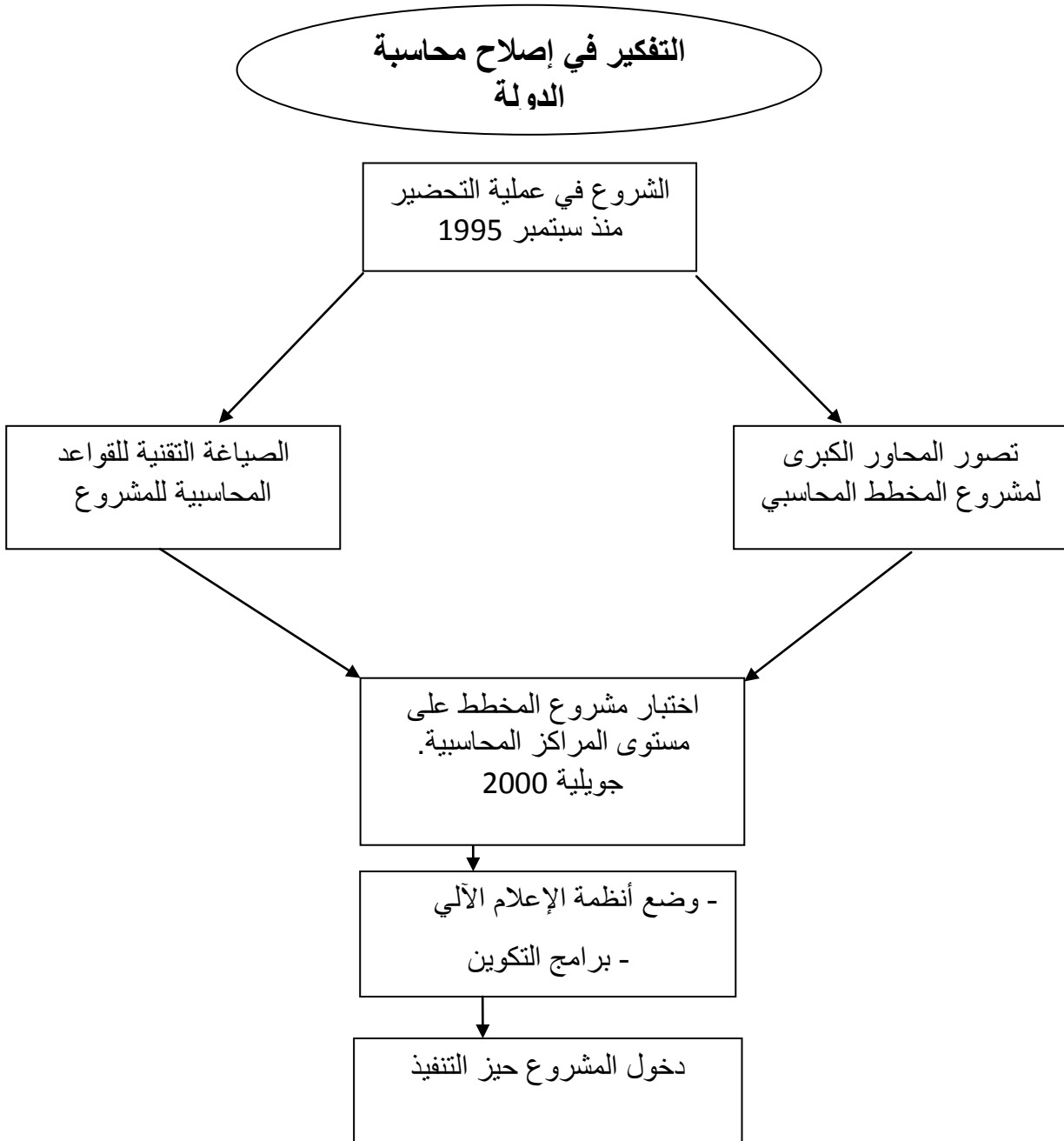
واعتبارا للصعوبات التي يفرضها في الواقع تبني الإجراءات الأولى والثاني، وجد من الأفضل تبني الإجراءات الثالث كإجراء احتياطي.

1-2-2 المعالجة المحاسبية لحقوق الدولة:

حقوق الدولة: إن التسجيل المحاسبي لحقوق الدولة (ديونها على الغير) لا يطرح مشكلا محاسبيا بقدر ما يتعلق الأمر بصعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه هذا التسجيل، أي متى تأخذ هذه الديون بعين الاعتبار: هل عند الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع أو التأشير بالنسبة للديون أو عند الإثبات، التصفية أو التحصيل بالنسبة لحقوق الدولة. ويطرح هذا المشكل نفسه بحدّة مع الإجراءات الجديدة المدرجة ضمن المخطط المحاسبي للدولة خاصة فكرة الحقوق المثبتة.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p35 .

الشكل (01): مخطط لأهم المراحل العملية لتجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة



المصدر: وثائق من المديرية الفرعية لعصرنة و ضبط مقاييس محاسبة الدولة

2- اختبار مشروع المخطط على مستوى المراكز المحاسبية:

بعد تحديد الصياغة التقنية لحسابات مشروع المخطط المحاسبي، تم التفكير في وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المقابلة حيّز الإختبار، من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع. ليتم ذلك في مرحلتين:

- اختبار المخطط على مستوى ست ولايات.

- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني.

إجراءات التكوين وتكييف أنظمة الإعلام الآلي:

بالموازاة مع الجهود المبذولة في إطار إعداد مشروع المخطط الجديد وإختباره، تم إتخاذ مجموعة من التدابير لدعم مشروع إصلاح المحاسبة العمومية. وذلك بإعادة تنظيم شبكة المحاسبين العموميين بما يضمن عصرنه الوثائق وآليات معالجة المعلومات المحاسبية والمالية. ومن أجل ذلك تمحور العمل حول:

- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة للمخطط المحاسبي للدولة.

- تكوين المحاسبين العموميين وإعلامهم بطرق تطبيق PCE.

هذه هي أهم الخطوات العملية المنتهجة من طرف السلطات المختصة لتجسيد المشروع ولتكييف

الإطار العام لمحاسبة الدولة مع المعايير الدولية.

المطلب الثاني: محتوى مشروع المخطط المحاسبي للدولة

مجمال الخطوات العملية المنجزة من طرف السلطات المختصة، أسفرت عن وضع مشروع لإطار محاسبي جديد للدولة. تدور فكرته الأساسية حول الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة. وقد تجسد هذا المشروع في هيكله تضمنت مجموعة من الحسابات الجديدة المدعمة لهذه الفكرة.

1- عموميات عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة:

1-1 الفكرة الأساسية للمشروع "الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة "

المحاسبة العمومية هي الإطار العام الذي يتم من خلاله تحضير، تنفيذ ومراقبة العمليات الميزانية والمالية للدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، الميزانية الملحق، الجماعات الإقليمية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري. فهي تشمل مجموع القواعد القانونية والتقنية التي تهدف إلى تحقيق هذه المهام والصلاحيات.

في الجزائر، تحكم المحاسبة العمومية نصوص تشريعية وتنظيمية تضم كل هذه القواعد القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، اللذان يشكلان المصدر الأساسي للقواعد التي تدير الأموال العمومية. إذ حددت مبادئ الميزانية ومواردها وتخصيصاتها، إلى جانب الإجراءات والمتدخلين في إعدادها، تنفيذها ومراقبتها. وبالمقابل تستمد القواعد التقنية من التعليمات العامة لسنة 1967 الصادرة عن وزارة المالية والمتعلقة بمحاسبة الدولة، حيث حددت مدونة حسابات الخزينة الحالية، المستوحاة من المدونة الفرنسية لسنة 1934، التي تعتمد هذه الأخيرة على فكرة محاسبة الصندوق، لتقتصر بذلك على القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة (العمليات الميزانية، عمليات الخزينة)، حقوق الدولة وديونها وكذا حركات الأموال وعمليات التسوية التي تجري بين المحاسبين العموميين.

إعتماد المدونة على هذا الأساس جعلها قاصرة على تقديم نظرة شاملة على نشاط الدولة لاسيما من ناحية ذمتها. إلى جانب عدم مسايرتها للمعايير الدولية المعمول بها حالياً. الأمر الذي إستلزم إيجاد بديل للإطار المحاسبي الحالي، والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي سيشكل مرجعاً للحسابات التي سيستعملها المحاسبون العموميون لمسك حساباتهم. وعليه فإن الفكرة الأساسية للإطار المحاسبي الجديد هو الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة. هذا الانتقال الذي سيتم في الإطار القانوني المعمول به حالياً يخضع إلى المبادئ العامة للمحاسبة والمتمثلة في:

- مبدأ الحذر: الذي يتطلب التدقيق الموضوعي والمنطقي للعمليات المحاسبية.
- مبدأ ثبات الإجراءات: الذي يهدف إلى تسهيل عملية المقارنة.
- مبدأ الاستقلالية: الذي يفترض لتحديد نتائج السنة لا يأخذ بعين الإعتبار سوى نواتج وتكاليف هذه السنة. فتطبيق هذه المبادئ، تنفيذها بحسن نية وإحترام الشرعية في تنفيذ العمليات يضمن الحصول على صورة حقيقية لوضعية تداول الأموال العمومية.

1-2 نظام ترقيم وتصنيف الحسابات في مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يعتمد نظام ترقيم مشروع المخطط المحاسبي للدولة على النظام العشري Décimalisation الذي يعد أكثر مرونة وتأقلماً مع المتغيرات التي تطرأ على نشاط الدولة، من النظام الخطي الذي يحكم مدونة حسابات الخزينة. ويرجع ذلك إلى سهولة إدراج مختلف الحسابات الجديدة التي تصاحب التعديلات المتكررة على المخطط المحاسبي.

إلى جانب كل هذا، يتميز هذا النظام بتقسيم حسابات المخطط المحاسبي كما يلي:

- الصنف Classe: الممثل بالرقم الأول من الحساب.
- الحسابات الرئيسية Comptes principaux: المؤشر إليها برقمين من الحساب.
- حسابات الأقسام Comptes divisionnaires: تمثل تقسيمات للحساب الفرعي، يؤشر إليها بثلاث أرقام.
- حسابات فرعية Sous-comptes: التي تقسم إلى حسابات أولية comptes élémentaires بحسب حاجيات التقييد المحاسبي .

بإجراء مقارنة بسيطة بين أنظمة الترقيم والتصنيف المعتمدة في كل من NCT/PCE، نسجل

الملاحظات التالية:

مدونة حسابات الخزينة NCT	المخطط المحاسبي للدولة PCE
نظام ترقيم خطي	نظام ترقيم عشري
تصنيف الحسابات:	تصنيف الحسابات:
المجموعة	الصنف
الحسابات العامة	الحسابات الرئيسية
القسم	حسابات الأقسام
الحسابات الخاصة	الحسابات الفرعية

المصدر : من إعداد الطالب

1-3 كيفية استعمال حسابات مشروع المخطط:

يتم استعمال حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة في إطار العمليات التالية¹:

1-3-1 العمليات المحاسبية المتعلقة بالتنفيذ:

يتم تسجيلها ضمن حسابات تستعمل بصفة يومية ومستمرة من طرف المحاسبين العموميين. تشمل هذه الحسابات تلك المتضمنة في الأصناف التي تظهر كما يلي:

- على مستوى العون المحاسب المركزي للخرينة: الصنف 01 / 02 / 03 / 04 / 05 / 09.
- على مستوى أمناء الخزائن الولائية، المركزية و الرئيسية: الصنف 02/03/04/05/09.
- على مستوى قباضي الوكالات المالية: الصنف 03 / 04 / 05 / 09.

1-3-2 العمليات المحاسبية المتعلقة بنهاية السنة:

يتم تسجيلها ضمن حسابات تستعمل فقط من طرف العون المحاسب المركزي للخرينة. توجد هذه الحسابات في الأصناف 02 / 06 / 07 التي تستعمل في استخراج النتائج السنوية لمحاسبة الدولة، المتمثلة في الحسابات التالية:

- الحساب 101 يتضمن نتيجة ذمة الدولة.
- الحساب 80 يتضمن نتيجة متاحات الخرينة و مكشوفاتها .
- الحساب 98 يتضمن نتيجة تنفيذ قانون المالية السنوي.

1-4 هيكلية مشروع المخطط المحاسبي للدولة:

تضم هيكلية مشروع المخطط المحاسبي للدولة مجموعة من حسابات مقسمة إلى 10 أصناف بدلا من 08 مجموعات الموجودة في مدونة حسابات الخرينة و تتوزع كما يلي:

1-4 الأصناف المتعلقة بإظهار الميزانية. وتشمل الأصناف التالية:

الصنف 01: النتائج و الديون

يقتصر استعمال حسابات هذا الصنف على العون المحاسب المركزي للخرينة، فلا تظهر إلا في كتاباته المحاسبية. وتعمل هذه الحسابات على:

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p14 .

- تحديد ذمة الدولة: من خلال الحساب 10 " نتائج الذمة " المحتوي بدوره على حساب 101 "نتائج السنة " الذي يمثل الفرق بين نواتج وتكاليف السنة، و كذا الحساب 102 الذي يسجل التراكمات الحاصلة في ذمة الدولة.

- تسجيل الديون العمومية: تشمل الديون العمومية مجموع الإقتراضات و الالتزامات الموقعة من طرف الخزينة العمومية. والتي يتم إصدارها بناءا على تراخيص من قانون المالية. وتندرج العمليات المتعلقة بالديون العمومية ضمن عمليات الخزينة.

أما التقييد المحاسبي فيتم كما يلي:

- مبلغ الاقتراض: يسجل ضمن الحسابات الرئيسية للصنف 01 أي الحسابات 11/ 12/ 13/ 14/ 18 المرتبة وفق مبدأ الاستحقاق المتزايد اعتمادا على ثلاث معايير هي: أصل القرض (داخلي، خارجي)، مدة إهلاك القرض (قروض قصيرة، متوسطة، طويلة الأجل) جنسية الجهة المقرضة.

- فوائد الاقتراض: تسجل ضمن حسابات الصنف 09 - الحساب 910.10-، حيث يتم تسديدها من الإعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة للدولة.

الصنف 02: الاستثمارات و يشمل الحسابات المتعلقة :

- الاستثمارات المعنوية للدولة هي الحقوق التي تمتلكها الدولة ولا تشكل إستثمارات مادية ملموسة مثل: براءة الاختراع، المحل التجاري، الماركات، التراخيص....الخ.

- الإستثمارات المادية: تعمل على تسجيل الحقوق والأملك الحقيقية، المتمثلة في غالب الأحيان في حق الملكية، التي توجه للإستعمال الدائم مثل الأراضي، الهياكل القاعدية، التجهيزات التقنية والصناعية إلى جانب إستثمارات أخرى كوسائل النقل، الإعلام الآلي، تجهيزات المكاتب.

تتم متابعة هذه العمليات من طرف العون المحاسب المركزي للخزينة من خلال عمليات الإستثمارات وكذا بعض العمليات المسجلة في ميزانية التسيير المنفذة في قانون المالية.

- القروض: و تشمل القروض المقدمة من الدولة ممثلة في الخزينة العمومية، نقدا أو عينا لمدة تزيد عن سنتين وذلك لصالح الأفراد، المنظمات أو الدول الأجنبية. حيث تمنح في إطار الإعتمادات المخصصة لقانون المالية. تشمل هذه القروض: قطاع السكن، الفلاحة، الميزانية الملحقة للبريد و المواصلات، الجماعات المحلية و قروض أخرى.

- مساهمات الدولة: تتم متابعة هذه العمليات من طرف العون المحاسب المركزي للخزينة من خلال عمليات الاستثمارات وكذا بعض العمليات المسجلة في ميزانية التسيير المنفذة ضمن قانون المالية. تشمل عمليات توظيف الأموال، وكذا حصص الدولة في المؤسسات العمومية.
- التسيقات: منها تسيقات الهيئات العمومية، الجماعات المحلية..... الخ.

الصنف 03: حسابات الربط و المخزونات

يشمل هذا الصنف على الحسابات المتعلقة بـ :

- العلاقات بين مصالح الدولة التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية ومختلف المحاسبين العموميين و نذكر: وكلاء الدولة ، في مجال التسيقات و ودائع الأموال.
- قابضي الوكالات المالية وأمناء الخزائن الولائية والتي تتم على ثلاث مراحل:
- وصف العمليات الجارية بين المحاسبين العموميين.
- تركيز محاسبات قابضي الوكالات المالية من خلال كتابات الخزينة.
- في نهاية السنة يتم نقل العمليات المسجلة نهائيا في الحسابات الميزانية للصنف 09 من أجل تسجيلها في حساب "370 centralisation de fin d'année" على مستوى الخزينة التابعين لها.
- المحاسبين العموميين الرئيسيين للدولة، أمناء الخزائن الولائية، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي والعون المحاسب المركزي للخزينة، وذلك في مجال التحويلات الخاصة بالإيرادات والنفقات.
- العون المحاسب المركزي للخزينة ومصالح البريد والمواصلات و كذا الخزائن الأجنبية

الصنف 04: حسابات الغير

- تتمثل الوظيفة الأساسية لحسابات هذا الصنف في وصف علاقات الدولة مع الغير. هذه العلاقات التي تظهر من خلال بواقي مختلف الحسابات المدينة والدائنة. فهي تسجل حقوق الدولة وديونها المالية وغير المالية على المدى القصير.
- تغطي حسابات هذا الصنف العمليات المحاسبية لتنفيذ قانون المالية في مجال:
- الحقوق المثبتة للدولة (ح40).
 - إصدار الشيكات و أوامر الدفع في إطار تسوية النفقات العمومية.
 - عمليات التقييد المحاسبي المؤقت (ح47).
 - ودائع الأموال الإجبارية المدفوعة من طرف: الجماعات المحلية، الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، الهيئات الأخرى.

- الودائع الاختيارية المودعة من طرف الأفراد.

الصف 05: الحسابات المالية

تسجل حسابات هذا الصف حركة المتاحات النقدية للدولة والعمليات المنجزة مع البنوك أو مؤسسات مالية مماثلة وتتمثل هذه المتاحات في:

- سيولة الصندوق: تشتمل على النقود الورقية والمعدنية المتداولة من طرف المحاسبين العموميين.

- نقود البنك المركزي أو حسابات الخزينة لدى بنك الجزائر الذي يشرف على تسييره دون أي مقابل أو عمولات ويسجل صف هذا الحساب مجموع عمليات التحصيل والدفع المحققة من طرف المحاسبين العموميين في إطار تنفيذ العمليات المالية إلى جانب الوضعية المالية للخزينة عبر مجمل التراب الوطني.

- الحساب البريدي الجاري للمحاسبين العموميين.

إلى جانب المتاحات التي تتميز بسيولة عالية، تمتلك الخزينة أوراق تجارية وسندات مضمونة ذات تاريخ إستحقاق 2,3,4 أشهر المكتوبة على عاتق بعض دائنو الدولة في إطار دفع الحقوق المتبقية للدولة (الضرائب غير المباشرة، الرسوم الجمركية). إذ تستعمل هذه المتاحات في حال وجود نقص في سيولة الخزينة عن طريق عملية الخصم.

الصف 06: حسابات التكاليف

تظهر حسابات هذا الصف في كتابات العون المحاسب المركزي للخزينة فقط، وذلك في نهاية السنة. حيث يتم التقييد المحاسبي في هذه الحسابات بإعادة ترتيب العمليات الخاصة بنفقات الميزانية والحسابات الخاصة بالخزينة المسجلة خلال السنة ضمن عمليات تنفيذ قانون المالية في الصف التاسع. تتميز هذه الحسابات بكونها مشابهة لتلك الموجودة ضمن الصف من المخطط المحاسبي الوطني. فهي ترتب حسب الطبيعة لمختلف عمليات التسيير المنفذة ضمن الحسابات الرئيسية التالية:

نفقات الميزانية د / 91

الحسابات الخاصة بالخزينة : المتمثلة في 25 / و حساب الإقراض 26 /

سندات المساهمة والتوظيف: 27 / حساب التسيقات.

حسابات التخصيص الخاص د / 93

الحسابات التجارية د / 94

هذا الترتيب تظهر فيه:

- تكاليف نفقات السير العادي للمرافق العمومية: التي تشمل الحساب 60/61/62/63/64.
- التكاليف المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخرينة: وتسجل في الحساب 65.
- التكاليف المالية: تسجل ضمن الحساب 66.
- التكاليف الاستثنائية: تقيد في الحساب 67.

الصنف 07: حسابات النواتج

تظهر حسابات هذا الصنف في كتابات العون المحاسب المركزي للخرينة فقط، وذلك في نهاية السنة. حيث يتم التقييد المحاسبي في هذه الحسابات بإعادة ترتيب العمليات الخاصة بإيرادات الميزانية المسجلة خلال السنة ضمن عمليات تنفيذ قانون المالية في الصنف التاسع. ويتم الحصول على هذه النواتج من خلال المعطيات المحاسبية المتعلقة بـ:

- المبالغ المحصلة من الحقوق المثبتة وكذا الحقوق المدفوعة نقدا.
 - المبالغ المتبقية للتحصيل والتي تظهر ضمن بواقي الحساب 38.
- تتميز هذه الحسابات - مثلها مثل حسابات الصنف 06 - بترتيب حسب الطبيعة لمختلف عمليات التثبيت والتحصيل المسجلتين في الحسابين الرئيسيين ح/38 "النواتج القابلة للتحصيل".

و ح/90 "إيرادات الميزانية". هذا الترتيب الذي تظهر فيه:

- نواتج التسيير العادي: المسجلة في الحسابات 70/71/72/73.
- نواتج الحسابات الخاصة بالخرينة: المسجلة ضمن الحساب 75.
- النواتج المالية: تسجل ضمن الحساب 76.
- النواتج الاستثنائية: تقيد في الحساب 77.
- نواتج استرجاع الإهلاكات و تحويلات التكاليف : المسجلة في الحساب 78.

الأصناف الأخرى:

الصنف 08: متاحات ومكشوف الخزينة

يعمل هذا الحساب على مستوى العون المحاسبي المركزي للخرينة من أجل تحديد مكشوف الخزينة في نهاية السنة المحاسبية، وذلك بالإعتماد على الحسابات الرئيسية التالية:

- ح/80: متاحات ومكشوف الخزينة: للانتقال من نتيجة تنفيذ قانون المالية بعد إدماج التغييرات الصافية لبواقى الحسابات الخاصة بالخزينة وكذا الخسائر والأرباح المسجلة من طرف الدولة.
- ح/89: تصور متاحات ومكشوف الخزينة: يمثل الحساب الذي تنقل إليه مختلف النتائج والتعديلات لتحديد مكشوف الخزينة.

الصنف 09: تنفيذ قانون المالية

تسجل ضمن حسابات هذا الصنف مجموع العمليات المرخص بها في قانون المالية وذلك بصفة إجمالية في المحاسبة العامة للدولة أو بصفة مفصلة في المحاسبة الثانوية. تشمل هذه العمليات تلك المتعلقة ب:

- إيرادات الميزانية: التي تظهر في الحساب الرئيسي 90 الذي يضم كل الإيرادات المحققة خلال السنة المالية. ينقسم هذا الحساب حسب قانون المالية إلى عدة حسابات فرعية تتضمن تسجيل كل نوع من الإيرادات على حدى مما يسمح بإجراء تحليل ومقارنة لكل الموارد المالية للدولة وبالتالي إتخاذ القرارات المالية والإقتصادية للدولة.

- نفقات الميزانية: التي تسجل في الحساب الرئيسي 91 يبرز هذا الحساب النفقات النهائية المنفذة ضمن الاعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة للدولة هذه النفقات تسجل في حسابين:

ح/910 نفقات التسيير: ترد هذه الإعتمادات بصفة إجمالية في ميزانية التسيير ليتم توزيعها حسب الدوائر الوزارية بواسطة مراسيم التوزيع، تسجل هذه النفقات في المحاسبة العامة للدولة ضمن أربع عناوين:

- نفقات الدين العمومي.
- نفقات السلطات العمومية
- نفقات الوسائل والمصالح
- نفقات التدخلات العمومية.

2- التقنيات المحاسبية الجديدة في مشروع المخطط المحاسبي للدولة 2002:

هذه التقنيات تركز فكرة الانتقال إلى محاسبة الذمة و إدراج مبدأ الحقوق المثبتة وكذا آليات تحديد النتائج السنوية لا سيما نتيجة ذمة الدولة لإعطاء وصف كامل لممتلكات الدولة العقارية والمنقولة وكذا مجموع حقوقها لدى الغير، لتوفر المعلومات الضرورية لمتخذي القرار من السلطات العمومية. إلى جانب ذلك، فإن هذه التقنيات تساعد على إحكام الرقابة على إستعمال الأموال العمومية، إذ تخضع جميع

العمليات المحاسبية المتعلقة بها إلى قواعد المحاسبة العامة التي أصبحت أكثر شمولاً ودقة، نظراً لتسجيلها لكل العمليات المالية للدولة. وتتمثل هذه التقنيات فيما يلي¹:

1-2 تسجيل الحقوق المثبتة على مستوى الوكالات المالية:

يتم التسجيل المحاسبي للحقوق المثبتة على مستوى قابضي الوكالات المالية أو ما يعرفون بالمحاسبين الثانويين، المكلفين كل حسب مجاله بتحصيل إيرادات الدولة المصادق عليها في قانون المالية. وتشمل هذه المرحلة تسجيل ومتابعة مبالغ الحقوق المثبتة سواء المحصلة أو القابلة للتحصيل من خلال الحسابات المخصصة لذلك. لذا ووفقاً لمبدأ التقييد المزدوج للحقوق المثبتة، يقوم كل محاسب عمومي مكلف بهذا التسجيل بالعمليات التالية:

- **التثبيت:** يتم فيها تسجيل الحقوق العائدة للدولة من خلال أوامر التحصيل المصدرة على عاتق المكلفين بالضريبة، لذا فإن ما يميز هذه المرحلة عدم التحصيل الفعلي لهذه الحقوق أي أن المبالغ المسجلة قابلة للتحصيل وغير محصلة.

- **التحصيل:** في هذه المرحلة، يكون التحصيل الفعلي للمبالغ المثبتة ضمن أحد الحسابات المالية للخزينة العمومية. لذا يتم تسجيلها مباشرة في الحسابات النهائية المخصصة لها ضمن الحساب الرئيسي 90 "إيرادات الميزانية" في الصنف التاسع.

- **الإلغاء:** في إطار محاسبة الذمة فإن هذه العملية تسمح بعدم تسجيل بعض الحقوق في ذمة الدولة عند نهاية التسيير، عن طريق إلغاء الحقوق التي تم تسجيلها أثناء عملية التثبيت بسبب خطأ في تسجيل المبالغ المستحقة، زوال السبب المنشأ للضريبة.. الخ .

- **التصفية:** تتميز الحقوق المثبتة بدورية التقييد المحاسبي ، حيث تخفض المبالغ المحصلة في الحساب 90 "إيرادات الميزانية" من الحسابين ح/38 و ح/40.

تطبق مجموع هذه العمليات على كل الحقوق المثبتة، سواء كانت هذه الحقوق: حقوق مثبتة ناشئة في السنة المحاسبية الحالية أو حقوق مثبتة في السنة الحالية ناشئة في السنة السابقة أو ما تسمى بمكملات الحقوق الناشئة في السنوات السابقة.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p35 .

2-2 عمليات النقل إلى المحاسب الممركز:

عند نهاية عملية التسيير، يقوم محاسبو الوكالات المالية بإيقاف الكتابات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة، من أجل الشروع في تحديد بواقي الحسابات وتوضيح الوضعية المالية للحقوق المثبتة للدولة من خلال إبراز المبالغ المحصلة والمتبقية للتحويل. ليتم بعد ذلك إعداد وثيقة يتم نقلها إلى المحاسب الممركز، المتمثل في أمين الخزينة الولائية التي يرتبط بها هذا المحاسب الثانوي .

بعد استقبال أمين الخزينة لكل موازين الحقوق المثبتة المنقولة إليه من طرف كل محاسبي الوكالات المالية التابعة إليه، يقوم بإعداد ميزان آخر لنقل هذه العمليات إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

2-3 عملية التركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة ACCT :

بعدها تتم عملية التركيز الأولية على مستوى كل الخزائن الولائية المتواجدة عبر التراب الوطني، يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بعملية التركيز النهائية. التي يجمع من خلالها كل المعطيات والمعلومات المحاسبية عن الحقوق المثبتة للدولة لتتم معالجتها وتحديد النتائج النهائية.

إن تحديد النتيجة المالية أو ما تعرف باقي التنفيذ المالي متعلق بالنتائج المستخرجة من تنفيذ الإيرادات والنفقات المرخصة ضمن الميزانية العامة للدولة والحسابات الخاصة بالخزينة، سواء تلك الواردة في قانون المالية السنوي أو في قوانين المالية التكميلية.

فباقي تنفيذ قانون المالية هو حصيلة النواتج أو بالأصح البواقي المسجلة في :

- العمليات الميزانية : يتم الحصول على باقي هذه العمليات من خلال طرح الحسابات الرئيسية

التالية:

ح/ 90 إيرادات الميزانية

ح/ 91 نفقات الميزانية

ح/ 980 باقي تنفيذ الميزانية

- الحسابات الخاصة بالخزينة: يظهر هذا الباقي من خلال مجموع بواقي الحسابات الفرعية التالية:

ح/ 981.1 باقي حسابات التخصيص الخاص.

ح/ 981.2 باقي الحسابات التجارية.

- نتيجة الخزينة:

تعد نتيجة الخزينة من الحسابات التي تعكس النشاط الفعلي للدولة من خلال ما تبرزه مكوناتها. فهذه النتيجة عبارة عن:

- باقي تراكمي لنتائج ميزانيات الدولة المتعاقبة منذ أول تقييد محاسبي.

- باقي لا يمثل سوى العمليات المنفذة بصفة نهائية.

في إطار المخطط المحاسبي للدولة ، تسجل هذه النتيجة ضمن الصنف الثامن (08).

- نتيجة الذمة: إلى جانب النتائج المتعلقة بتنفيذ قانون المالية و كذا حساب الخزينة، أدرج مشروع المخطط المحاسبي للدولة من خلال المبادئ المحاسبية الجديدة فكرة ذمة الدولة. التي " كما يدل عليها إسمها" تحسب من منظور إقتصادي، وفقا لتقنيات المخطط المحاسبي الوطني المطبق على المحاسبة الخاصة.

المطلب الثالث: تقييم المخطط المحاسبي للدولة 2002 وأسباب التخلي عنه:

رغم تبني الدولة نظام محاسبي جديد لها والمتمثل في المخطط المحاسبي للدولة 2002 إلا أن ذلك باء بالفشل فتم التخلي عنه للأسباب التالية :

1- عدم الانسجام بين الإصلاح المحاسبي و المالي " الميزانياتي"¹

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

- عدم عصرة أنظمة الميزانية (MSB Modernisation des systèmes budgétaires)

مشروع MSB لم يصل بعد إلى وضع مخطط محاسبي للميزانية نهائيا يستجيب للمتطلبات والمعايير الدولية .

- عدم المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية يكرس فكرة المحاسبة بالإستحقاق.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p38 .

- مختلف الإصلاحات يتطلب إدخال نظام المعلومات SIGB لإعادة هيكلة النفقات من أجل إعداد وثائق الميزانية.

- عدم وجود نظم فرعية لتبادل المعلومات.

- يتم معالجة و اعداد و تقييم الميزانية باستخدام برنامج SIGBUD

Systeme Integre Gouvernemental de Gestion Budgetaire

والذي يتكون من برنامج التسيير الميزانياتي و برنامج لتسيير الخزينة يأخذ بعين الاعتبار كل العمليات المرتبطة بتنفيذ الانفاق العام.

و من بين الشروط الوظيفية الواجب توفرها في برنامج SIGB تتمثل فيمايلي :

- توفر إدارة الرقابة على الاعتمادات.

- التحقق من صحة المعاملات و التوقيعات الالكترونية.

- التسيير الالي للدفع و تتبع الانفاق من قبل برامج خاصة .

- الاعتماد على المحاسبة بالدورة.

- تطوير الوسائل اللازمة للإستعلام " مستوى النفقات، النتائج التي حققت في ضوء الأهداف " .

تسهيل عملية إعداد تنفيذ الميزانية.

- SIGB يعتبر كأداة لإدارة الديون، الموظفين والمعاشات التقاعدية.

- يجب أن تكون علاقة بين SIGB و البنوك " اصدار أوامر الدفع ، التأكيد على الدفع " .

2- التسجيل الآلي للعمليات المحاسبية.

تنفيذ محاسبة الدورة يستجيب بشكل فعال للمعايير الدولية والجودة المحاسبية هي جزء لا يتجزأ من التشغيل الآلي. وسيكون من الضروري تحديد النفقات الواجب تسجيلها لتلبية جميع الإحتياجات التي ينبغي أن تستجيب للنظام المستهدف من حيث تقديم التقارير وإدارتها ومراقبتها. في المرحلة الإنتقالية عدم وجود نظام معلومات متكامل ينطوي على تحديد وتنفيذ الحلول المؤقتة.

3- عدم التوافق بين المخطط المحاسبي للدولة 2002 و المعايير المحاسبية الدولية

1-3 الأسلوب المنهجي للمعايير المحاسبية :

- النظام المحاسبي الجزائري كما هو قائم حاليا في جوهره نظام يقوم على المعاملات النقدية بسبب الإعتماد في تنفيذ الميزانية على الإيرادات و النفقات فقط.

- يعتمد نظام المحاسبة المقترحة من قبل المجتمع الدولي لمهنة المحاسبين على وصف الحقوق والواجبات عند ظهورها وتقديم الوضعية الحالية لجميع الأصول والخصوم.

- قد وضعت مبادئ للمحاسبة على أساس الدورة و طورت مجموعة من الوثائق المعدة والتي تنشر بناء على مبادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين التي تدون أفضل الممارسات المحاسبية. و هذا الدمج يؤدي إلى تقديم وثائق وتقارير معيارية تسمى بالجدول المالية، موجهة للجمهور العام وتوفر الضمانات الموثوقة والقابلة للمقارنة.

- بالنسبة للشركات والمؤسسات التجارية فانها تطبق معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فانها تطبق IPSAS .

- إدماج المعايير في القوانين الوطنية : لا يمكن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية إلا من خلال الإدارة السياسية للحكومات، قامت معظم البلدان على تحديد الحسابات القومية وإختيار المعايير المحاسبية الدولية الممكن تطبيقها وتبسيطها وتكييفها مع خصائصها الذاتية ووضع جدولاً زمنياً واقعياً للتنفيذ، هذا ما يظهر رغبة في الشفافية لمجموع الحسابات المقدمة والتي تمثل تحدياً قوياً للديمقراطية .

- التوحيد في القطاع العام يسير جنباً إلى جنب مع التوحيد في القطاع الخاص: نفس المبادئ العامة والأهداف التي تدعو إلى توحيد النظم المحاسبية للقطاع الخاص، وخاصة بعد الفضائح المالية في أوائل 2002 في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية أدت إلى البحث عن وسائل لإستعادة الثقة العامة للمستثمرين فتم الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية على أساس مبدأ الإستحقاق بتسجيل مختلف الأحداث أثناء نشوء الحق أو الدين. و بعد نجاح هذه الفكرة في القطاع الخاص عممت إلى القاع العام.

يمكن للحكومة الجزائرية أن تتجنب التفكير في النتائج المترتبة لخياراتها في مجال الميزانية و المحاسبة و السعي على تنظيم الأمثل لخدماتها .

3-2 الأهداف من المعايير المحاسبية : تهدف المعايير الى توضيح مايلي :

الخصائص النوعية في المعلومة المحاسبية: هناك أربعة خصائص رئيسية حددتها المعايير المحاسبية الدولية يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية وهذا ما يسمى بجرد المعلومة الحاسبية:

3-2-1 الوضوح: نقول عن المعلومة أنها واضحة حينما يستطيع أي محاسب أو مستعمل فهمها واستعمالها بكل بساطة و لا يمكن استبعاد أي معلومة مالية متعلقة بقضايا معقدة لمجرد أنها قد تكون مربكة للمستخدمين.

3-2-2 الملائمة: يجب على المعلومة المقدمة أن تساعد في تقييم أحداث الماضي أو الحاضر أو المستقبل، لتأكيد أو تصحيح التقييمات السابقة ولا بد أن تقدم في الوقت المناسب.

الأهمية النسبية للمعلومة يعتمد على طبيعتها فإذا كان حذفها أو تعريفها أو عدم دقة فيما يمكن أن تؤثر على قرارات أو تقييمات المستخدمين استنادا على البيانات المالية الأساسية .

3-2-3 صادقة: تعتبر المعلومة الموثوقة المعلومة الخالية من الأخطاء والتحيز للمستخدمين والتي يمكن الوثوق بها لتقديم الصورة الدقيقة كما هو مفترض أن يقدم، المعلومة الموثوقة تتوفر على الخصائص التالية : الصورة الوافية، إعطاء الأولوية للمضمون على الشكل، الحذر والاحتياط، الحيادية، الشرح الكافي.

3-2-4 قابلية للمقارنة: تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية قابلة للمقارنة عندما يستطيع المستخدمون تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين هذه المعلومات والمعلومات الواردة في الوثائق الأخرى، ثم تطبيق المقارنة على :

- البيانات المالية لمختلف الهيئات.

- البيانات المالية لنفسى الهيئة على مر الزمن.

من أهم آثار المقارنة هو دوام الأساليب المستخدمة لإعداد الجداول المالية وفي حالة إجراء تغيير على هذه الأساليب ندرس النتائج المترتبة عن هذه التغييرات.

4 - الشروط الواجب توفرها في معلومة تتميز بالمصداقية و الملاءمة

- نشرها في الوقت المناسب: المعلومة يمكن أن تفقد مصداقيتها اذا أصدرت في وقت متأخر وبدون سبب، لذا يجب إعطاء الأهمية لهذه النقطة لاشباع متطلبات المستخدمين والمسيرين بمعلومات تتميز بالمصداقية والملائمة وأيضا في الوقت المناسب.

- علاقة التكلفة بالمنفعة: يجب أن تكون الفائدة المستمدة من المعلومات تتجاوز تكلفة الحصول عليها وإعداد الجداول المالية¹.

- مفاهيم معيارية: لفهم كامل تحديات المعايير المحاسبية الدولية فمن الضروري إعطاء تعاريف دقيقة للمفاهيم الأساسية و معانيها لاعطاء التوصيات اللازمة للجزائر.

محاسبة الدورة والحقوق المثبتة la comptabilite d'exercice et les droits constatés : المحاسبة على أساس الدورة هي المحاسبة التي تنص على تسجيل المعاملات في وقت نشوئها في الدفتر المحاسبية

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p40 .

وتظهر البيانات المالية وليس على أساس دخول وخروج النقديات. البنود وضعت على أساس المحاسبة بالإستحقاق والتي تمثل الأصول والخصوم، صافي الأصول وحقوق الملكية والنفقات بشرط أن يتوافق مع مبدأ الإعتراف بالحقوق والواجبات على النحو المبين في المحاسبة التجارية.

الأصول les actifs: وهي الموارد الموجودة في الهيئة والتي ننتظر منها فوائد إقتصادية في المستقبل بقصد بلوغ الأهداف المسطرة.

الخصوم les passifs: هي إلتزامات حالية نتيجة لأحداث ماضية وتدفع الموارد من شأنه أن يجسد فوائد إقتصادية.

الوضعية الصافية la situation net: عبارة عن صافي الأصول بعد طرح جميع خصومها و يمكن أن تكون موجبة أو سالبة.

الإيرادات والنفقات: نقول عن تدفق العائدات الاجمالية للفوائد الاقتصادية أو منافع الخدمة خلال فترة زمنية أنها إيراد عندما تؤدي هذه التدفقات الداخلة الى زيادة في صافي الأصول، حقوق المساهمين وغيرها من الزيادات المتعلقة بالمساهمات من المساهمين. النفقات هي انخفاضات في الفوائد الاقتصادية المحتملة أو الخدمة خلال فترة زمنية في شكل تدفقات خارجية أو إهلاك الأصول أو حدوث خصوم بها يؤدي إلى إنخفاض في صافي الأصول.

الأصول الثابتة les immobilisations: و هي الأصول الملموسة التي يتم إستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو تأجيرها للآخرين أو لأغراض إدارية و التي تدوم أكثر من سنة واحدة .

الاهتلاك: هو إحتساب المنتظم للمبلغ القابل للاهتلاك لأصل على مدى عمره الإنتاجي، المبلغ القابل للاهتلاك هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة في البيانات المالية.

الأدوات المالية les instruments financiers : معاملات التمويل هي المعاملات التي تؤدي إلى تغيرات في مبلغ الديون المالية والعقود المالية الآجلة الصكوك المالية تتكون من المستحقات والديون والأسهم والأوراق المالية وتصنف ضمن الأصول والخصوم .

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال هذا الفصل استنتجنا على الرغم من ايجابيات المخطط المحاسبي للدولة 2002، الا أن الدولة الجزائرية لم تفلح من جعله حيز التنفيذ، لنقص الخبرة و الطريقة التي تم اعتمادها كانت غير مدروسة من طرف خبراء في هذا المجال، و بالأخص خبراء جزائريين فالمخطط ينقصه أدوات ووسائل يعتمد عليها في عملية التطبيق وهي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS ، مع اصرار الدولة الجزائرية للتغيير للأحسن و عصرنة محاسبة الدولة بمقاييس عالمية قامت بدراسة هذه المعايير واجراء التغييرات على PCE حسب ما تتطلبه هذه المعايير، و حسب ما يتماشى مع البيئة الجزائرية .

فما هي هذه المعايير، ومن المسؤول عن وضعها؟ سيتم الاجابة عن هذا السؤال من خلال الفصل الثالث.

الفصل الثالث

الفصل الثالث

نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع
العمومي

الفصل الثالث : نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي

غالبا ما تعتبر أنظمة المحاسبة المالية غير مطورة بشكل جيد، فمعظم الدول تعتمد المحاسبة بنظام القيد المزدوج، بينما تتبع بعض الدول أخرى نظاما يدمج نظامين النقدي و الاستحقاق، هذا ما حدث في الجزائر من خلال اصلاحات التي أقيمت في سنة 2002 ووضع مخطط محاسبي للدولة، فباء بالفشل لأنه لا يتفق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والذي يعزز الشفافية ونزاهة البيانات المالية ويجسد فكرة محاسبة الاستحقاق التي تسعى الى تسجيل النفقات والايردادات في وقت التنفيذ بدلا من تسجيلها في وقت الالتزام. هذه المعايير يضعها مجلس المعايير الدولية في القطاع العام الذي يشكل جزءا من الاتحاد الدولي للمحاسبين، للتعرف أكثر عن تفاصيل وضع، صياغة ومحتوى هذه المعايير خصص الفصل الثالث لدراسة مفصلة يضم كل المفاهيم و الأساسيات المتعلقة بهذه المعايير من خلال ثلاث مباحث و هي :

- الحاجة الى المعايير المحاسبة الدول
- المجلس المسؤول على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي.
- محتوى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي

المبحث الأول: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية

الهدف من هذا المبحث هو التعرف على ضرورة وجود معايير دولية للمحاسبة وذلك من خلال لقاء نظرة على المحاسبة الدولية، باعتبارها جاءت نتيجة لتطور المعيار المحاسبي ثم التعرف على مفهوم هذا الأخير .
تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين كمايلي:

- نظرة على المحاسبة الدولية؛

- مفهوم المعيار المحاسبي.

المطلب الأول: نظرة على المحاسبة الدولية

سيتم في هذا المطلب محاولة دراسة المحاسبة الدولية باعتبارها جاءت كنتيجة لتطور المعايير المحاسبية وانتشارها على المستوى الدولي.

1- المحاسبة الدولية

يبدو من خلال استعراض الادب المحاسبي فيما يتعلق بموضوع المحاسبة الدولية أنه ليس هناك اتفاق عام حول تعريف محدد للمحاسبة الدولية، حيث عرفت بتعاريف مختلفة تجعل من مصطلح المحاسبة الدولية مصطلح عائم، وهذا ليس بالأمر الغريب اذا علم أن للمحاسبة مجالات عديدة، فهناك من يستخدم مفهوم المحاسبة الدولية في بعض الأحيان للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة، وفي أحيان أخرى تعرف المحاسبة الدولية أنها تهتم بالمشاكل العلمية والفنية للفروع الاجنبية، في حين هناك من اعتبرها مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية لهذا يمكن تصنيف أربعة مفاهيم أو أبعاد للمحاسبة الدولية¹:

_ المفهوم التاريخي Historical accounting؛

_ المفهوم العالمي للمحاسبة Universal accounting؛

_ مفهوم المحاسبة الدولية Comparative international accounting؛

_ المفهوم العملي للمحاسبة pragmatic accounting.

فالمفهوم التاريخي يعبر عن عملية إنتشار وإنتقال الأفكار المحاسبية من دولة لأخرى، في حين يشمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح والطرق المتشابهة للقياس من دولة إلى أخرى، ويقوم مفهوم الدولية على أنه أحد الأسباب وراء وصف ومقارنة الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة حول العالم هو تمكين المحاسبين من فهم الاختلافات ،وبالتالي تحسين

¹ محمد مبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية انعكاساتها على الدول العربية، مصر الدار الجامعية، الطبعة الثانية، 2002، ص 14 .

قدراتهم على ادراك وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية. أما المفهوم العملي للمحاسبة الدولية فيعبر عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القابضة الاجنبية ومحاسبة الأقسام والفروع الاجنبية . هذا وهناك من اعتبر أن مفهوم المحاسبة العالمية من أوسع المفاهيم وأكبرها من حيث المجال، فهي تبحث في تشكيل ودراسة مجموعة مبادئ محاسبة تكون مقبولة عالميا، والتي تهدف إلى ايجاد معايير عامة لمبادئ المحاسبة دوليا.

كما عرف Jenning المحاسبة الدولية¹ "بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا لتحكم الممارسات العملية للمهنة"، وهذا ما جعل الكثير من المهتمين يعطون صفة المحاسبة الدولية على المحاسبة الأمريكية مثلا. ومن خلال استعراض التصنيفات السابقة لأبعاد ومجالات المحاسبة الدولية، يتبين أن كل منها يعبر عن فرد أو مجال واحد من فروع المحاسبة، فهي مجالات مكملة لبعضها وتحل محل بعضها البعض، وبالتالي يبدو أن هناك صعوبة بالغة في تعريف المحاسبة الدولية لما للمحاسبة من مجالات واسعة ومتعددة. ويمكن التأكد من هذا من خلال النظر إلى فروع المحاسبة المختلفة، مثل المحاسبة المالية، المحاسبة الادارية، المحاسبة العمومية، حيث يتضح أن هناك أبعادا للمحاسبة الدولية في كل فرع من هذه الفروع . ومما سبق يمكن القول أن المحاسبة الدولية تهتم بوضع إطار نظري وعملي على المستوى الدولي للممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة والناجمة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدودا أكثر من دولة.

2-التطور التاريخي للمحاسبة الدولية

يمكن تقييم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن ، قبل سنة 1972 وبعد سنة 1972.

- 1-2- قبل سنة 1972: حيث قبل هذه السنة كان الاهتمام منصبا على عقد مؤتمرات والملتقيات الدولية للتقارب في وجهات النظر وازالة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول ، ومن أهم هذه المؤتمرات:
 - _ مؤتمرات المحاسبة الأمريكية AIC الذي عقد مؤتمره الأول سنة 1949.
 - _ مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين والماليين UEC، أول مؤتمر كان سنة 1951 والذي ضم 12 جمعية محاسبة أوروبية.
 - _ مؤتمرات الاتحاد الإقليمي لمحاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPA ، أول مؤتمر له كان سنة 1957.

¹ محمد مبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 15 .

2-2- إبتداء من سنة 1972: وبفعل المؤتمرات الدولية السابقة أسفرت عنها مرحلة جديدة من التطور في المحاسبة الدولية، وانبثق عنها ميلاد منظمين محاسبين عالميتين تعمل على تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول، وذلك في مدينة سيدني بأستراليا عن طريق المؤتمر العاشر للمحاسبة، وهما:

_ لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 1973 .

_ لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1977.

لتتوالى عدة منظمات ولجان دولية بعد ذلك، منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول، ولجنة الاستثمار الدولي للشركات متعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1981 والتي تعمل على التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية. بالإضافة إلى المنظمات السابقة، فقد أسهمت العديد من المعاهد والجمعيات المحاسبية مهنية وأكاديمية في تطوير المفاهيم والمبادئ والاجراءات المحاسبية.

المطلب الثاني: مفهوم المعيار المحاسبي

يقصد بالمعيار في اللغة بأنها نموذج يوضع ويقاس على ضوءه وزن الشيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين¹.

و لقد عرفت لجنة القواعد الدولية، القاعدة المحاسبية بأنها " عبارة عن قواعد إرشادية يرجع اليها المهنيون لدعم اجتهادهم، واستلهاهم حكمتهم، وتهدف إلى التقليل من درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية

هي اطار منظم للسياسات المحاسبية والإفصاح عنها، تصدرها لجنة كلجنة المعايير المحاسبية الدولية أو جمعية مهنية أو جهة حكومية كوزارة الاقتصاد، لتلتزم بها المؤسسات والشركات والهيئات على اختلاف أنواعها، عند إعداد وعرض القوائم المالية للغير بهدف تمكين الأطراف الخارجية من أخذ فكرة عنها كما أنها تساعد في مجال اتخاذ القرار².

¹ أمين السيد لطفي : المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الاسكندرية دار الجامعية، 2004، ص، 371 .

² حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري: دور المعايير المحاسبية الدولية في حد من الأزمة العالمية، المؤتمر الدولي حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال ، تحديات الفرص ، آفاق ، 2006، جامعة الزرقاء الخاصة، الاردن، ص 12.

2- مواصفات وخصائص المعايير المحاسبية الملائمة

حتى توصف المعايير المحاسبية بأنها ملائمة يجب أن تتوفر فيها المواصفات الآتية:

- _ يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والقانونية والبيئية للمجتمع.
- _ لا يجب أن تتصف المعايير بالثبات بل لا بد أن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر، فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة.
- _ يجب أن تمثل المعايير أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع المحاسبي الواحد وليس معالجة واحدة.
- _ يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالتححرر من الإنحياز.
- _ يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير المعلومات.
- _ يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالإقتصادية بمعنى أن لا يترتب كل تطبيق للمعيار المحاسبي تكاليف لا تتناسب مع العائد المتوقع.

3- الأسباب الداعية لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة

هناك عدة أسباب تجعل من عملية الإعتماد على معايير محاسبية دولية عملية ذات أهمية بالغة، فيما يأتي سيتم ذكر بعض هذه الأسباب.

3-1- عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة

تمثل النظرية إطارا متماسكا من الفروض والمفاهيم والمبادئ الواقعية؛ هذه الأخيرة تعتبر بمثابة مرجعا عاما لكل حقل من حقول المعرفة. وهذه الفروض والمفاهيم والمبادئ هي التي تشكل القواعد التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية في وحدة محاسبية معينة وبإبلاغ نتائج القياس لمستخدمي وقراء البيانات المالية.

لكن في الوقت الحالي لا يوجد نظرية شاملة للمحاسبة، بل توجد نظريات مختلفة في الفكر المحاسبي بدأت وتطورت مع الزمن، فقد برزت الكثير منها دون الإتفاق على نظرية واحدة تشمل هذا الفكر بصورة شاملة وموحدة، وقد نتج عن ذلك إختلافات جوهرية أدت لمشاكل أصبحت تعاني منها نظرية المحاسبة في الوقت الحاضر، ومنها تعدد البدائل وتنوعها ونتيجة للجدل المحاسبي حول هذه المشاكل المعقدة والمختلفة بدأ التفكير وبشكل جدي في ايجاد وسيلة تلغي هذه الإختلافات أو على الأقل تخدمها وانطلاقا من هذا الواقع جاءت فكرة إمكانية التوحيد المحاسبي من بين الإمكانيات المتاحة.

3-2- ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي

تمثل العولمة إتجاه جديد معاصر يمثل المرحلة الثالثة للتدويل ويؤدي إلى قيام نظام اقتصادي عالمي جديد يحل محل النظام الإقتصادي الدولي الذي تخفي فيه الحدود بين اقتصاديات الدول، وتصبح مسيرة بقوانين أو قوى محايدة ، ونتيجة لذلك تزايدت أهمية المحاسبة المنشورة كمصدر للمعلومات ومن هنا كانت الضرورة أن تكون هذه البيانات المالية ذات قابلية للمقارنة ويتم إعدادها وفقا لمفاهيم ومبادئ وأساليب موحدة على المستوى العالمي.

3-3- ظهور سياسات الخصوصية

تقوم فكرة الخصوصية على تقليص حجم القطاع العام لمصلحة القطاع الخاص وهذه العمليات تحتاج لأسواق المال الكبرى لتمويلها على المستوى الدولي، وبالتالي تم نشوء فكر محاسبي جديد ساهم في مساعدة الدول على اتمام عملية الخصوصية وكذا اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المالية من المستوى المحلي إلى المستوى الدولي الذي لديه القدرة على استيعاب هذه السياسة الجديدة سواء مادية أو إدارية.

3-4- تدخل الهيئات الدولية

كان لتدخل الهيئات الدولية في مجال المحاسبة من الأسباب الرئيسية لتطبيق هذه المعايير وإن كان الأمر يختلف بين الدول المتقدمة التي أسست هذه الهيئات من أجل تحقيق مصالحها والدول المتخلفة والتي في الغالب تضطر لتطبيق هذه المعايير لأسباب عدة.

4- الحوكمة في صناعة المعايير المحاسبية

عملية إعداد القوائم المالية هي من اختصاص الإدارة لذا تخضع للمراقبة، لأن هناك احتمال قوي بأن تشوه تلك القوائم المالية باستخدام معايير محاسبية غير ملائمة أو من خلال عدم الالتزام بالمعايير المقبولة، لذا فان أهم اجراءات الحوكمة والمراقبة هي:

_ وجود معايير محاسبية مقبولة تحقق المصلحة العامة لكافة الأطراف المهتمة بالمؤسسة.

_ وجود مراجعة الحسابات للقوائم المالية قبل تقديمها للمستفيدين منها.

_ شرط تحقيق المصلحة العامة يجعل عملية صناعة المعايير المحاسبية هي عملية منظمة بحكم التطور والقوانين السارية في أي دولة بغض النظر عن حجم الدولة، وعلى هذا فإن صناعة المعايير ليست عملية بسيطة وسهلة بحيث يمكن لكل دولة أن تضع لنفسها مجموعة متكاملة من المعايير تتصف بدرجة عالية من الجودة. فتحقيق ذلك يتوقف على حجم البنية الأساسية للمحاسبة لدى الدولة، وتتكون هذه البنية من مجموعة من المكونات الهامة :

- _ وجود كيانات قوية ذات مصلحة في تنظيم المعايير كهيئات التداول للادوات المالية البنوك.
 - _ وجود تنظيم متكامل ومستقل لتطوير صناعة المعايير يتضمن بصفة أساسية مجلس مستقل لاتخاذ القرار، مجلس استشاري متخصص في تقديم المنشور، مركز للبحوث والدراسات المحاسبية لتطوير المعايير و مجلس لإصدار التغييرات التطبيقية اللازمة.
 - _ وجود ممارسة مهنية متمثلة في المحاسبين ومكاتب المحاسبة.
 - _ وجود مجتمع مهتم بالمحاسبة كالجامعات والمراكز البحث.
- هذه المقومات لا تتوفر لكل دولة بنفس القدر وخصوصا بالنسبة للدول النامية والمحدودة الموارد، فعملية صناعة المعايير هي عملية مكلفة جدا يلزمها موارد كبيرة للانفاق على مراحل صناعية المعايير التي تاخذ وقتا طويلا، لهذه الأسباب، فإن الدول التي لا تتوفر لديها الموارد الكافية كانت تعتمد على المعايير المحاسبية للدول المتقدمة في هذا المجال، إلا أن الاعتماد على فكرة دول اخرى قد لا يتفق مع طبيعة الدولة المستوردة لهذه المعايير ولهذا جاءت محاولات بعض الدول الإلتفاف والتوحد من اجل وضع معايير محاسبية تلائمها ولا تربطها بدول أخرى.

المطلب الثالث: الجهود الدولية المبذولة لوضع معايير محاسبية مقبولة

المتتبع لتطور الفكر المحاسبي يلاحظ أن هناك اختلافات جوهرية في أساليب إعداد التقارير المالية للشركات المختلفة، لقد أدى ذلك الاختلاف إلى زيادة التعقيدات في أداء العمل بالنسبة لمن يقوم بإعداد التقارير وإدماجها ومراجعتها وتحليلها ولهذا جاءت محاولات التوفيق بين المعايير المحاسبية لمواجهة هذه الإختلافات والتي يمكن أن نوضحها من خلال التعاريف الموالية:

1- التوافق المحاسبي الدولي

في هذه النقطة سيتم توضيح بعض المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالتوافق المحاسبي بنوع من الشرح والتفصيل¹.

1-1 مفهوم التوافق

التوافق المحاسبي convergence comptable هو محاولة جمع الانظمة المحاسبية مع بعضها من خلال عملية مزج وتوحيد وتنسيق الممارسات المحاسبية المختلفة الناتجة عن بيئات مختلفة في اطار منهجي

¹ Obert ROBERT : pratique des normes IAS/IFRS,Paris, édition D'abord, 2008 ; P 91 .

يعطي نتائج متناصفة وهناك من عرف التوفيق بأنه محاولة زيادة درجة التماثل في الاساليب المحاسبية المتبعة عن طريق وضع حدود للاختلافات المقبولة وبالتالي هذا التعريف يتقارب إلى حد بعيد ما يسمى أيضا بالتناسق المحاسبي Harmonisation comptable الذي عرفه البعض على أنه عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة، لهذا اعتمد على مصطلح وحيد وهو التوافق المحاسبي لكي لا يكون هناك أي لبس في المصطلحات. بالعودة إلى المصطلحات يجب الإشارة هنا إلى الفرق بين مفهوم التوافق المحاسبي convergence comptable والتتميط المحاسبي normalization comptable والتوحيد المحاسبي uniformite comptable فالتميط على عكس التوافق يعطي بصفة عامة الانطباع بأنها مجموعة من القواعد الجامدة والضيقة وأنه قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل المواقف وتقبل نمطية أي اختلافات على المستوى الدولي فهي بالتالي أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي.

كما أن هناك من قال بالتمييز بين المفاهيم الثلاثة السابقة عن طريق تنظيمها في مساق يضمن ثلاثة مراحل تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول ثم التوافق المحاسبي ثم يتم إنتاج المعايير المحاسبية المتفق عليها لنصل في الأخير إلى مرحلة التوحيد كنتيجة لذلك.

التوحيد المحاسبي الدولي

رغم تطور نظرية المحاسبة إلا أنها تعاني في الوقت الراهن من اختلاف الممارسات وتعدد البدائل وتعدددها، فمن حيث المبدأ هناك العديد من المبادئ المتضاربة، ومن حيث الوسيلة هناك العديد من الوسائل المختلفة، ومن حيث القاعدة توجد العديد من القواعد المتعارضة مما أدى إلى جدل محاسبي أعطيت فيه لمشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية حقها¹.

فمن المبادئ المتضاربة هناك مثلا مبدأ الموضوعية ومبدأ التكلفة التاريخية، أما من القواعد المتعارضة هناك قاعدة تقييم المخزون الوارد أولا صادرا أولا أو الوارد أولا الصادر أخيرا وقاعدة حساب الإستهلاكات. أما حسب النمط المتزايد أو المتناقص أو الثابت، فاختلاف المبدأ أو الطريقة أو القاعدة التي تطبق يؤدي حتما إلى اختلاف في النتائج وعدم إمكانية إيجاد دلالة موحدة المعلومة المحاسبية، ومن ثم عدم إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات المتضاربة في التسيير واتخاذ القرار، وعليه، فإن التوحيد المحاسبي normalization

¹ نور عبد الناصر: الجاوي طلال، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة، الأردنية، جامعة الاسراء، 2009، ص 5 .

La comptable أصبح مطلباً أساسياً لملائمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة والتي لها بالغ الأثر على حياة المؤسسة.

حسب الجمعية الفرنسية لإصدار المعايير فإن التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل بتوحيدها وتبسيطها أما المخطط المحاسبي الفرنسي المراجع فتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال تحديد أهدافه، إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى :

- تحسين فهم المحاسبية وإجراءات المراقبة عليها؛
- مراقبة المعلومات المحاسبية وإصدار الإحصائيات؛
- دمج المحاسبات في إطار موسع للمجموعات.

فالتوحيد اصطلاحاً يعني تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات، لذا فهو ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة والملزمة والصارمة، فعلى المستوى المحلي تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التزام مفروض من قبل الهيئة المفوض لها إصدار المعايير. وتعتبر بمثابة توجيهات رسمية تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث المالية والمعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها وإدراجها في الملاحق المرفقة بالقوائم المالية. لذا فالتوحيد المحاسبي يجري على المستويات الثلاثة التالية :

- على مستوى المبادئ، يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية.
- على مستوى القواعد، يشمل هذا المستوى توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية.
- على مستوى النظام، يشمل هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بما يقوم عليه من الأسس والقواعد والمبادئ والوسائل والإجراءات، يمتد إلى تنميط النتائج والقوائم المحاسبية إضافة إلى نظام التكاليف والأسس التي تقوم عليها.

2- أهداف التوحيد المحاسبي

كان تطور العلاقات الاقتصادية بين طرفين لا تجمعهم ثقافة ولا لغة دائماً مرفوقاً بتبادل المعلومات المحاسبية المالية التي تعتبر من بين أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستعملها وهو ما يفرض ضمناً وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية ليتسنى من خلالها التوصل

إلى تحليل ملائم ومفهوم يكتسى صبغة عالمية، وينطلق التوحيد المحاسبي من ضرورة ضمان توافق القوائم المالية من خلال توحيد الطرق المحاسبية، ويهدف إلى تبسيط الممارسات المحاسبية من خلال¹ :

_ توحيد السياق المحاسبي انطلاقاً من وثائق ومستندات الإثبات ووصولاً إلى القوائم الختامية ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية من خلال اتباع معايير تتخذ البساطة والثقة.
_ توحيد المنتج المحاسبي الذي يتمثل أساساً في القوائم المالية التي تحمل إجابات على احتياجات مختلف الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية فعدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها أدى إلى ضرورة توحيد هذه القوائم للإجابة على أكبر قدر ممكن من احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذا، يجب على المعايير التي تحكم عملية التوحيد أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

3- معوقات التوحيد المحاسبي¹

عملية التوحيد باعتبارها خطوة هامة في إرساء توافق في الأنظمة المحاسبية بغية إيجاد لغة موحدة في ظل الاتجاه نحو الإنفتاح الإقتصادي وتحرير حركة رؤوس الأموال والاستثمارات يصطدم بعدة عوامل مما يهدد عملية التوحيد المحاسبي، فتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية متوقف على توفر ظروف معينة والتي قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى، فتعدد البدائل ما هو إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة في ظل الظروف التي تحيط بها .

من أهم المشاكل التي تواجه عملية التوحيد المحاسبي، غياب خاصية التجديد للمعايير المحاسبية من خلال غياب² وظيفة الإتصال بين مختلف هيئات التوحيد والأطراف المستعملة للمعايير. لما كانت المحاسبة تسعى إلى تسيير العلاقات بين مختلف الأطراف الذين يستثمرون في المؤسسة، بهدف تعظيم مردودية استثماراتهم فإنه لا محالة أن هذه المعايير سوف تكون لها نتائج اقتصادية على مختلف الأطراف، لأن الإختيارات المحاسبية المفروضة من قبل هيئات التوحيد ستؤثر على القرارات المالية للمؤسسة وخاصة مع عدم السماح في بعض الحالات بخيارات بديلة.

¹ مزياني نور الدين: النظام المحاسبي الجزائري، الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة، مركز الدراسات الاقتصادية، 2009، ص 4 .

² نور عبد الناصر: الججاوي طلال، مرجع سبق ذكره، ص 6 .

المبحث الثاني: المجلس المسؤول على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي

يؤدي تبني الحكومات للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى توفر بيانات مالية متسقة وقابلة للمقارنة لمنشآت القطاع العام على نطاق العالم، فهذه المعايير تدرسها وتصدرها وتشجع على تعميمها في مختلف دول العالم مجلس محاسبي دولي للقطاع العام الذي يتكون من مختصين وخبراء يسهرون على تقديم معيار يتماشى مع تطورات الحاصلة في السوق.

سيتم التعرف على هذا المجلس من خلال هذا المبحث المجزء إلى مطلبين هما:

_ هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي.

_ طبيعة ونطاق وسلطة إصدارات المجلس.

المطلب الأول: هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي

في هذا المطلب سيتم التحدث عن أدوار ومهام وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي كما سيتم ذكر كيفية تعيين أعضاء هذا المجلس¹.

1- مهام وأهداف المجلس

تتمثل مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين كما هو موضح في نظامه الداخلي في خدمة المصلحة العامة واستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الإلتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة.

كما يتمثل دوره في تعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة، حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملاءمة، وسعيًا لتحقيق هذه المهمة، قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي لوضع معايير محاسبة عالية الجودة تستعملها منشآت القطاع العام في مختلف بقاع العالم في إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام.

¹ دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين : لاصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، 2010، ص 3 .

يشير مصطلح القطاع العمومي إلى الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية مثل الولاية والإقليم والمنطقة والحكومات المحلية مثل البلدية والمنشآت الحكومية ذات العلاقة مثل الوكالات، المجالس، اللجان، المشاريع والوزارات. كما تشير البيانات المالية ذات الغرض العام إلى البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبى احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في قطاع العمومي كهيئة مستقلة لوضع المعايير وتحت رعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين حيث يحقق أهدافه من خلال :

- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي حولها.
- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير في القطاع العمومي.
- إصدار معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام.

2- تعيين الاعضاء

يتم تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي من قبل مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين ويضم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي 18 عضواً. يتم ترشيح 15 عضواً منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين ويتم تعيين 3 أعضاء منهم من العامة.

تنظم لجنة الترشيح التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين في تعيين المرشحين المتقدمين وتقوم عملية الإنتقاء على أساس أفضل شخص يناسب الوظيفة وفي التوصية بتعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي تسعى لجنة الترشيح أن يضم المجلس أعضاء تتوفر فيهم الخبرة الفنية المناسبة والمعرفة بالترتيبات المؤسسية والكفاءات الفنية للمستخدمين والمعددين والمدققين ويمثلون قطاعات جغرافية واسعة.

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي لفترة مبدئية مدتها تصل إلى ثلاث سنوات يجوز تجديدها لمدة مماثلة أخرى. وتتم عمليات التعيين سنوياً بحيث يتم استبدال ثلث الأعضاء في كل سنة. وتقتصر الخدمة المستمرة لنفس الفرد في المجلس على فترتين متتابعتين مدة كل منهما ثلاث سنوات، ما لم يتم تعيين ذلك العضو كرئيس لمدة إضافية ويكون أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي يرتبطون بشكل رئيسي في القطاع العام ولأغراض التصويت يكون لكل عضو في المجلس صوتاً واحداً. ولكل عضو في المجلس الحق في أن يرافقه مستشار فني، هذا المستشار يكون له الحق في إبداء رأيه دون أن يكون له الحق في التصويت.

يجوز أن يعين المجلس بصفة مراقبين ممثلين للمؤسسات ذات المصالح القوية في مجال إعداد التقارير المالية في القطاع العام، تقدم مدخلات مستمرة في عمل المجلس، ولديها مصالح في دعم المعايير المحاسبية والمصادقة عليها. لهؤلاء المراقبين الحق في ابداء رأيهم دون أن يكون لهم الحق في التصويت.

المطلب الثاني: طبيعة ونطاق وسلطة إصدارات المجلس

سيتم التحدث في هذا المطلب عن طبيعة ونطاق سلطة المجلس.

1- نطاق سلطة المجلس وإصداراته

منح مجلس معايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي السلطة في إصدار ما يلي بالنيابة عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين:

_ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كمعايير ينبغي تطبيقها من قبل المهنيين في إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام. وقد تبنى المجلس عملية إصدار محددة لوضع معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تتيح لكافة الأطراف المهنية فرصة تقديم المعطيات في عملية وضع المعايير.

_ دراسات لتقديم المشورة حول قضايا تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام، فهي تستند إلى دراسة أفضل الممارسات وأكثر الطرق فاعلية للتعامل مع القضايا التي يتم تناولها.

_ أوراق خاصة وتقارير بحثية بغرض تقديم معلومات تساهم في المعرفة المتعلقة بقضايا ومستجدات إعداد التقارير المالية في القطاع العام ويقصد منها تقديم معلومات جديدة أو آراء مبتكرة وتنتج عموماً عن أنشطة بحوث مثل دراسة الأدبيات ذات العلاقة والإستطلاعات التي تستخدم كل من الاستبيانات والمقابلات والتجارب والحالات الدراسية والتحليلات¹.

_ يسعى المجلس خلال وضع المعايير الخاصة به إلى الحصول على مدخلات من المجموعة الاستشارية ويدرس ويستفيد من البيانات الصادرة عن كل من:

* مجلس معايير المحاسبية وذلك بالقدر التي تنطبق به هذه المعايير على القطاع العام.

* الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.

* هيئات المحاسبية المهنية.

¹ دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين : لاصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، 2010، ص 5 .

* مؤسسات أخرى معنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

سيضمن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي أن تكون بياناته متوافقة مع تلك الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك بالقدر الذي تنطبق عليه إصدارات المجلس وتكون ملائمة له.

تهدف المجموعة الإستشارية التابعة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى توفير منتدى يستطيع فيه المجلس أن يتشاور مع ممثلي الشرائح المختلفة للحصول على مدخلات حول برنامج عمله وأوليات مشاريعه ومسائل فنية رئيسية وإجراءات الإصدار والأنشطة الأخرى ولا تصوت المجموعة الاستشارية على هذه المعايير أو على وثائق أخرى صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

يتعاون المجلس مع الهيئات الوطنية لوضع المعايير في إعداد وإصدار المعايير إلى أقصى حد ممكن بقصد التشارك في الموارد وتقليل ازدواجية الجهود والوصول إلى اجماع وتقارب في المعايير في مرحلة مبكرة في عملية وضعها . كما يشجع تبني هذه المعايير من قبل الهيئات الوطنية لوضع المعايير وغيرها من الهيئات الرسمية كما يشجع المباحثات مع المستخدمين بما في ذلك الممثلين الذين يتم انتخابهم وتعيينهم، ومسؤولي الخزانة ووزراء المالية والهيئات الرسمية المشابهة والممارسين في أنحاء العالم لتحديد احتياجات المستخدمين لمعايير وارشادات جديدة.

2- إجراءات عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي

يصدر المجلس مسودات عرض لكافة المعايير المقترحة لإبداء الملاحظات عليها من قبل الجمهور، وفي بعض الحالات يمكن أن يصدر المجلس دعوة لإبداء الملاحظات قبل صياغة مسودة عرض معينة، فيتيح بهذا الفرصة لأولئك المتأثرين ببيانات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي لتقديم المداخلات وإبداء آرائهم قبل استكمال البيانات والمصادقة عليها، ويدرس المجلس كافة الملاحظات المستلمة في دعوات إبداء الملاحظات ومسودات العرض أثناء وضع أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام¹.

يتطلب كل اجتماع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي حضور أثناعشر عضو معينين على الأقل إما شخصياً أو عبر رابط اتصال آني.

¹ دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين : لاصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، 2010، ص 6 .

يكون لكل عضو في المجلس صوتا واحدا ويجب أن تتوفر الأغلبية المطلقة وذلك بموافقة ثلثي الأعضاء الذين يحق لهم التصويت على الأقل المصادقة على دعوات إبداء الملاحظات ومسودات العرض والمعايير. كما يجوز لأحد أعضاء المجلس أن يفوض شخصا حاضرا في اجتماع المجلس للتصويت بالنيابة عنه.

تكون اجتماعات المجلس لمناقشة وضع المعايير والمصادقة على إصدارها أو إصدار أوراق فنية أخرى تكون علنية. يتم نشر أوراق جدول الاعمال في محاضر اجتماعات المجلس على الموقع الالكتروني للمجلس.

ينشر المجلس تقرير سنوي يوضح به برنامج عمله وأنشطته والتقدم المنجز في تحقيق أهدافه خلال السنة.

النص المعتمد لإصدار معين للمجلس هو ذلك النص الذي ينشر باللغة الانجليزية. كما أن الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفوضة، بعد الحصول على موافقة الإتحاد بإعداد ترجمة هذه البيانات على نفقاتها الخاصة لإصدارها بلغات بلدانها بالشكل الملائم.

3-الإتحاد الدولي للمحاسبين

الإتحاد الدولي للمحاسبين عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة. تأسست عام 1977، ومهمته خدمة المصلحة العامة من خلال الإستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالميا والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق إقرار التزام بمعايير مهنية عالية الجودة والترويج لها وتعزيز المقاربة الدولية لهذه المعايير والحديث عن قضايا الصالح العام التي تعتبر فيها الخبرات المهنية على قدر كبير من الاهمية.

يتكون الإتحاد الدولي للمحاسبين من 109 عضوا ومشاركا في 124 دولة من أنحاء العالم وهم يمثلون 205 مليون محاسب في الممارسة العامة والصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم. لا تملك هيئة محاسبية أخرى في العالم إلى جانب قلة من المؤسسات المهنية الأخرى هذا القدر من الدعم العالمي الذي يحضى به الإتحاد الدولي للمحاسبين.

تلتزم الهيئات الحاكمة في الإتحاد والموظفين والمتطوعين بقيم النزاهة والشفافية والخبرة، فيسعى الاتحاد أيضا إلى تعزيز التزام المحاسبين المهنيين بهذه القيم من خلال مجلس معايير الاخلاقيات الدولية للمحاسبين " دليل قوانين السلوك الاخلاقي في المحاسبين المهنيين ".

4- مبادرات إعداد المعايير

أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ وقت طويل أن السبيل الرئيسي لحماية المصلحة العامة هو تطوير وتعزيز وتطبيق معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والاطراف المعنية. فيتبع المجلس التدقيق والتأكد الدولي ومجلس التعليم الدولي للمعايير المحاسبية والمجلس الدولي لمعايير اخلاقيات مهنة المحاسبة ومجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اسلوب عمل صارم يدعم تطوير معايير عالية الجودة في المصلحة العامة بطريقة شفافة وفاعلة ومؤثرة، تضم جميع هذه المجالس المعدة للمعايير مجموعات استشارية تقدم وجهة نظر المصلحة العامة وتشمل أعضاء عامين وتصدر هذه المجالس البيانات الآتية:

_ قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين المهنيين.

_ معايير رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الاخرى والخدمات ذات العلاقة.

_ المعيار الدولي لرقابة الجودة معايير التعليم الدولي.

_ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

_ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

يشار إلى مجلس التدقيق والتأكد الدولي ومجلس التعليم العالي والمجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة ومجلس المعايير المحاسبية في القطاع العمومي مجتمعة بلجان نشاط المصلحة العامة، كما يخضع مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي ومجلس التعليم الدولي للمعايير المحاسبية والمجلس الدولي لمعايير اخلاقيات مهنة المحاسبة أيضا إلى إشراف مجلس الإشراف على المصلحة العامة.

تشرف الهيئة الإستشارية لبرنامج الإلتزام على برنامج الإلتزام للهيئات الأعضاء للاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يقتضي من أعضاء الإتحاد والمشاركين فيه إظهار كيفية بذلهم لأفضل ما في وسعهم لتطبيق المعايير الصادرة من الاتحاد والمجلس ويحدد بيان التزامات العضوية الصادر عن الاتحاد التزامات الهيئات الاعضاء.

5-أهم لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين

هناك عدة لجان مشكلة للإيجاد يمكن ذكر من بينها:

5-1-المحاسبون المهنيون في لجنة الاعمال

تضمن اللجنة تقديم إرشادات الممارسات الجيدة والموارد الأخرى وتسهل تبادل المعرفة بين الهيئات الأعضاء فيها، وهي تنطرق إلى مجموعة كبيرة من المسائل المعنية وتشجع على الأداء المتميز من قبل المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال وبناء الوعي والفهم العام للأدوات التي يستعملها هؤلاء الأفراد في مؤسساتهم.

5-2-لجنة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

توفر اللجنة معطيات مباشرة من منظور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم إلى عمل معد بالمعايير الدولية لصياغة جدول أعمالهم وضمان إمكانية تطبيق المعايير الناتجة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. تقدم اللجنة أيضا الدعم العملي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من إرشادات التنفيذ والمواد عن طريق الانترنت حول مواضيع مثل التطبيق الفاعل للمعايير الدولية وإدارة الممارسات الكفوة.

تشارك اللجنة في نشاطات التواصل مثل منتدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة السنوي لمواكبة القضايا الناشئة وتسهيل الرد في الوقت المناسب على احتياجات المشاركين.

5-3-لجنة الدول النامية

تدعم اللجنة تطوير مهنة المحاسبة دوليا من خلال تمثيل ومعالجة مصالح الدول النامية وعن طريق توفير إرشادات في الجوانب ذات العلاقة. وتسعى اللجنة وراء الموارد والمساعدة التنموية من مجتمع المانحين وأعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين نيابة عن الدول النامية. علاوة على ذلك تشارك اللجنة في نشاطات التواصل مثل منتدياتها السنوية.

5-4-لجنة المدققين الانتقالية

تخصص هذه اللجنة في تمثيل وتلبية احتياجات أعضاء منتدى الشركات. ويظم اعضاء منتدى الشركات. الشركات الدولية التي تقوم بتدقيق على البيانات المالية التي تستخدم وان يمكن ان تستخدم في أكثر من دولة

ممثلة في الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال منتدى الشركات. يساهم التزام الشركات بالتزامات العضوية في المنتدى الشركات في رفع معايير ممارسات التدقيق الدولية وبالتالي العمل على خدمة المصلحة العامة.

المبحث الثالث: محتوى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

سيتم في هذا المبحث اعطاء نظرة شاملة عن نطاق وصلاحيات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي كما سيتم أيضا شرح محتوى هذه المعايير من خلال اعطاء تعريف لكل معيار والهدف من وضعه.

المطلب الأول: نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يضع مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي معايير تنطبق على أساس الإستحقاق المحاسبي وتوضح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات الإعراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام .

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام¹، وتتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والاقليم والمنطقة) والحكومات المحلية والمنشآت المكونة لها مثل: الدوائر والوكالات والمجلس والهيئات ما لم يذكر خلاف ذلك، ولا تنطبق هذه المعايير على مؤسسات الأعمال الحكومية. حيث تطبق مؤسسات الأعمال الحكومية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يتبنى المجلس سياسة تقتضي بأن يكون لجميع الفترات نفس النفوذ وأنه ينبغي تحديد نفوذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة من أجل تجنب أي عواقب غير مقصودة، قرر المجلس تطبيق هذه السياسة بأثر مستقبلي حيث يقوم بمراجعة وإعادة إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في سياق الهدف وأساس الاستنتاجات في ذلك المعيار.

1- البيانات المالية ذات الغرض العام

تعتبر البيانات المالية التي يتم إصدارها للمستخدمين غير القادرين على المطالبة بمعلومات مالية لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات هي بيانات مالية ذات غرض عام²، ومن أمثلة هؤلاء المستخدمين

¹ دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين ، لاصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول، 2010، ص 12 .

² دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين ، لاصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول، 2010، ص 16 .

المواطنين وممثليهم والاعضاء الآخرين من العامة ويغطي المصطلح البيانات المالية المستخدمة في المعايير جميع البيانات والمواد التفسيرية والتي يتم اعتبارها جزء من البيانات المالية ذات الغرض العام.

عندما تعد البيانات المالية وفقا لأساس الاستحقاق فإنها ستتضمن بيان المركز المالي، الأداء المالي، التدفق النقدي، التغيرات في صافي الأصول، حقوق الملكية. وهذا البيان المالي الرئيسي يكون بيانا بالمقبوضات والمدفوعات النقدية.

إضافة إلى إعداد بيانات مالية ذات الغرض العام، يمكن أن تعد منشأة ما البيانات المالية لأطراف أخرى (مثل الهيئات الحاكمة، الهيئة التشريعية والأطراف الأخرى التي تؤدي مهمة اشرافية) والتي تستطيع المطالبة ببيانات مالية مصممة لتلبية احتياجاتها المحددة من المعلومات. يشار إلى مثل هذه البيانات بالبيانات المالية ذات الغرض الخاص حيثما يكون مناسباً.

2- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على اساس الاستحقاق والأساس النقدي

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير على أساس الاستحقاق :

_ يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال تعديلها لتناسب سياق القطاع العام حيثما يكون مناسباً عند القيام بتلك العملية. يحاول المجلس أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج من هذه المعايير.

_ تتناول قضايا إعداد التقارير المالية في القطاع العام اما أنه لم يتم التطرق إليها بشكل شامل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة أو التي لم يضع مجلس المعايير الدولية بشأنها معايير دولية لإعداد التقارير المالية.

_ بما أن الكثير من المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقطاع العمومي وعلى أساس الاستحقاق مبنية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فان " اطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات " هو مرجع ذو صلة لمستخدمي المعايير.

_ اصدر مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العمومي كذلك معيار شاملاً للمحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية وأخرى اختيارية يتم تشجيع الإلتزام بها.

3- التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق :

تشجع المعايير المبنية على الأساس النقدي المنشآت على الإفصاح بشكل طوعي على المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق، رغم أنه سيتم اعداد بياناتها المالية الأساسية بموجب الأساس النقدي المحاسبي. إن المنشأة التي تمر بعملية التحول من المحاسبة على أساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق قد ترغب في تضمين افصاحات محددة على أساس الاستحقاق خلال هذه العملية ويعتمد وضع المعلومات الاضافية (مثلا مدققة أو غير مدققة) وموقعها (مثلا في ملاحظة البيانات المالية قسم منفصل اضافي للتقرير المالي) على خصائص المعلومات وأي تشريع أو أنظمة تحكم إعداد التقارير المالية ضمن اختصاص ما.

كما يحاول المجلس تسهيل الإلتزام بالمعايير على أساس الإستهقاق من خلال استخدام الأحكام الإنتقالية في معايير محددة. وحيث توجد الأحكام الإنتقالية فإنها قد تنتج للمنشأة وقتا اضافيا لتلبية كافة متطلبات المعايير على أساس الإستهقاق أو قد تعفيها من متطلبات محددة عند تطبيق ذلك المعيار بصورة مبدئية . كما يحق للمنشأة في أي وقت أن تختار تبني المعايير على أساس الاستحقاق.¹

بعد اتخاذ قرار تبني محاسبة الاستحقاق وفقا للمعايير، تحدد الأحكام الإنتقالية والمدة الزمنية المتاحة للإنتقال. وعند انتهاء صلاحية الأحكام الإنتقالية، تعد المنشأة تقريرا كاملا وفقا لكافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستهقاق.

المطلب الثاني: سلطة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي

يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تبني هذه المعايير بالإضافة إلى الإفصاح عن الإمتثال لها سيؤدي إلى تحسن كبير في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام، ويرجح أن يؤدي ذلك بدوره إلى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومة وبالتالي إلى زيادة الشفافية والمساءلة.²

يقر المجلس بحق الحكومات والهيئات الوطنية في وضع معايير و إرشادات محاسبية لإعداد تقارير مالية ضمن اختصاصاتها. وقد وضعت بعض الحكومات المستقلة والهيئات الوطنية لوضع المعايير، معايير محاسبة تنطبق على الحكومات ومنشآت القطاع العام ضمن اختصاصها. ويمكن أن تساعد معايير المحاسبة الدولية

¹ دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين ، لاصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول، 2010، ص 32 .

² دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين ، لاصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول، 2010، ص 36 .

في القطاع العام هيئات وضع المعايير تلك في صياغة معايير جديدة أو تنقيح معايير قائمة للمساهمة في تحقيق المزيد من قابلية المقارنة. من المرجح أن تكون المعايير ذات فائدة كبيرة للاختصاصات التي لم تطور بعد معايير محاسبية للحكومات ومنشآت القطاع العام.

1- عملية الإصدارات الرسمية

يعتمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية على القطاع العمومي عملية إصدار رسمية لوضع هذه المعايير التي تتيح الفرصة لتقديم الملاحظات من قبل الأطراف المهتمة بما في ذلك الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومعدّي البيانات المالية بما في ذلك وزارات المالية وواضعي المعايير والأفراد. يتشاور المجلس كذلك مع المجموعة الاستشارية حول المشاريع الكبرى والأمور الفنية وأولويات برنامج العمل.

تتضمن عملية الإصدار الرسمية لمشاريع المجلس عادة، ولكن ليس بالضرورة الخطوات التالية :

_ دراسة متطلبات وممارسة المحاسبة الوطنية وتبادل وجهات النظر حول المواضيع مع الهيئات الوطنية لوضع المعايير.

_ دراسة متطلبات كل من:

* الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.

* هيئات المحاسبة المهنية.

* المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

* مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

* مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

_ تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى المجلس حول مشروع ما.

_ نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور عادة لمدة أربعة أشهر على الأقل. ويتيح ذلك فرصة للأشخاص المتأثرين بإصدارات المجلس لعرض وجهات نظرهم قبل استكمال الإصدارات والمصادقة عليها من قبل المجلس، وستتضمن مسودة العرض أساساً على الإستنتاجات.

_ دراسة جميع الملاحظات المستلمة خلال فترة إبداء الملاحظات حول وثائق المناقشة ومسودات العرض، لإجراء التعديلات على المعايير المقترحة حيثما كان ملائماً في ضوء أهداف المجلس.

_ نشر معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام والذي يتضمن أساسا الإستنتاجات ويوضح خطوات عملية الإصدارات الرسمية للمجلس وكيف توصل المجلس للإستنتاجات.

2- اللجان التوجيهية والهيئات الإستشارية للمشاريع واللجان الفرعية

قد يفوض المجلس مسؤولية تنفيذ الأبحاث اللازمة وإعداد مسودات عرض حول المعايير أو الإرشادات المقترحة أو مسودة دراسات اللجان التوجيهية أو اللجان الفرعية أو الأفراد.

يتأخر اللجان التوجيهية والهيئات الاستشارية للمشاريع واللجان الفرعية عضو من مجلس المعايير المحاسبية الدولية على القطاع العام إلا أنه يمكن أن يكون هناك أشخاص ليسوا أعضاء في المجلس أو في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

3- ترتيبات المصادقة

يتم تقييم مسودة معيار معين، ثم مراجعته حسب الأصول بعد فترة العرض، إلى المجلس للمصادقة عليه. وإذا تمت المصادقة عليه من طرف المجلس يتم إصداره كمعيار محاسبة دولي في القطاع العام ويصبح نافذ المفعول بدءا من التاريخ المحدد في المعيار. وفي حال وجود مسائل هامة غير محلولة مرتبطة بمسودة عرض ما، يمكن أن يقرر المجلس إعادة عرض هذا المعيار.

لأغراض المصادقة على طلب إبداء الملاحظات أو مسودة عرض أو معيار ما، يجب أن يكون هناك تصويتا بالموافقة لثلاثي أصحاب حق التصويت على الأقل في المجلس ولكل عضو صوت واحد.

المطلب الثالث : محتوى المعايير

في هذا المطلب سيتم التحدث عن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بإعطاء تعريف، الهدف منه وكيفية استخدامه. هناك خمسة معايير تم دراستها في الجزائر وفي طور التطبيق، وهناك خمسة معايير أخرى محل الدراسة لذا سنترك هذه العشرة المعايير للفصل التطبيقي لأنها محل اهتمام ودراسة من طرف السلطات الجزائرية، أما بقية المعايير سوف يتم دراستها في هذا المطلب.

1-المعيار رقم 03:السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

1-1- المصطلحات المستعملة في هذا المعيار

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:¹

1-1-1- **السياسات المحاسبية Accounting policies**: هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض بياناتها المالية.

1-1-2- **التغيير في التقدير المحاسبي Change accounting estimate**: عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو التزام، أو مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول أو الإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصويب لأخطاء.

1-1-3- **عدم قابلية التطبيق Impracticable**: يعتبر من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية لفترة سابقة محددة بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من المستحيل التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات التي:

_ توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ التي ينبغي فيها الاعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.

_ كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

1-1-4- **أخطاء الفترة السابقة Prior period errors**: البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة الواحدة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الاخفاق أو إساءة استخدام المعلومات الموثوقة التي :

_ كانت غير متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات.

_ يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بالإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية.

¹ F IKENE Responsable du projet. Restructure du circuit de la penence livrable ; plan comptable de l etat ; Schema d adaptation des normes comptables, Ministere des finances ,algerie,2007,p 53

و تتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع والاحتيال.

2- السياسة المحاسبية

عندما ينطبق تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يتم تحديد السياسة المحاسبية أو السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار. كما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في الحالتين الموليتين:

_ إذا اقتضى معيار أو تفسير معين هذا التغيير .

_ إذا نتج عن هذا التغيير بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

3- الهدف من المعيار

الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية إختيار وتغيير السياسة المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء. ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية المقارنة عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

كما يوضح هذا المعيار الاجراءات اللازمة لتصحيح الأخطاء المرتكبة والتي تؤثر في الحسابات التي سبق نشرها. ويتم تصحيح الخطأ عن طريق تعديل الرصيد الإفتتاحي للنتائج المتراكمة وإعادة صياغته.

2- المعيار رقم 04: آثار التغييرات في أسعار الصرف

سنعطي تعريف للمصطلحات المستخدمة في هذا المعيار وتتمثل فيمايلي ¹:

_ سعر الإغلاق Closing Rate، هو سعر الصرف المقرر في تاريخ الإغلاق.

_ فرق سعر الصرف Difference Exchange، هو الفرق الناتج عن التقرير لنفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة.

¹F IKENE Responsable du projet. Restructure du circuit de la penence livrable ; plan comptable de l etat ; Schema d adaptation des normes comptables, Ministere des finances ,algerie,2007,p 58

_ سعر الصرف Exchange Rate، هو معدل التبادل بين عمليتين.

_ العملة الاجنبية، هي عملة التقرير للمشروع.

_ الفروع الأجنبية للمنشأة، هي عبارة عن منشأة مسيطرة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع لمشروع معد التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المشروع معد التقرير.

_ العملة الوظيفية Functional currency، هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

_ عملة العرض، هي العملة التي يتم فيها عرض البيانات المالية.

_ سعر الصرف الفوري، هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

الهدف من المعيار

يتمثل هدف معيار آثار التغيرات في سعر الصرف فيمايلي:

_ تحديد كيفية تحويل الحسابات المقدمة بالعملات الأجنبية إلى العملة المحلية، والتي يجب أن تكون موحدة مع الحسابات الرئيسية للهيئات العمومية.

_ نظام محاسبة بالإستحقاق يسمح بإظهار المكاسب والخسائر المحتملة والتي تؤثر على الديون الأجنبية ومعرفة القيمة الحقيقية للعملة في تاريخ إعداد القوائم المالية ونشرها.

_ البنود النقدية والشبه النقدية للميزانية العمومية " القبض، الدفع" التي عقدت بالعملات الأجنبية يجب تحديثها في جميع الظروف وقبل نشر البيانات المالية.

_ موضع مؤونة لمخاطر تقلب أسعار العملات، كما يناقش اساليب الخصم "الخصم يتم مع البنوك في نهاية السنة مع الحساب الرئيسي للدولة بالنسبة للمؤسسات التي تنشط في الخارج".

3-المعيار رقم 05 : تكاليف الاقتراض

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة وتتمثل فيمايلي:¹

_ تكاليف الاقتراض، هي الفائدة والمصاريف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.

¹ F IKENE Responsable du projet. Restructure du circuit de la penence livrable ; plan comptable de l etat ; Schema d adaptation des normes comptables, Ministere des finances ,algerie,2007,p 59

_ الأصل المؤهل، هو الأصل الذي يستغرق بالضرورة فترة زمنية كبيرة ليصبح جاهزا لاستعماله المقصود أو للبيع.

_ صافي الأصول، هو المصطلح الذي يستخدم في هذا المعيار للإشارة إلى الأجزاء المتبقية في بيان المركز المالي. قد يكون صافي الأصول إيجابا أو سلبا وقد تستخدم مصطلحات أخرى شريطة أن يكون لها معنى واضحا.

_ الإفصاح، يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:

* السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الإقتراض.

* مبلغ تكاليف الإقتراض المرسمة خلال الفترة والإعتراف بالقرض كمصروف.

* معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهل للرسملة.

_ أحكام انتقالية، عندما يشكل تبني هذا المعيار تغييرا في السياسة المحاسبية، فإن الإتحاد الدولي للمحاسبين يشجع المنشأة على تعديل بياناتها المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 03 "السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء" يجب على المنشأة أن تتبع المعالجة البديلة المسموح بها، وأن ترسل فقط تكاليف الإقتراض التي تكبدتها بعد تاريخ سريان هذا المعيار الذي يلبي معايير الرسملة.

4- المعيار رقم 06: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها كمايلي:

_ البيانات المالية الموحدة، هي البيانات المالية الخاصة بمنشأة اقتصادية والتي تعرض على أنها خاصة بمنشأة منفردة.

_ المنشأة المسيطرة، هي المنشأة التي تملك منشأة واحدة أو أكثر مسيطر عليها.

_ البيانات المالية المنفصلة، هي تلك البيانات التي تعرضها الشركة المسيطرة، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مشترك في مشروع للمنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك، يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس صافي الأصول، حقوق الملكية المباشرة بدلا من محاسبتها على أساس الإستنتاجات المبلغ عنها وصافي اصول الجهات المستثمر بها.

نطاق البيانات المالية الموحدة

_ يجب على المنشأة المسيطرة التي تصدر بيانات مالية موحدة أن تقوم بدمج كافة المنشآت المسيطرة عليها الأجنبية والمحلية.

_ يتم استثناء المنشأة المسيطرة عليها من التوحيد عندما يكون هناك دليل على أن السيطرة ستكون مؤقتة لأن المنشأة المسيطر عليها مستملكة ومحتفظ بها بصورة حصرية بغرض التصرف بها خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الإستهلاك.

5-المعيار رقم 07: المحاسبة في الإستثمارات في المنشآت الزميلة

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار حسب المعاني المحدد لها:¹

_ الشركة الزميلة، هي منشأة بما في ذلك المنشأة ذات المسؤولية المحددة مثال على ذلك المشروع المشترك الذي يكون للمستثمر فيها نفوذ كبير، وهي ليست منشأة مسيطر عليها ولا مشروعاً مشتركاً للمستثمر.

_ أسلوب حق الملكية Equity method، هو أسلوب محاسبي يتم من خلاله تسجيل الإستثمار مبدئياً بمقدار التكلفة، وتعديل بعد ذلك حسب التغيير بعد الإمتلاك في حصة المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر بها. يعكس الفائض أو عجز في أساس نتائج عمليات الشركة المستثمر بها.

_ التأثير الهام Significant influence، هو صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، ولكنه ليس سيطرة على تلك السياسات .

نطاق تطبيق هذا المعيار

تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب الإستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الإستثمارات من قبل المستثمر في الشركات الزميلة، حيث يؤدي هذا الإستثمار إلى الاحتفاظ بحصة الملكية على شكل حصة مساهمة، ولا ينطبق على الشركات الزميلة من نوع:

*مؤسسات رأس المال ذو مخاطر.

*صناديق الإستثمار المشترك وصناديق الإئتمان والمنشآت المشابهة بما في ذلك التأمين المرتبط بالإستثمار.

¹ F IKENE Responsable du projet. Restructure du circuit de la penence livrable ; plan comptable de l etat ; Schema d adaptation des normes comptables, Ministere des finances ,algerie,2007,p

6-المعيار رقم 08: الحصاص في المشاريع المشتركة

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها:

- _ المشروع المشترك، هو ترتيب ملزم يلتزم بموجبه طرفان أو أكثر بالقيام بنشاط خاضع للسيطرة المشتركة.
- _ السيطرة المشتركة، هي المشاركة المتفق عليها في السيطرة على نشاط معين بموجب ترتيب ملزم.
- _ التوحيد التناسبي، هو أسلوب خاص بالمحاسبة وتقديم التقارير يتم بموجبه دمج حصة المشارك في المشروع المشترك كل من الأصول والالتزامات والإيراد والمصاريف لمنشأة خاضعة لسيطرة مشتركة على أساس كل بند لوحده مع البنود المشابهة في البيانات المالية للمشارك في المشروع المشترك، أو المصنفة كبنود منفصلة في البيانات المالية للمشارك.
- _ المشارك في مشروع مشترك، هو طرف في المشروع المشترك، لديه صلاحية السيطرة المشتركة على ذلك المشروع.

6-1- المبدأ المتخذ من خلال المعيار رقم 08 المتمثل في التجميع النسبي

- _ في طريقة التجميع النسبي، تحوي ميزانية الدولة المجمعة كل الحصاص من الأصول المتحكم فيها بصفة مشتركة مع المؤسسة وكذلك كل الحصاص من الخصوم التي تكون الدولة مسؤولة عنها بصفة مشتركة مع المؤسسة الفرعية ذاتها.
- _ جدول حساب النتائج، المجمع (الأداء المالي) يحتوي على حصة الإيرادات والتكاليف المؤسسة الفرعية المشتركة.

- _ أغلبية الإجراءات المتعلقة بالتجميع المحاسبي ستكون محل الوصف الذي تم عرضه في المعيار رقم 06.
- _ طريقة الوضع بالتعادل يمكن أيضا أن تستعمل من أجل وصف مساهمات مساهم شريك في مؤسسة فرعية.

6-2- المعالجة المحاسبية لعمليات المؤسسات الفرعية

- إذا تعلق الأمر باتفاق محدد بمراقبة مشتركة للنشاطات، تسجل الدولة ككل مساهم شريك حساباتها الخاصة:
- _ الأصول التي هي تحت مراقبتها والخصوم الناتجة عن مساهمتها في المؤسسة الفرعية.
- _ حصة تكاليفها ونواتجها في المؤسسة الفرعية.
- إذا تعلق الأمر باتفاق ينظم مراقبة مشتركة للأصول، تسجل الدولة، ككل مساهم شريك، حساباتها الخاصة:
- _ حصة الأصول التي هي تحت مراقبتها، المسجلة حسب طبيعة الأصول وليس كمساهمة.
- _ الخصوم الموجهة لتمويل مساهماتها (التكاليف الموجهة لذلك).

_ حصة الخصوم المشتركة في المؤسسة الفرعية.

_ حصة التكاليف والإيرادات في المؤسسة الفرعية.

إذا تعلق الأمر بمؤسسة يتم مراقبتها بصفة مشتركة، المؤسسة مراقبة بصفة مشتركة تقوم بالمسك المحاسبي بصفة شخصية وتقوم بعرض قوائمها المالية الخاصة.

7- المعيار رقم 10: التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها:

_ المبلغ المسجل للأصل، هو المبلغ الذي يتم الإعتراف بمقداره في بيان المركز المالي بعد اقتطاع أي استهلاك متراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة في القيمة.

_ المبلغ المسجل للإلتزام، هو المبلغ الذي يعترف بالإلتزام بمقداره في بيان المركز المالي.

_ البنود غير النقدية، هي البنود التي ليست بنودا نقدية.

نطاق تطبيق هذا المعيار

_ يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب المحاسبة على أساس الإستحقاق أن تطبق هذا المعيار على بياناتها الرئيسية بما في ذلك تلك الموحدة للمنشأة، التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية بسبب الإقتصاد المفرط للتضخم.

_ يجب إعادة بيان الأرقام المقابلة للفترة السابقة التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 01 "عرض البيانات المالية" وأية معلومات متعلقة بالفترات السابقة وفقا لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير. لغاية عرض المبالغ المقارنة في عمليتي عرض مختلفتين يتم تطبيق المعيار رقم 04 " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " بهدف عرض مبالغ مقارنة بعملة عرض مختلفة.

8- المعيار رقم 11: عقود الإنشاء

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها:

_ عقد الإنشاء، هو عقد أو ترتيب ملزم مماثل، يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد بهدف إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المرتبطة ببعضها البعض أو المعتمدة على بعضها بشكل متبادل من حيث تصميمها أو تقنياتها أو وظيفتها أو من حيث عرضها أو استخدامها النهائي.

_ المقاول، هو المنشأة التي تنفذ أعمال الإنشاء بموجب عقد.

_ عقد على اساس التكلفة، هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها أو التكلفة المحددة خلافا لذلك، وفي حالة العقد المبني على أساس تجاري، نسبة إضافية من هذه التكاليف أو رسم محدد إن وجد.

_ العقد على أساس السعر المحدد، هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر محدد لكل وحدة من الإنتاج والذي في بعض الحالات يكون خاضعا لشروط زيادة في التكلفة.

الهدف من المعيار

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، ويهدف إلى :

_ يحدد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود الإنشاء.

_ يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام.

_ يحدد أساس الإعراف والإفصاح عن مصروفات وإيرادات العقد.

نظرا لطبيعة النشاط الذي يتم القيام به في عقود الإنشاء، فإن التاريخ الذي يبدو فيه نشاط العقد وتاريخ استكمال النشاط يقعان عادة في فترات مختلفة لتقديم التقرير.

في العديد من الإختصاصات، لا تحدد عقود الإنشاء التي تدخل فيها منشآت القطاع العام إيراد العقد، بل يتم توفير تمويل لدعم نشاط الإنشاء من خلال تخصيص حكومي أو تخصيص مماثل لإيراد الحكومة العام، أو من خلال صناديق المعونة أو المنح، في هذه الحالات يكون الموضوع الرئيسي في محاسبة عقود الإنشاء هو تخصيص تكاليف الإنشاء ضمن فترة التقرير التي يتم فيها تنفيذ أعمال الإنشاء والإعراف بالمصاريف ذات العلاقة.

في بعض الإختصاصات قد تؤسس عقود الإنشاء التي تدخل فيها منشآت من القطاع العام على أساس تجاري أو على أساس غير تجاري أو استرداد كامل أو جزئي للتكلفة، في هذه الحالات الموضوع الرئيسي في محاسبة عقود الإنشاء هو توزيع كل من إيراد العقد وتكاليف العقد على فترات تقديم التقارير التي تنفذ فيها أعمال الإنشاء.

يجب على المقاول الذي يعد ويقدم البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن يطبق هذا المعيار في محاسبة عقود الإنشاء .

يجب على المنشأة الإفصاح في تقاريرها المالية عن مايلي :

_ مبلغ إيراد العقد المعترف به على أنه إيراد الفترة.

_ الأساليب المستخدمة لتحديد إيراد العقد المعترف به في الفترة.

_ الأساليب المستخدمة لتحديد مرحلة إنجاز العقود قيد التنفيذ.

يجب على المنشأة الإفصاح عن كل بند ممايلي للعقود قيد التنفيذ في تاريخ التقرير :

_ المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة والفائض المعترف به مخصوم منها العجز المعترف به حتى تاريخه.

_ مبلغ السلف الذي تم استلامه.

_ المبالغ المحتفظ بها.

يجب على المنشأة أن تقدم مايلي :

_ المبلغ الإجمالي المستحق على العملاء للعمل المتعاقد عليه كأصل.

_ المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء للعمل المتعاقد عليه كالالتزام.

9-المعيار رقم 14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير

هي الوقائع سواء الإيجابية أم السلبية، التي تحدث بين تاريخ إعداد التقارير وتاريخ اعتماد البيانات المالية للإصدار، يمكن تمييز نوعين من الوقائع¹:

_ الوقائع التي تقدم دليلا على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ إعداد التقرير "وقائع معدلة".

_ الوقائع الدالة على الظروف التي ظهرت بعد تاريخ إعداد التقرير "وقائع غير معدلة بعد تاريخ إعداد التقرير".

¹ كل هذه المعايير تم الحصول عليها من طرف وزارة المالية ، وهي بدورها تحصلت عليهم من طرف مكتب فرنسي متخصص بدراسة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي تم تلخيص بالمفهوم الذي أرادت الجزائر تطبيقهم وليس بمفهومهم الدولي. لذا اعتمد على المعلومات المقدمة من طرف وزارة المالية ، مديرية عصرنة وتحديث مقاييس المحاسبة

الهدف من المعيار

يكمن الهدف من المعيار في وصف:

- _ متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير.
- _ الإفصاحات التي يجب على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، حول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.
- _ يجب على كل منشأة في القطاع العام تعرض بياناتها المالية بموجب مبدأ الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار عند محاسبة الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير ولدى الإفصاح عنها.

10- المعيار رقم 15: الأدوات المالية، الإفصاح والعرض

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:

_ أداة حقوق المساهمين، هي أي عقد يدل على مصلحة متبقية في أصول منشأة معينة بعد اقتطاع كافة التزاماتها.

_ الأصل المالي، هو أي أصل عبارة عن:

* حق تعاقدى لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى.

* حق تعاقدى بتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية.

* أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.

_ الأدوات المالية: هي أي عقد ينشأ عن أصل مالي في منشأة ما والتزام مالي أو أداة حقوق المساهمين في منشأة أخرى.

يجب أن تحاسب العقود القائمة على السلع والتي تعطي أحد الطرفين حق التسوية بالنقد، أو ببعضها، الأدوات المالية الأخرى، باستثناء عقود السلع التي تم الدخول إليها ولا تزال تلبى المتطلبات المتوقعة للمنشأة لأغراض الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تم تحديدها لتلك الغاية عند البدء بها أو التي يتوقع أن يتم تسويتها بالتوريد.

_ الإلتزام المالي، هو أي التزام أو مديونية متأتية من التزام تعاقدى إما لتوريد نقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى أو تبادل الأدوات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير إيجابية.

_ عقد التأمين، هو العقد الذي يعرض شركة التأمين لمخاطر خسارة محددة من أحداث أو ظروف تقع أو تكتشف خلال فترة محددة. بما في ذلك الوفاة، المرض، العجز، تلف الممتلكات والإصابة التي تلحق بالآخرين وتوقف العمليات.

_ القيمة السوقية، هو المبلغ الذي يمكن تحصيله من البيع، والذي يستحق الدفع عند استملاك أداة مالية في سوق نشطة.

_ الأصول والإلتزامات المالية النقدية، يشار لها أيضا على أنها الأدوات المالية النقدية هي الأصول والإلتزامات المالية التي يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة وقابلة للتحديد من المال.

الهدف من المعيار

الهدف من المعيار هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، إن الإشارة إلى الميزانية العمومية في هذا المعيار في سياق "ضمن الميزانية" وخارج الميزانية تحمل نفس معنى "بيان المركز المالي".

يحدد هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية، كما يحدد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية "المعترف بها" وخارج الميزانية "غير معترف بها". كما أنه يتناول معايير العرض تصنيف الأدوات المالية بين التزامات وصافي الأصول وتصنيف الفائدة والأرباح الموزعة والإيرادات والمصاريف ذات العلاقة والظروف التي يجب في ظلها معادلة الأصول والإلتزامات المالية. بينما تتناول معايير الإفصاح المعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر على مقدار توقيف ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة والمتعلقة بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على الأدوات. بالإضافة إلى ذلك يشجع المعيار الإفصاح عن المعلومات حول طبيعة نطاق واستخدام المنشأة للأدوات المالية والأغراض المالية التي تخدمها، والمخاطر المرتبطة بها، والسياسات الإدارية للسيطرة على تلك المخاطر.

11- المعيار رقم 16: العقارات الاستثمارية وسندات التوظيف

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها:

- _ القيمة المسجلة، هي المبلغ المعترف به للأصل في بيان المركز المالي.
- _ التكلفة، هي المبلغ النقدي أو النقد المعادل المدفوعة أو القيمة العادلة لتقدير آخر معطى لاكتساب أصل معين في وقت امتلاكه أو انشائه.
- _ العقارات الاستثمارية، هي الممتلكات من أراضي أو مباني أو جزء من مبنى أو كليهما المحتفظ بها لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما باستثناء المحتفظ بها لمالي:
- * للإستخدام في الإنتاج أو تزويد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية.
- * للبيع ضمن سياق العمليات الطبيعية.
- _ الممتلكات التي يشغلها المالك، هي الممتلكات المحتفظ بها من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد ايجار تمويلي لكي تستخدم في الانتاج أو توريد السلع والخدمات أو لأغراض ادارية.

12-المعيار رقم 18: تقديم التقارير حول القطاعات

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار وفقا للمعاني المحددة لها:

- _ تعريف القطاع، هو نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة والتي يكون من الملائم تقديم معلومات مالية حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد.
- _ السياسات المحاسبية للقطاعات، هي السياسات المحاسبية التي يتم تبنيها لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة أو المنشأة الموحدة بالإضافة إلى تلك السياسات المحاسبية التي ترتبط تحديدا بإعداد التقارير حسب القطاعات.

الهدف من المعيار

الهدف من المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات وسيؤدي الافصاح عن هذه المعلومات إلى :

- _ مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة.

_ تعزيز شفافية التقارير المالية لتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها في المساءلة.

13-المعيار رقم 20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حينما تكون هناك سيطرة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، وتطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المساءلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل. إن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقرير وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

14-المعيار رقم 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يشمل القطاع الحكومي العام كافة المنشآت التنظيمية للحكومة العامة كما هي محددة في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق، التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

15-المعيار رقم 25: منافع الموظفين

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس المحاسبة والإفصاح لمنافع الموظفين، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بمايلي:

_ إلزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل حصوله عليها.

_ بالمصاريف المترتبة على المنشأة حين تستهلك المنافع الإقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل هذه المنافع.

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل رب العمل لمحاسبة جميع منافع الموظفين باستثناء المعاملات على أساس الأسهم.

خلاصة الفصل الثالث

وضحت التجارب الأخيرة وعلى الأخص الأزمات المالية أهمية اكتشاف مكامن الخطر في وقت مبكر واتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. و تلعب المعايير المحاسبية في القطاع العام الدور الأساس فيما يتصل بمعايير اعداد و عرض احصاءات المالية العامة، و من ثم فهي جزء من الجهد العالمي المبذول لتحسين محاسبة الدولة وشفافية عمليات الحكومة. تعتبر احصاءات مالية الحكومة عنصرا أساسيا في تحليل المالية العامة، كما لها دورا بالغ الأهمية في وضع البرامج المالية السليمة ومراقبة تنفيذها. مع كل هذه الأهمية لهذه المعايير أصرت الحكومة الجزائرية للتغيير للأفضل و تحسين سياستها المالية، فقررت تبني هذه المعايير. لماذا أرادت الجزائر تبني هذه المعايير ؟

ماهي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تم تبنيها و التي قيد الدراسة ؟

وماهو أثر هذه المعايير على المالية العامة ؟

هذه الأسئلة سيتم الاجابة عنها من خلال الفصل التطبيقي .

الفصل الرابع

افاق و تطوير المحاسبة العمومية
في الجزائر

الفصل الرابع: أفاق و تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر

من الواضح أن الجزائر لازالت في المستوى الأخير لاعتماد هذه المعايير في محاسبتها العمومية، فهي لم تختار المرور الى محاسبة الذمة المالية ، و انما الظروف أجبرتها و دفعتها للقيام بالاصلاحات. بعد فشل المخطط المحاسبي للدولة 2002 من تجسيد فكرة الدورة، واصل المكتب المكلف بتحديث و اصلاح المالية العامة بالدراسة و البحث عن أساليب و أدوات من أجل تدعيم هذا المخطط و تصحيح المشاكل التي اعترضتها أثناء التطبيق و من أهم هذه الأدوات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. فاخترت حسب احتياجاتها خمسة من هذه المعايير كمرحلة أولى لعملية الانتقال ووضعت خمسة آخرين قيد الدراسة.

هذا ما سندرسه في الجانب التطبيقي اضافة الى التطرق الى المخطط المحاسبي للدولة الجديد الذي تم تصحيحه بعد ادراج هذه المعايير ضمن المحاسبة العمومية.

تم اختيار وزارة المالية كمكان للتربص لأنها المسؤولة عن عملية تحديث و عصنة محاسبة الدولة.

المبحث الأول: تقديم الإدارة المستقبلية

في هذا المبحث سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة المستقبلية، والمتمثلة في وزارة المالية، وبالضبط المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة و كتمهيد لدراستنا التطبيقية نشير في البداية إلى المهام و الأهداف الإستراتيجية للوزارة ثم ننتقل إلى عرض الهيكل التنظيمي لها إضافة إلى تبين مهام كل من المديرية العامة للمحاسبة ومديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة .

المطلب الأول: المهام والأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية و هيكلها التنظيمي

أولا : مهام وزارة المالية:

تتمثل مهام الوزارة فيما يلي:

- الإشراف على تنفيذ السياسة المالية و النقدية للدولة و مراقبة تنفيذها.
- إعداد الميزانية العامة للدولة و مناقشتها مع الأجهزة الحكومية و مراقبة تنفيذها و ضبط الحسابات الجارية بين وزارة المالية و كافة أجهزة الدولة الأخرى.
- القيام بدور المراقبة للمرحلة السابقة للصرف من بنود الميزانية في كافة الأجهزة الحكومية.
- الإشراف على أعمال إيرادات الدولة و التأكد من أنها تجري وفقا للقواعد و الأنظمة الخاصة بها.
- الإشراف على إقفال حسابات و مصروفات الحكومة السنوية.
- الإشراف على أملاك الدولة و المحافظة عليها.
- تمثيل الدولة في المؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية والإقليمية ومتابعة المعلومات المالية و الاقتصادية على المستوى الدولي وإعداد الدراسات و التقارير اللازمة عنها.
- تنفيذ قرارات الدولة فيما يتعلق بالإعانات الخارجية.
- تنفيذ برامج تنمية القوى العاملة سواء على مستوى الإدارات المالية بالجهات الحكومية أو إدارات و وحدات عمل الوزارة و تطوير كفاءة أدايمهم الوظيفية بصفة عامة و قدراتهم التحليلية في إدارة المالية العامة و الرقابة عليها و التنمية الاقتصادية للدولة بصفة خاصة.

ثانيا : الأهداف الإستراتيجية لوزارة المالية:

- تنفيذ إستراتيجية إعادة الهيكلة للنظام المالي للدولة و توفير ضمانات و متطلبات علاج الإختلالات الهيكلية وذلك بالالتزام بمبدأ توحيد وظائف الموازنة العامة بكافة أبوابها في وزارة المالية لتلبية احتياجات الإصلاح

والتغيير بتعميم أفضل تجارب تطبيقات موازنة البرامج و الأداء و إعادة تصنيف الموازنة بالأخذ بما يلائم من النظام الدولي للإحصاءات المالية.

- تطوير ميزانية تنموية تحقق التوازن المالي على أسس معايير الكفاءة و الفعالية في الأداء المالي والرقابة والاتساق مع كافة سياسات التنمية الشاملة لبرنامج عمل الحكومة والخطط التنموية بوجه عام ومع سياسات تنمية وتنوع الإيرادات العامة وترشيد الإنفاق العام بوجه خاص.

- تحقيق فاعلية نظام الرقابة المالية ومعايير الأداء المالي و المحاسبي على مستوى كافة الجهات الحكومية و المستقلة بما يكفل توجيه و سلامة العمليات المالية و المحاسبة العامة.

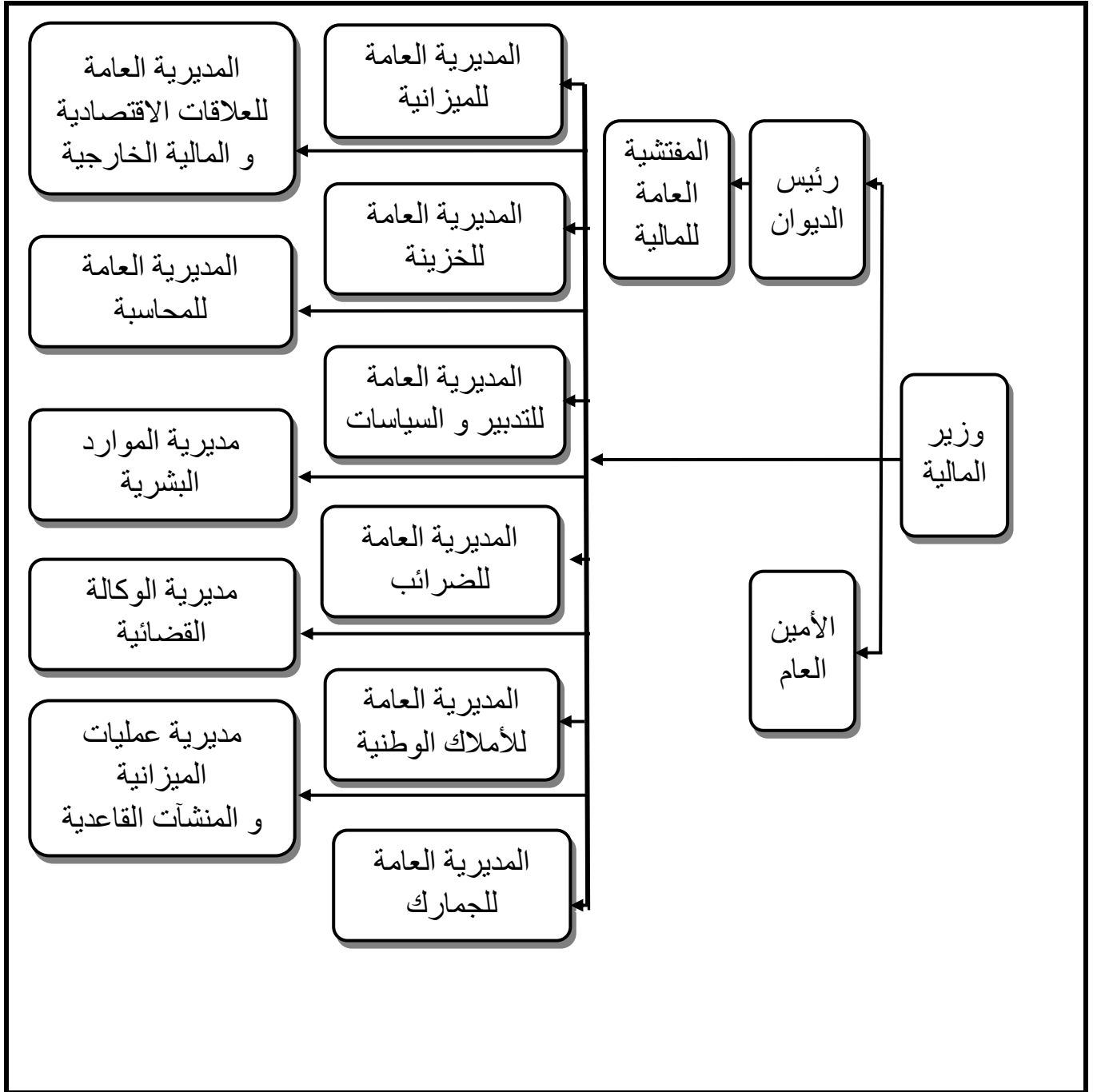
- تحديث البنية التحتية لنظم المعلومات و متطلبات إدارة و تطوير أداء بيئة تقنية المعلومات و تأكيد معايير التحسن المستمر في نظام الجودة لمساندة و دعم انجازات البرامج اليدوية لأهداف إعادة هيكلة المالية العامة الإستراتيجية.

- تأسيس و تحديث قاعدة المعلومات المالية والاقتصادية المتكاملة واستكمال خدماتها التفاعلية لتكون الأساس و المرجعية لكافة برامج التحليل المالي والاقتصادي و ربطها بتطوير نظم مالية آلية عامة تتكامل تطبيقاتها فيما بينها على مستوى جميع جهات الدولة وربطها بالبوابة الإلكترونية للوزارة.

- تطوير التشريعات الضريبية و تطبيق نظم أكثر فعالية للضرائب لتتكامل فيما بينها اتجاه دعم سياسات زيادة و تنويع مصادر الإيرادات العامة بما يكفل الاتجاه نحو تأكيد مبدأ العدالة الضريبية و الترشيح المؤثر في أنماط الاستخدامات المختلفة لدخل كل فئات المجتمع من جهة و عدم التأثير السلبي على مقدرات الطاقات الإنتاجية و تشجيع المشاريع الاستثمارية التنموية من جهة أخرى.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لوزارة المالية

يظهر الهيكل التنظيمي كما يلي:



المصدر: وثائق من المديرية الفرعية لعصرنة و ضبط مقاييس محاسبة الدولة.

المطلب الثاني: مديرية تحديث و ضبط مقاييس المحاسبة كمشرف على مشروع الإصلاح

أولا : مهام المديرية العامة للمحاسبة:

وتكلف بما يأتي:

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

وتتكون من خمس (05) مديريات:

- مديرية التنظيم و التنفيذ المحاسبي للميزانيات.
- مديرية التوحيد المحاسبي والمالي.
- مديرية تحديث و ضبط مقاييس المحاسبة.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.
- مديرية الإعلام الآلي.

ثانيا: مهام مديرية تحديث و ضبط مقاييس المحاسبة:

- تحديد وتنفيذ المقاييس المحاسبية وضمان متابعتها.
 - المبادرة بأي حكم تشريعي أوتنظيمي في مجال توحيد المقاييس المحاسبية واقتراحه.
 - المساهمة في أشغال توحيد المقاييس التي تقوم بها المؤسسات المختصة في هذا المجال.
 - القيام بأي دراسة لعصرنة مصالح الخزينة.
 - المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها.
- وتتكون من ثلاث مديريات فرعية:

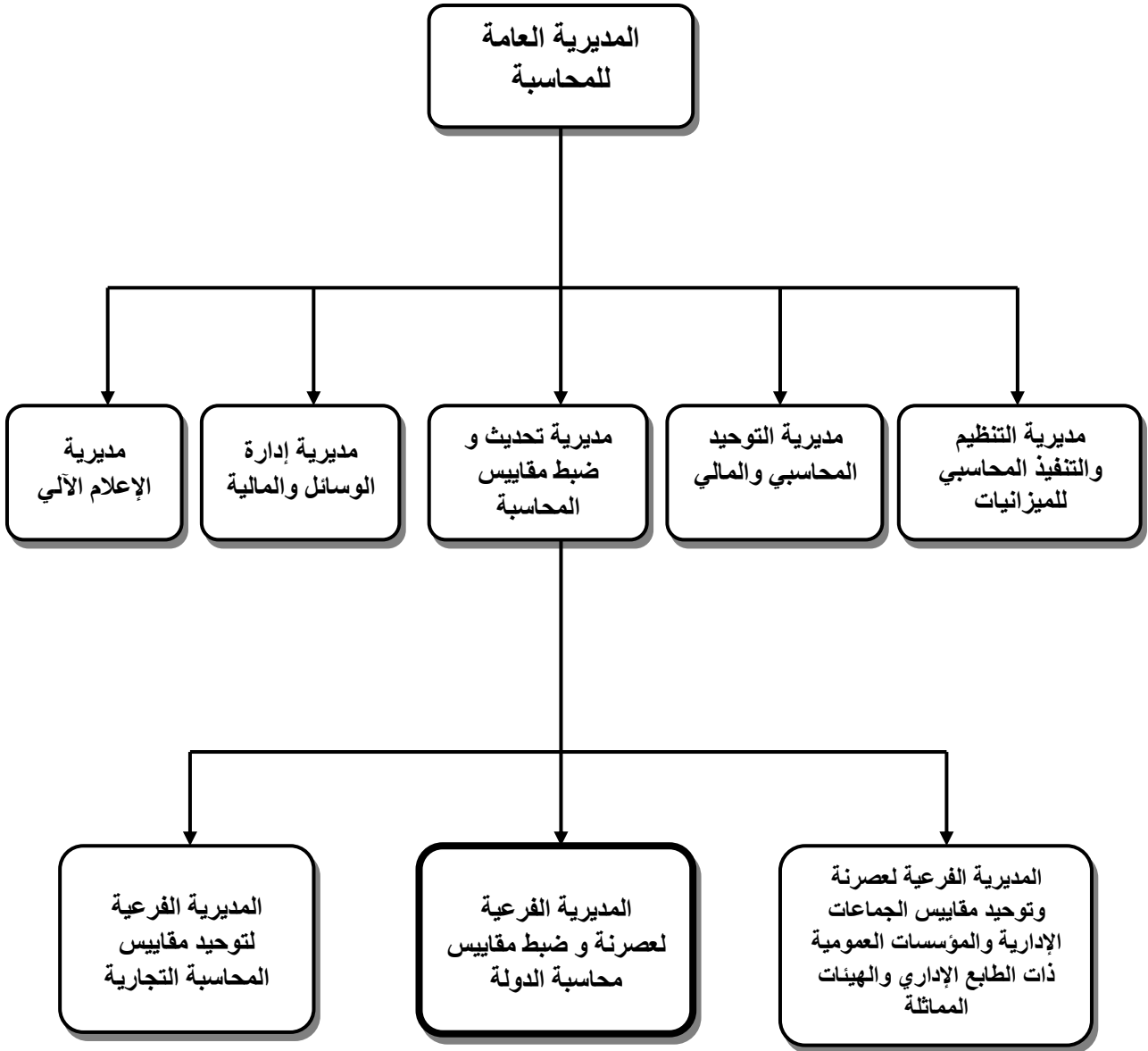
- 1- المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة.
- 2- المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس الجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة.

3- المديرية الفرعية لتوحيد مقاييس المحاسبة التجارية.

مهام المديرية الفرعية لعصرنة و ضبط مقاييس محاسبة الدولة:

- لقد اخترنا هذه المديرية لكون أن مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة PCE و تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS يتم على مستواها. وتكلف بما يأتي :
- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على الدولة، ومتابعتها وتنسيقها وتنفيذها.
 - المساهمة في الأشغال التي تقوم بها المؤسسات والهيئات في مجال توحيد مقاييس محاسبة الدولة.
 - القيام بأي دراسة لعصرنة مصالح الخزينة.
 - المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعته.
 - المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في مجال عصرنة التسيير المالي والمحاسبي للدولة، ومتابعتها و تطبيقها.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة و مديرية تحديث و ضبط
مقاييس المحاسبة



المصدر: وثائق من المديرية الفرعية لعصرنة و ضبط مقاييس محاسبة الدولة.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية في القطاع العام المتبناة في النظام المحاسبي الجزائري

من بين كل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، لم يتم تبني كل هذه المعايير في النظام المحاسبي العمومي الجزائري، بل تم تبني بعضها فقط. في هذا المبحث يتم الحديث عن هذه المعايير المتبناة.

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالجدول المالية

هناك ثلاثة معايير متعلقة بالجدول المالية، معيار عرض البيانات لمالية، معيار قائمة التدفقات المالية ومعيار عرض المعلومات المالية في الميزانية. سيتم التحدث عن كل معيار بنوع من التفصيل.

1-المعيار رقم 01: عرض البيانات المالية

تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار وفقا للمعاني التالية المحددة له¹:

_ أساس الاستحقاق، يعني أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث عند وقوعها وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله. ولذلك فإن المعاملات والأحداث تسجل في السجلات المحاسبية ويعترف بها في البيانات المالية لفترات زمنية الخاصة بها. أي أن العناصر التي يتم الإقرار بها بموجب محاسبة الاستحقاق هي الأصول والالتزامات وصافي الأصول والإيراد والمصاريف

_ الأصول، هي الموارد التي تسيطر عليها المنشأة نتيجة الأحداث السابقة أو يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو امكانية خدمة المنشأة.

_ المنشأة الاقتصادية، تعني مجموعة من المنشآت التي تضم منشأة واحدة مسيطرة ومنشأة واحدة أو أكثر مسيطر عليها.

1-1-الهدف من المعيار

الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للاغراض العامة من أجل ضمان امكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية المنشأة، للفترات السابقة والخاصة بمنشآت أخرى، ولتحقيق هذا الهدف، يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والارشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب الاستحقاق المحاسبي، أما

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préliminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p65

الاعتراف والقياس والافصاح بشأن المعاملات الخاصة والأحداث الأخرى فتتناولها معايير أخرى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

1-2- الهدف من البيانات المالية

البيانات المالية هي عبارة عن تمثيل هيكلي للمركز المالي للمنشأة والمعاملات التي تقوم بها والهدف منها للأغراض العامة هي توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة والتي تكون مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد. وعلى وجه الخصوص يجب أن تكون متوفرة على المعلومات المفيدة لعملية اتخاذ القرار البيانات الموجودة في الملاحق 02، 03، 04، 05 وبيان مدى مسؤولية المنشأة عن الموارد الموكلة لها وذلك من خلال:

- _ توفير معلومات حول المصادر وتوزيع واستخدام الموارد المالية.
- _ توفير معلومات حول كيفية تمويل المنشأة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية.
- _ توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها.
- _ توفير المعلومات حول الوضع المالي للمنشأة والتغيرات فيها.
- _ توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المنشأة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والانجازات.

1-3- مكونات البيانات المالية

تحتوي مجموعة البيانات المالية على ثلاثة جداول وهي كالاتي، بيان المركز المالي، بيان الأداء المالي وجدول تدفقات الخزينة.

1-3-1- بيان المركز المالي

تقوم المنشأة بتوفير سلع وخدمات ضمن دورة تشغيلية محددة بشكل واضح، فالتصنيف المنفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صدر بيان المركز المالي يوفر معلومات مفيدة، حيث أنه يميز صافي الأصول المتداولة باستمرار كرأس مال العامل عن تلك المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الأجل. كما يعمل هذا التصنيف على القاء الضوء على الأصول التي يتوقع تحقيقها خلال دورة التشغيلية الحالية، وكذلك الالتزامات التي تستحق التسوية خلال نفس الفترة¹.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p65

بالنسبة لبعض المنشآت، مثل المؤسسات المالية، يقدم عرض الأصول والالتزامات حسب الترتيب التصاعدي أو التنازلي للسيولة، معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من العرض على أساس ما هو متداول وغير متداول لأن المنشأة لا تقدم السلع والخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح.

الجدول أدناه يبين الشكل النموذجي لبيان مركز المالي:

الشكل رقم (04) : الشكل النموذجي بيان المركز المالي

N -1	N	البيانات
		الأصول
		<u>الأصول المتداولة:</u>
***	***	• النقد و النقد المعادل.
***	***	• الذمم المدينة.
***	***	• المخزون.
***	***	• الدفعات المسبقة.
***	***	• أصول متداولة أخرى.
	A	مجموع الأصول المتداولة
		الأصول غير متداولة
***	***	• الذمم المدينة.
***	***	• الاستثمارات في الشركات الزميلة.
***	***	• الأصول المالية الأخرى.
***	***	• البنية التحتية و الممتلكات و المصانع.
***	***	• المعدات و الابنية.
***	***	• الأصول غير ملموسة.
***	***	• أصول غير مالية أخرى.
	B	اجمالي الأصول غير متداولة
	A + B = C	اجمالي الأصول
		الالتزامات

الالتزامات المتداولة:		
***	***	• الذمم الدائنة
***	***	• اقتراضات قصيرة الأجل
***	***	• الجزء المتداول من الاقتراضات طويلة الأجل
***	***	• مخصصات قصيرة الأجل
***	***	• منافع الموظفين
***	***	• معاش التقاعد
	C	مجموعة الالتزامات
	C - D = E	صافي الأصول

المصدر: وزارة المالية مديرية تحديث وعصرنة المقاييس المحاسبية

1-3-2- بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في 31 ديسمبر

يبين جدول بيان المركز المالي جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معينة ضمن الفائض أو العجز ما لم يقتضي معيار محاسبة دولي غير ذلك ملحق رقم 3.

يشمل الجدول جميع بنود الإيرادات والنفقات المعترف بها في فترة معينة ضمن الفائض أو العجز، وهذا يتضمن آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية. الا أنه قد توجد حالات يمكن فيها استثناء بنود محدودة من فائض أو عجز الفترة الحالية. بحيث يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 03 حالتين من هذه الحالات وتعالج ضمن ما ينص به هذا المعيار: تصحيح الأخطاء أو أثر تغيرات في السياسات المحاسبية.

والشكل الموالي رقم (5) يبين الشكل النموذجي لبيان الأداء المال.

الشكل رقم 05: الشكل النموذجي لبيان الأداء المالي

N - 1	N	البيانات بتصنيف المصاريف حسب الوظيفة
		<u>الإيرادات</u>
	*** *** *** *** ***	<ul style="list-style-type: none"> • الضرائب. • الرسوم و الغراماتو التراخيص • الإيراد لامن المعاملات صرف • التحويلات من المنشآت حكومية أخرى. • إيرادات أخرى
	A	اجمالي الإيرادات
		<u>المصاريف</u>
	*** *** *** *** *** *** *** *** ***	<ul style="list-style-type: none"> • الخدمات العامة. • الدفاع. • النظام العام و السلامة. • التعليم. • الحماية الاجتماعية. • الاسكان و أسباب راحة المجتمع. • الأنشطة الاجتماعية و الثقافية و الدينية. • الشؤون الاقتصادية. • الحماية البيئية. • تكاليف التمويل
	B	اجمالي المصاريف
		<ul style="list-style-type: none"> • الحصة من فائض الشركات الزميلة. • فائض أو عجز الفترة. <p><u>المنسوب الي :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • مالكي المنشأة المسيطرة. • حصص الأقلية.
	A-B	الرصيد

المصدر : وزارة المالية مديرية تحديث و عصرنة المقاييس المحاسبية

1-3-3- جدول تدفقات الخزينة

خصص له معيار خاص به سيتم دراسته بالتفصيل في المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العمومي الخاص
ملحق رقم 4

1-4- الخصائص النوعية للتقارير المالية

تتميز التقارير المالية بالخصائص الآتية:

_ قابلية الفهم، تكون المعلومات قابلة للفهم عندما يتوقع أن يدرك المستخدمون معناها على نحو معقول، ولهذه الغاية يفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة بأنشطة المنشأة البيئية التي تعمل فيها، وأن يكونوا على استعداد لدراسة المعلومات. يجب أن لا يستثني المواضيع المعقدة من البيانات المالية لمجرد أنها يمكن أن تكون صعبة جدا بحيث لا يستطيع بعض المستخدمين فهمها.

_ الملائمة، تكون ملائمة للمستخدمين وفي تقييم الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية ويجب عرضها في الوقت المناسب.

_ المادية، أن المعلومات تكون مادية إذا حدث حذف أو تحريف يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون أو على التقييمات التي تتم بناء البيانات المالية.

_ الموثوقية، تكون المعلومات خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويعتمد عليها المستخدمون لتمثيل بأمانة ما تقتضي تمثيله أو يتوقع بشكل معقول أن يمثلها.

_ الحياد، تكون المعلومات حيادية إذا كانت خالية من التحيز، وتكون غير حيادية إذا تم اختيار أو عرض المعلومات التي تحتويها بطريقة مصممة للتأثير على اتخاذ القرار لتحقيق نتيجة محددة مسبقا.

_ الحيطة والحذر، هي تضمين درجة من الحذر في ممارسة الأحكام اللازمة عند وضع التقديرات المطلوبة في ظل ظروف عدم الاستقرار، كان تكون الالتزامات والمصاريف غير مفهومة.

1-5- التوصيات الخاصة لتطبيق هذا المعيار

ينبغي اعتماد جميع أحكام هذا المعيار من أجل الاستفادة من المعايير الدولية ومع ذلك يطبق تدريجيا وبوجود بعض التغييرات حسب الحالة الإقتصادية للدولة والقوانين المعمول بها.

_ نطاق محاسبة الدولة، العمليات المالية الحالية المنفذة عن طريق جميع المحاسبين العموميين للدولة، والمؤسسات الوطنية كالمجلس الدستوري، البرلمان، ديوان المحاسبة، مجلس المحاسبة، المحكمة العليا، الأكاديمية

الجزائرية العربية والوكالات المتخصصة مثل المركز الوطني للإحصاءات والسلطات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، تعتمد على محاسبة الدورة والمخطط الوطني للدولة الناتج عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS.

_ المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي غير معنية ولا تتأثر بهذه المعايير.

2- المعيار رقم 02: قائمة التدفقات النقدية

يبين هذا المعيار المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأية مؤسسة وهذا ما يسمح بتزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المؤسسة لاستخدام والإنتفاع من تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القدرات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات بتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقديات ومايعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

و يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة التي تدفقت إلى نشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

2-1- تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار

_ النقدية، ويقصد بها النقدية بالخرينة والودائع تحت الطلب.

_ النقدية المعادلة، وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية ولا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.

_ التدفقات النقدية، وتتمثل في التدفقات الداخلة والخارجة من الخزينة.

2-2- كيفية اعداد جدول التدفقات النقدية

خصصت ورشة عمل لدراسة الظروف الراهنة لتسجيل المقبوضات والمدفوعات وكشفت هذه الوثيقة جدول التدفقات النقدية مهمة جدا باعتبار أن المعايير المحاسبية أداة لتسيير الخزينة العمومية.

_ تسجيل عمليات بسيطة وفقا للمحاسبة العامة وترتيبها حسب طبيعتها وخاصة التي لها علاقة بالمحاسبة المستقبلية للدورة.

_ هذا التسجيل سيكون له آثار منذ البداية وذلك حسب تسلسل العمليات، بعد توريد السلع، قبول الخدمة والمصادقة على الفاتورة والتصفية.

_ التوصل التلقائي على سجلات المحاسبة العامة بمراعاة مبادئ محاسبة الدورة، هذه المرحلة تتعلق بالتسجيل المحاسبي الآني وليس في نهاية الدورة المحاسبية.

_ فيما يتعلق بالإفناق سيتطلب العمل على مستويين:

* على مستوى المعايير المحاسبية يتم تحديد طبيعة النفقة ويعتبر نقطة انطلاق الحقوق والالتزامات التي عادة ما تتكون من الخدمة المقدمة.

* على مستوى نظام الإدارة المتكاملة يتم تسجيل أي تدفق مالي في المحاسبة العامة مما يؤدي إلى توليد تلقائي للإدخالات والتي تثبت وجود دين تجاه المورد.

قبل عملية توحيد المعايير فان جدول التدفقات النقدية يمكن إعداده في أي فترة زمنية في السنة بالرغم أنه من الأفضل أن يكون عند افتتاح الدورة المحاسبية الموافق لتنفيذ المخطط الوطني للمحاسبة ووفقا للمعايير المحاسبية ولضمان تطبيق محاسبة الدورة. كما تسجل العمليات المحاسبية العامة بشكل مبسط وتصنيفها حسب طبيعتها.

2-3- عرض قائمة التدفقات النقدية:

هناك ثلاثة أنواع من التدفقات النقدية يمكن تلخيصها فيمايلي:

2-3-1- الأنشطة التشغيلية

تعتبر التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية مؤشرا لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية، تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتقيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إذا تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

من أمثلة التدفقات النقدية التشغيلية

_ المحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

_ المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع وخدمات.

_ المدفوعات النقدية للعاملين وأجورهم.

_ المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صور أقساط أو متطلبات أو تعويض.

_ المدفوعات النقدية المتعلقة بالضرائب.

2-3-2- الأنشطة الاستثمارية

ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بالقائمة إلى توضيح مدى تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية.

أمثلة عن بعض التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

_ المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات الملموسة أو غير الملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات النفقات التي تتحملها المؤسسة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة.

_ المحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.

_ المدفوعات النقدية لشراء حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى أو للدخول في مشروعات مشتركة.

_ المتحصلات النقدية من بيع حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى أو حصص في مشروعات مشتركة.

_ المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد الغير للقروض.

_ المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، وفي حالة اعتبار أحد العقود السابقة عقد وقائي لموقف معين، فإنه يتم تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالعقد حسب التصنيف الخاص بالموقف الذي تم تحصيله أو وضع له احتياط.

2-3-3- الأنشطة التمويلية

يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيداً في التنبؤ بالحقوق والمتطلبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع.

أمثلة عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية مايلي:

_ النقدية الناتجة عن إصدار سندات أو غيرها من وسائل حقوق الملكية.

_ المدفوعات النقدية في سبيل شراء أو استرداد سندات سبق للمؤسسة إصدارها.

_ النقدية الناشئة عن السندات أو المرهونات العقارية أو أية وسائل اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.

_ المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

_ النقدية المدفوعة للمستأجر لتخفيض الإلتزامات للموجودات المستأجرة الناتجة عن عقد الإيجار التمويلي.

- التقرير عن التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية .

2-4 - الأساليب المتبعة لإعداد جدول التدفقات النقدية:

هناك طريقتان:

الطريقة المباشرة، حيث يتم تسجيل مختلف التدفقات النقدية عند حدوثها ويتم تصنيفها حسب المعايير المحددة من خلال الجدول.

الطريقة غير المباشرة، والتي تعتمد على جمع الحسابات المالية وإعداد جدول التدفقات النقدية لاحقاً.

هذا المعيار يفضل استخدام الطريقة المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، إذ تقدم هذه الطريقة معلومات قد تفيد في تقرير التدفقات النقدية المستقبلية والتي قد لا تكون متوفرة في ظل الطريقة غير المباشرة وكذا يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بإجمالي المبالغ المحصلة والمدفوعة للبنود الرئيسية ويمكن أن نستنتج بعض مزاياها فيما يلي:

_ هناك متابعة مستمرة للدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

_ يسمح بالقيام بتعديل بنود المبيعات وتكلفة المبيعات وكذا باقي بنود قائمة الدخل.

_ متابعة التغيرات خلال الفترة في المخزون وحسابات المدينة والدائنة لكل العمليات التشغيلية.

_ متابعة البنود غير النقدية الأخرى.

_ متابعة البنود الأخرى التي تعتبر آثارها النقدية ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

وتسمح الطريقة غير المباشرة بحساب صافي التدفقات النقدية عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة في نهاية الدورة دون معرفة التفاصيل.

2-5- معالجة التدفقات النقدية

سيتم التحدث عن طريق معالجة بعض العمليات الخاصة بهذا المعيار.

2-5-1- كيفية معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

يجب تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات بالعملة الأجنبية بالعملة المستخدمة في إعداد التقارير المالية للمؤسسة وباستخدام سعر الصرف بين تلك العملة والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي بمراعاة المعيار المحاسبي الدولي رقم 4 " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ". ولا تعتبر المكاسب والخسائر ضمن التدفقات النقدية بافتراض أنه تم التقرير عن تلك التدفقات النقدية باستخدام سعر الصرف السائد في نهاية الفترة المالية.

2-5-2- البنود الاستثنائية

يجب تبويب وتحديد طبيعة ومقدار التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود الاستثنائية حسب الأنشطة المسببة لها إلى تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية بقائمة التدفقات النقدية لمساعدة مستخدمي القائمة في فهم طبيعة هذه التدفقات وتأثيرها على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للمؤسسة .

2-5-3- الفوائد والأرباح الموزعة

يجب الإفصاح عن إجمالي الفوائد المدفوعة وتوزيعات الأرباح المحصلة والمدفوعة (كأرباح السندات) في موضع منفصل بالقائمة، كما يجب تبويبها بطريقة متسقة من فترة إلى أخرى.

2-5-4- ضرائب الدخل

يتعين الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة عن العديد من العمليات التي يترتب عليها ضرائب، بتبويبها كتدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، كما أن التدفقات النقدية الضريبية المرتبطة بتلك العمليات قد لا يسهل تحديدها أو تتبعها، لأنها تحدث في فترة مالية مختلفة عن الفترة التي حدثت فيها العمليات المسببة لها، ونجد هذه الحالة خاصة في الاستثمار الذي يدوم أكثر من سنة.

2-5-5- العمليات غير النقدية

يجب استبعاد العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية من قائمة التدفقات النقدية. كما يجب الإفصاح عن تلك العمليات في مكان آخر بالبيانات المالية بحيث يمكن دائما توفير المعلومات المتعلقة بتلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

هناك العديد من العمليات التي لا تؤثر بطريقة مباشرة على التدفقات النقدية للفترة الحالية، بالرغم من تأثيرها على هيكل الأموال وموجودات المؤسسة. لأننا لا نتحصّل على تدفقات نقدية في الفترة الحالية، ومن أمثلة العمليات غير النقدية مايلي:

- شراء استثمارات مقابل ديون طويلة الأجل، أو حصول على استثمارات باستخدام أسلوب التأجير التمويلي.
- تحويل بعض الديون إلى حقوق الملكية.

2-6- الشكل النموذجي لجدول تدفقات الخزينة

جدول تدفقات الخزينة يعتبر من أهم الوثائق التي تشكل البيانات المالية. فكما نلاحظ أنه يمس كل جوانب المؤسسة من نشاطها العادي إلى تغيرات في الاستثمار والتمويل، ومن خلال هذه التفاصيل يمكن معرفة التدفقات

النقدية التي تؤثر سلبا وإيجابا على المؤسسة، ويسمح بالمقارنة بين النتائج المحققة في السنة N والسنة N - 1 لتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي. ملحق رقم 06.
يمثل الجدول أدناه الشكل النموذجي لجدول التدفقات النقدية.

الشكل رقم (06): الشكل النموذجي لجدول التدفقات النقدية

نوعية التدفق	جدول التدفقات النقدية	نشاط السنة N-1	نشاط السنة N
تدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية	<p>إيرادات:</p> <p>بيع المواد و تقديم خدمات تحصيل الضرائب والرسوم و إيرادات أخرى تحصيل إيرادات السيادية تحصيلات أخرى</p> <p>نفقات:</p> <p>دفع أجور العمال المشتريات و الخدمات الخارجية المدفوعة إيداع و استرداد الرسوم نفقات أخرى وظيفية تقديم إعانات للخدمات العمومية نفقات الدخل المدفوعات الناتجة عن تنفيذ ضمانات الدولة فوائد مدفوعة نفقات أخرى</p> <p>تدفقات الخزينة الصافية المرتبطة بالنشاط (I)</p>		
تدفقات النقدية المرتبطة	<p>اقتناء العقارات:</p> <p>استثمارات مادية ومعنوية استثمارات معنوية</p>		

عمليات الاستثمار	تحويل الاستخدامات: استثمارات مادية و معنوية استثمارات معنوية		
	التدفقات النقدية الصافية المرتبطة بعمليات الاستثمار (II)		
التدفقات النقدية المرتبطة بالعمليات المالية	Emissions d'emprunt OAT BTN Sold des BTA		
	Remboursements des emprunts (hors BTF) Dette negociable OAT BTAN Dette non negociable Flux liés aux instruments financiers à terme		
	تدفقات الخزينة الصافية المرتبطة بالعمليات المالية (II)		
	تغيرات الخزينة: $IV = I + II + III = VI - V$		
	الخزينة في بداية الفترة (V)		
	الخزينة في نهاية الفترة (VI)		

المصدر : وزارة المالية مديرية تحديث وعصرنة المقاييس المحاسبية

مثال : يهدف هذا المثال بصفة أساسية إلى توضيح كيفية تطبيق المعيار و للمساعدة على فهم معانيه، تم استخدام المبالغ المتعلقة بالفترة الحالية فقط. و لكن بتطبيق المعيار الدولي الأول " عرض البيانات المالية " فانه في التطبيق العملي يجب مراعاة عرض الأرقام السنة السابقة للمقارنة. يتم عرض التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة لأنها الطريقة الأفضل و هي التي ستعمل في المؤسسات الجزائرية.

الجدول رقم (01): جدول التدفقات النقدية

الأرصدة	المبالغ	التدفقات النقدية
1560	30150	I - التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية: متحصلات نقدية من العملاء
	(27600)	مدفوعات نقدية للموردين والعاملين
	2550	النقدية الناتجة من العمليات
	(270)	فوائد مدفوعة
	(900)	ضرائب دخل مدفوعة
	1380	التكلفة النقدية قبل البنود الاستثنائية
	180	متحصلات من تسوية خسائر الزلازل
		صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية
		II - التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية:
	(550)	مدفوعات للحصول على مؤسسة جديدة بعد خصم الديون (ملاحظة 1)
		مدفوعات لشراء موجودات ثابتة (ملاحظة 2)
	(350)	متحصلات من بيع معدات
	20	فوائد محصلة
	(480)	توزيعات أرباح نقدية مستلمة
200	صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية	
200	III - التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية:	
	متحصلات من اصدار سندات	
250	متحصلات من عن قروض طويلة الأجل	

	25	مدفوعات عن موجودات مستأجرة لعقود تمويلية
	(90)	توزيعات عن أرباح نقدية مدفوعة للمساهمين
	(1200)	صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية
(790)		صافي الزيادة في النقدية و النقدية المعادلة
290		النقدية و النقدية المعادلة (ملاحظة 3)
120		
410		النقدية و النقدية المعادلة في نهاية الفترة

ملاحظة 1 : مدفوعات للحصول على مؤسسة جديدة بعد خصم الديون

تم خلال الفترة شراء مؤسسة X، لقد قدرت القيمة العادلة للموجودات التي تم الحصول عليها و المطلوبات التي تم الالتزام بها كمايلي:

40	القيمة النقدية
100	قيمة المخزون
100	المدينون
650	موجودات ثابتة
(100)	الدائنون
(200)	ديون طويلة الأجل
590	إجمالي ثمن الشراء
(40)	يخصم منه ديون المؤسسة
	القيمة النقدية لشراء المؤسسة X 550

ملاحظة 2 : مدفوعات لشراء موجودات ثابتة

تم خلال الفترة الحصول على معدات و آلات بتكلفة اجمالية قدرها 1250 دج منها معدات و آلات مؤجرة بعقود تمويلية قيمتها 900 دج، و تم دفع الباقي و قدره 350 دج لشراء هذه المعدات. و منه القيمة المسجلة في جدول التدفقات النقدية هي : $350 = 900 - 1250$

ملاحظة 3: النقدية و النقدية المعادلة

تتكون النقدية و النقدية المعادلة من النقدية بالصندوق والأرصدة لدى البنوك والاستثمارات و الأدوات المالية تتمثل النقدية و النقدية المعادلة في قائمة التدفقات النقدية فيمايلي:

25	النقدية بالصندوق و لدى البنوك
135	استثمارات قصيرة الأجل (سندات)
160	النقدية و النقدية المعادلة
(40)	أثر التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية
120	صافي النقدية و النقدية المعادلة

3- المعيار رقم 24 : عرض المعلومات المالية في الميزانية

- المعيار رقم 24 يوجب الحكومات التي تنشر ميزانياتها التقديرية والقوائم المالية على نشر تقرير تنفيذ الميزانية.
- هذا الحكم أقترح رغم غياب المحاسبة العامة.
- تقرير تنفيذ الميزانية يجب أن يعتمد على نفس أسس المحاسبة كما هو في الميزانية.
- كما يجب على الدولة تقريب النتائج المقدمة بين هاتين الوثيقتين لما يكون أساس محاسبة الميزانية يختلف عن أساس المحاسبة العامة .
- هذا التقريب عبارة عن شرح انحرافات النتائج المستخرجة بين محاسبتين اعتمدتا على أسس مختلفة ، حيث يتم تعيين وتحديد مبالغ الانحرافات وهذا بالأخذ بعين الاعتبار المحيط المحاسبي، اختلاف أساس المحاسبة، اختلاف زمن المحاسبة .
- المعيار رقم 24 يكمل مبدأ شفافية حسابات الدولة حيث يجمع في نفس الوثيقة:
- ◀ القوائم المالية المقدمة حسب قواعد المحاسبة العامة وتطبيقا لأحكام المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي IPSAS.
- ◀ تقرير تنفيذ الميزانية، يحسب حسب قواعد المحاسبة الخاصة بوصف العمليات المالية.
- ◀ شرح الفروق المسجلة بين نتائج المحاسبتين لما تكون الأسس المتخذة مختلفة¹.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p102

توصيات تطبيق المعيار:

3-1- أحكام المعيار الذي يتم تطبيقه:

- نشر تقرير تنفيذ الميزانية.
 - تبيان شكل تقديم نتائج تنفيذ الميزانية في القوائم المالية.
 - تقريب (إعادة التوفيق) بين المحاسبة العامة ومحاسبة الميزانية بشرح الفروقات.
- المعيار الجزائري يمكن أن يكون له غرض توضيح الأهداف المسطرة في الفترة الانتقالية فيما يخص إلزامية التقريب بين النتائج.

3-2 - برنامج التطبيق:

الجزائر يجب أن تركز على التطبيق في الآجال أحكام هذا المعيار:

- قبل فتح سيرورة الترميم : القيام بنشر تقرير تنفيذ الميزانية.
 - قبل التطبيق: تكميل الحقوق الملاحظة (المسجلة).
- المعيار الجزائري يمكن أن يعني، كل زمن انتقالي، رغم أن المحاسبة الجزائرية سوف تحوي أيضا على عناصر معالجة خاصة بالمحاسبة المبسطة (التكاليف ونواتج الصندوق) طبيعة المنتج المعلوماتي حول تنفيذ الميزانية في نفس وقت القوائم المالية.
- تضيف الدولة في الملاحق التوضيحات الضرورية من أجل فهم الفروقات بين النتيجة المالية ونتيجة العام المسجلة في القوائم المالية المذكورة¹.
- بعد التطبيق: تكميل الحقوق الملاحظة (المسجلة).

ابتداء من وقت إعداد القوائم المالية كلية على أسس الحقوق المسجلة، تقريب كلي سوف يتم إجراءه وهذا يتميز وتقدير الفروقات الناتجة عن:

- ◀ المحيط المحاسبي.
- ◀ الأساس المحاسبي.
- ◀ الزمن المحاسبي.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préliminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p122

المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالإيرادات والاستثمارات

هناك معياران تبنتهما الجزائر متعلقين بإيرادات والاستثمارات.

1-المعيار رقم 23 : الإيرادات السيادية والعمليات بدون مقابل مباشر

يهدف هذا المعيار إلى تعريف المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي للإيرادات السيادية للدولة وعرض هذه الإيرادات في جداول مالية.

1-1- عرض دواعي وأسباب وجود المعيار

فالهدف من عرض المعيار هو إيجاد قاعدة للتسجيل المحاسبي للإيرادات السيادية التي توافق محاسبة الدورة. يجب أن تتضمن حسابات الدولة مجمل الالتزامات والحقوق لهذه الإيرادات. فهذه المحاسبة تسمح بتحسين مستوى معرفة الوضعية الجبائية للدولة وجلب العناصر المهمة لتحليل مردود الضرائب، بمعنى آخر معرفة تدفقات الخزينة التي تتجر مع حقوق والتزامات الدورة المعطاة. فهذا المعيار له أهمية خاصة للإيرادات الجبائية، فهذه الأخيرة تكوّن الطريقة التمويلية الرئيسية لتكاليف الدولة.

1-2- مجال تطبيق هذا المعيار

يطبق هذا المعيار على العمليات السيادية للدولة المحصلة من الغير ولا تحصل مباشرة، وليس هناك في المقابل مورد ذو قيمة مساوية. هذا المعيار يطبق على الإيرادات السيادية للدولة وتتمثل فيما يلي:
_ إيرادات جبائية متعلقة بضرائب الدولة والرسوم المشابهة.
_ الغرامات والعقوبات الأخرى الصادرة عن الدولة.

كما أن هذا المعيار لا يطبق على الإيرادات الأخرى للدولة، أي الإيرادات التي لا تتعلق سواء بالعمليات التي لها مقابل مباشر بقيمة مساوية وهذا من الغير (بيع ممتلكات أو تقديم خدمات؛ التنازل أو الاستعمال من طرف الغير لأصول معنوية، مادية أو مالية... الخ).

1-3-التسجيل المحاسبي للإيرادات السيادية

تسجيل الإيرادات تطبيقيا في محاسبة الدورة تترجم بإقصاء المجموعة 09 والإدخال المباشر للعمليات في حسابات الإيرادات والنفقات. كما تسمح أيضا بربط الإيرادات والنفقات لهذه الدورة. وتتم عملية التسجيل على مرحلتين:

المرحلة 01:

- معاينة الحدث المنشأ للإيراد (le fait générateur) يكون حق التحصيل وهذه هي مرحلة حاسبة الذمة.

المرحلة 02 :

_ تسوية الحقوق بدفعها في حساب المتاحات disponibilité هذه المرحلة تدخل في آجال متغيرة بعد المرحلة الأولى.

_ مخططات الحقوق المثبتة (تجمع الإيرادات والنفقات) تبين متابعة الذمة في مفهوم الديون والحقوق.

مثال: قامت الدولة بتقدير إيراداتها المتعلقة بالضرائب بقيمة : 10.000.000 دج .

المرحلة 01 : يتم تسجيل القيد التالي بمجرد حدوث الحدث المنشأ عن طريق الحسابين د/7* و د/4*

د/4* حقوق

مدین	دائن
	10.000.000

د/7* إيرادات

مدین	دائن
10.000.000	

المرحلة 02 : عند التحصيل الفعلي للإيراد يتم تسجيل القيد التالي:

د/4* حقوق

مدین	دائن
10.000.000	

د/5* متاحات

مدین	دائن
	10.000.000

تسمح المجموعة 04 الحقوق بمتابعة حقوق الدولة لدى الغير وتحديد الملتزمين بالدفع وغير الملتزمين. هاتين المرحلتين لم يكن يعتمد عليها في مدونة حسابات الخزينة فقد أتى بها المخطط المحاسبي للدولة الذي سيتم التحدث عنه في المبحث الثالث باستخدام المعيار المحاسبي رقم 23.

1-4-التسجيل المحاسبي لإيراد التحويلات (transferts)

تتعلق التحويلات بكل العمليات بدون مقابل مباشر باستثناء الضرائب فهذا التعريف يشمل: المساعدات، الهبات، عطاءات، هدايا، تخفيض الديون، التخلي عن الحقوق، الغرامات والعقوبات.

أما المبدأ الأساسي لمعالجة التحويلات فلإن المعيار 23 مستتب من المبادئ الأساسية لتسجيلات الأصول مع الأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات التي يمكن أن نجدها في المجالات التالية: مراقبة التحويل، احتمال تحقيق التحويل، تقييم نجاعة التحويل.

علما أن هناك بعض خصوصيات المعالجة لبعض التحويلات على غرار الغرامات، تخفيض الديون، قبول الالتزامات، الهبات والعطاءات.

2- المعيار رقم 17: الاستخدامات المادية الثابتة

1-2- شروط تسجيل الاستخدامات المادية الثابتة في الميزانية:

_ المعيار 17 لا يفرض التسجيل المحاسبي للأصول بالقيمة التاريخية، التي لها الخصائص الآتية: عدم حرية البيع، قيمتها غير مرتبطة بسعر السوق الثابتة.

_ تسجل الاستخدامات المادية في أصول الدولة، إذا كانت الملكية لهذه الأخيرة وتنتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية وإذا كانت تكلفتها أو قيمتها الحقيقية يمكن تحديدها بدقة.

_ تسجل المرافق العمومية (الطرق، الغاز، الكهرباء...الخ) كاستخدامات مادية ثابتة.

2-2-العناصر المكونة للاستخدامات المادية الثابتة:

يمكن جمعها أو تجزئتها إلى:

_ عناصر ذات قيمة فردية غير معتبرة كالكتب ولواحق الإعلام الآلي يمكن جمعها وتسجيلها بالقيمة الإجمالية.

_ بالعكس، القيمة الإجمالية للأصل (الاستخدام) يمكن تجزئتها إلى مختلف العناصر إذا تم التعرف على قيمة كل عنصر وإذا كانت مدة الاستعمال مختلفة.

_ مكونات بعض الاستخدامات التي يمكن استبدالها بمطي مجال مضبوط، مثلا التجهيزات الداخلية للطائرة أو تعبيد الطريق، أدرجت كأصول والمعيار 17 يقترح تسجيلها كأصول مختلفة عن الاستخدام المادي الثابت وهذا قصد إخراجهم من الميزانية عندما يصل وقت إستبدالهم.

2-3- تقييم الاستخدامات المادية الثابتة

يتم التقييم الأولي بالتكلفة، معناه:

_ الإستخدامات المكتسبة بتكلفتها، تكلفة الشراء (سعر الشراء، الحقوق الجمركية، الرسوم الغير قابلة للتحويل، مصاريف التركيب، الخدمات،....الخ).

_ الإستخدامات المنتجة من طرف الدولة، تكلفة الإنتاج.

_ الإستخدامات المكتسبة بدون مقابل أو بتكلفة رمزية، القيمة العادلة عند الاقتناء.

يضاف النفقات البعدية للاستخدام إلى القيمة الأولية للأصل:

_ إذا كانت بهدف زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو كتكاليف.

_ إذا كانت بهدف الحفاظ على المنافع الاقتصادية المنتظرة (الصيانة والإصلاح).

2-4- حساب الإهلاكات

تتميز الإهلاكات بالخصائص الآتية:

_ يحسب الإهلاك باعتبار مدة التحصيل على المنافع الاقتصادية والتي تنطلق من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالاستخدام.

_ تعرف مدة استعمال أصل ثابت نسبة إلى المنفعة المنتظرة: يمكن أن تكون أقل من مدة الحياة الاقتصادية.

عندما يتم التنازل عن استخدام من الأصول قبل إهلاكه كلياً، فيجب إهلاكه بقاعدة النسبة إلى غاية وقت التنازل عنه. أما الأراضي لها مدة حياة غير محددة تكون غالباً غير قابلة للإهلاك. يجب أن تكون محل تسجيل مختلف عندما يكون الاكتساب يتعلق في آن واحد بالأراضي والمرفق المبني عليها.

_ تستعمل عدة طرق للإهلاك: الخطي، التنازلي، النسبي بعدد الوحدات المنتجة.

_ مدة استعمال الاستخدامات وطرق الإهلاك يمكن إعادة دراستهما وتعديلهما دورياً. وفي هذه الحالة، تتم معالجة التعديل الناتج كتغيرات التقدير المحاسبي.

_ تكون تخصيصات الإهلاكات أعباء الدورة المحاسبية. ويكون الإهلاك خصم يسجل في الميزانية (دائن في حساب إهلاك الاستخدامات).

2-5- تدني القيم

يمكن تقديم الملاحظات الآتية:

_ يكون تدني القيم خسارة قيمة الاستخدامات الغير المأخوذة في الإهلاك، إما بسبب أن الأصل غير قابل للإهلاك، مثل الأراضي، أو أن قيمة الخسارة المأخوذة في الإهلاك أقل من القيمة الحقيقية للخسارة (في هذه الحالة الفرق يمثل تدني القيمة).

_ كما هو في الإهلاكات، تكون تدني القيم أعباء الدورة المحاسبية ومؤهلات الخصوم تسجل في الميزانية.

تحسب بالرجوع إلى قيمة السوق أو القيمة المتبقية، حسب قيمة الأصول المماثلة، وبغياب كل مرجع يمكن استغلاله، حسب تكلفة إعادة الإنتاج أو الاستبدال.

_ عند تقييم الاستخدامات بالقيمة العادلة، تعدل الإهلاكات المطبقة نسبيا عند إعادة التقييم، ولكن، يمكن حساب القيمة الصافية للأصل قبل إعادة التقييم وإعادة تقييمه بالقيمة الصافية.

_ يسجل إعادة التقييم في الميزانية في حساب " انحرافات التقييم "

_ لا يسمح المعيار 17 بإعادة تقييم أصل مكتسب بصفة منفردة، وإذا تمت إعادة التقييم بالقيمة العادلة فإنه يتم تقييم كل أصل على انفراد (الطائرة).

2-6- التنازل عن الاستخدامات المادية الثابتة

يمكن ذكر الملاحظات الآتية:

_ لا تظهر الاستخدامات المادية الثابتة في الميزانية إذا تم التنازل عنها أو التخلي عن نشاطاتها.

_ تكوّن الإيرادات والخسائر الناتجة عن التنازل عن الاستخدامات المادية الثابتة وواردات وتكاليف، وتظهر في جدول حسابات النتائج أو جدول الأداء المالي.

_ يتم تحديد هذه التكاليف والنواتج من خلال الفرق بين سعر البيع والقيمة الصافية المحاسبية الظاهرة في الميزانية.

_ يجب أن تحتوي القوائم المالية على المعلومات الضرورية لإظهار الطرق المحاسبية المستعملة في تقييم كل صنف من الاستخدامات. وهذا بالإضافة إلى كل الشروحات التي تعنى بترجمة التدفقات المادية (دخول وخروج)¹.

¹ Rapport de la Direction Général de la comptabilité Publique: synthèse de diagnostic préliminaire par secteur du système de la comptabilité publipue ;2000 ;p145

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام قيد الدراسة

لقد انتهجت الجهة المسؤولة عن متابعة مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتبني المعايير المحاسبية للقطاع العام إلى تبني معايير أخرى زيادة عن المعايير الخمس السالفة الذكر، مع الإشارة إلى بقاء نفس التسمية للمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقطاع العمومي مع تغيير محتواها بعض الشيء وهذا لتتماشى مع طبيعة الإقتصاد الجزائري، فالمعايير المتبناة حاليا هي معايير جزائرية مستمدة من المعايير الدولية الأصلية إلا أنها مازالت مشاريع قيد الدراسة وهذه المعايير تتمثل في:

1- المعيار رقم 09: الإيرادات من العمليات ذات المقابل المباشر

يهتم هذا المعيار بتحديد الإيرادات المباشرة للدولة التي تتمثل أما في بيع السلع والخدمات أو استخدام موجوداتها وأنها تتوافق مع العوائد والفوائد وأرباح الأسهم. كما يهتم بالعمليات الناتجة عن التنازل على الاستثمارات "الأصول الثابتة" أو الإيرادات الناتجة عن استغلال الموارد الطبيعية. في حالة تقديم خدمات يتم تقييم تسليم المنتج بالرجوع إلى سير العمل في تاريخ التقرير ما إذا كان يمكن قياسه بشكل موثوق به، ولكن يتطلب أن تملك الدولة نظام معلومات داخلي خاص لحساب التكاليف التي تتحملها. هذه المعلومات تتعلق بالسياسات المحاسبية المتبعة للإعتراف بالإيرادات وتقدير حجمها وخاصة المتعلقة بالخدمات ومبيعات الأصول والفوائد والأرباح.

2- المعيار رقم 12: المخزونات

يوضح هذا المعيار ما يلي:

- _ تمثل المخزونات إما شراء السلع لإعادة بيعها أو المواد الأولية واللوازم في انتظار أن تستهلك في عملية إنتاج السلع والخدمات، أو لإنتاج من أجل عملية البيع وتوزيعها عند الانتهاء.
- _ هذا المعيار لا يشمل الأسهم التي تغطيها المعايير الأخرى ومخزون من البناء والثروة الحيوانية، مخزون المعادن والمنتجات الزراعية ومنتجات الغابات.
- _ الاعتماد على قوائم جرد السلع المستهلكة .
- _ يعتمد هذا المعيار على طريقتين لمعرفة رصيد المخزون وهي: الطريقة الأولى، ما يدخل أولا يخرج أولا. الطريقة الثانية، طريقة التكلفة الوسطية المرجحة .

_ يهتم هذا المعيار كذلك بالمحاسبة التحليلية وذلك بكيفية حساب تكاليف الإنتاج والتي تمثل التكاليف المتصلة مباشرة بوحدات الإنتاج والتكاليف الثابتة.

_ أما في حالة إنتاج عدة منتجات في آن واحد لا يمكن أن تكون التكاليف المخصصة على وجه التحديد إلى منتج واحد بل يتم تقسيمها بين جميع المنتجات بشكل ثابت.

_ هناك تكاليف استبعدت من تكاليف الإنتاج وتتمثل في ما يلي: تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية.

3-المعيار رقم 13: عقود الإيجار

يبين هذا المعيار للمستأجرين والمؤجرين السياسات والافصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي.

لا يطبق هذا المعيار على العقود المتعلقة بالتشغيل أو استخدام الموارد الطبيعية (النفط، الغاز، الأخشاب والتعدين وما إلى ذلك) أو اتفاقات الترخيص للأفلام، وتسجيلات الفيديو وبراءة الاختراع أو حقوق التأليف والنشر.

تعريفات

سنكتفي في هذه الفقرة بتقديم مجموعة التعاريف للمصطلحات المستخدمة في هذا المعيار لم يدخل حيز التنفيذ.

_ **عقد الإيجار**، هو اتفاقية يعطي المؤجر للمستأجر بموجبها حق استخدام الأصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.

_ **عقد الإيجار التمويلي**، هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل، وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر.

_ **عقد الإيجار التشغيلي**، هو عقد إيجار عدا عقد الإيجار التمويلي.

_ **عقد الإيجار غير قابل للإلغاء**، لكن يمكن إلغاؤه في الحالات التالية:

* عند حدوث أي طارئ بعيد الاحتمال.

* إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو لأصل معادل له مع نفس المؤجر.

* عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي للإلغاء العقد (تعويض).

_ **بدء عقد الإيجار**: هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية للاتفاقية.

مدة عقد الإيجار هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد فيها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى فترات أخرى يكون فيها للمستأجر حق اختيار هذا الاستثمار في استئجار الأصل مقابل دفعة أخرى.

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار: هي المبالغ التي يدفعها المستأجر يتم دفعها طيلة مدة عقد الإيجار.

_ العمر الاقتصادي، ويتمثل فيمايلي:

* الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلا للاستعمال اقتصاديا من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

* عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المتشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم أو أكثر.

_ **العمر النافع**، هي الفترة الباقية المقدر من بدء عقد الإيجار والتي يتوقع من خلالها أن تستهلك المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل.

4-المعيار رقم 19: المؤونات، الأصول المحتملة والخصوم المحتملة

المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 يتناول أحكام الأصول والخصوم المتعلقة بالقيمة السوقية، العقود غير المنجزة واستحقاقات الموظفين.

محاسبة المؤونات تتم في أعمال نهاية السنة ويجب أن تستوفي الشروط الثلاثة التالية:

_ إحتمال وقوع المؤونة محققة وتقديرها بشكل موثوق.

_ أن هذه المؤونة نشأت عن أحداث سابقة وليس أثناء معالجة أعمال نهاية السنة.

_ شريطة أن هذه المؤونة تنطوي على تدفق مالي محتمل من كمية الموارد التي يمكن تحديدها بشكل صحيح.

5-المعيار رقم 21: انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للخرينة

هذا المعيار يطبق على حساب الأصول التي لا تؤثر على الخرينة، أي الموجودات التي لا تقام لكسب العائد من المبيعات، ولا يطبق على الأصول غير النقدية.

لقد تم اضافة معيارين محاسبين جزائريين تتمثل في:

_ معيار مكونات الخرينة (les composants de la trésorerie).

_ معيار الأعباء (les charges).

المبحث الثالث: المخطط المحاسبي الجديد للدولة (PCE)

يمثل المخطط المحاسبي للدولة المدونة التي تسمح بالقيام بمجموع الحسابات لعمليات الدولة وفقا للمعايير الدولية IPSAS المطبقة في القطاع العمومي. إن هذا المخطط الجديد أتى بعد مشروع 2002 الذي يهدف لوضع الخطوط العريضة لتطوير الإصلاح المحاسبي للدولة، إذ أن فكرة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مكن الجزائر من تبني تطبيق المعايير المناسبة لاقتصادها وهذا قصد تطبيق محاسبة الدولة مطابقة لهذه المعايير، أتت هذه العصرية لتكميل الإصلاح الميزاني الجاري.

المطلب الأول: نشأة المخطط المحاسبي الجديد للدولة

في إطار التعاون وتبادل الخبرات مع الشريك المباشر للجزائر (فرنسا)، فإنه قد تمت الاستعانة بمكتب دراسات فرنسي، وهذا للاستفادة من التجربة الفرنسية في مجال الإصلاح المحاسبي، كما تمت الاستفادة في مجال الإصلاح الميزاني على الخبرات الكندية.

1- المبادئ الأساسية المعتمدة في إنشاء المخطط المحاسبي الجديد للدولة

تدخل هذه الدراسة ضمن الأعمال المتبعة من طرف **GIP ADETEF**¹ في إطار إصلاح تطبيق ميزانية النفقات العمومية، هذه الأعمال نتج عنها الإصدار المتتابع للوثائق الآتية:

- ◆ Recueil des normes.
- ◆ Schémas d'adaptation des normes.
- ◆ Schémas d'écritures comptables.
- ◆ Schémas d'architecture des comptes.

بالموازاة مع هذه الأعمال تم اقتراح قانون عضوي يخص قوانين المالية وهذا بالشراكة مع الخبراء لـ **CRC** **SOGEMA**² قدم بتاريخ 07 أكتوبر 2006 إضافة إلى الموجز الوظيفي للإجراءات، صالح لكل الوزارات، يحدد قواعد تطبيق كل عمليات النفقات، وبصفة خاصة تلك المتعلقة بالرقابة.

اعتمد **GIP ADETEF** لإنجاز هذا المخطط على:

- _ المدونة الحالية لحسابات الخزينة **NCT** .
- _ المخطط المحاسبي للدولة الجزائرية (مشروع **PCE**).
- _ المعايير المحاسبية **IFRS** المصادق عليها في الجزائر.

2- خصوصيات المخطط المحاسبي الجديد

المخطط المحاسبي الجديد للدولة الجزائرية وضع وفقا لمبادئ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أخذا بعين الاعتبار خصوصيات الدولة الجزائرية أي وفقا للمعايير الدولية المتبناة التي تم ذكرها سابقا، إذ أن

¹ مكتب دراسات فرنسي يهتم بالاصلاحات في مجال المحاسبة العمومية.

² عبارة عن مكتب دراسات كندي يهتم بعصرنة أنظمة الميزانية.

تبنى هذه المعايير ضروري حيث إنها هي من تحدد في أغلب الأحيان إذا كان يستوجب إنشاء حسابات خاصة في المخطط المحاسبي للدولة أم لا.

1-2 إعادة هيكلة الحسابات

يكن الهدف الرئيسي للإصلاح الحالي في السماح بتسجيل العمليات المالية والميزانية للدولة في أقرب الآجال. إذ أن هذا المبدأ يلزم إعادة هيكلة الحسابات المسجلة في العمليات السابقة التي لم تنتهي بعد بتحميلها في حسابات النتائج هذا قبل الميزانية الافتتاحية الأولية للمخطط المحاسبي الجديد للدولة.

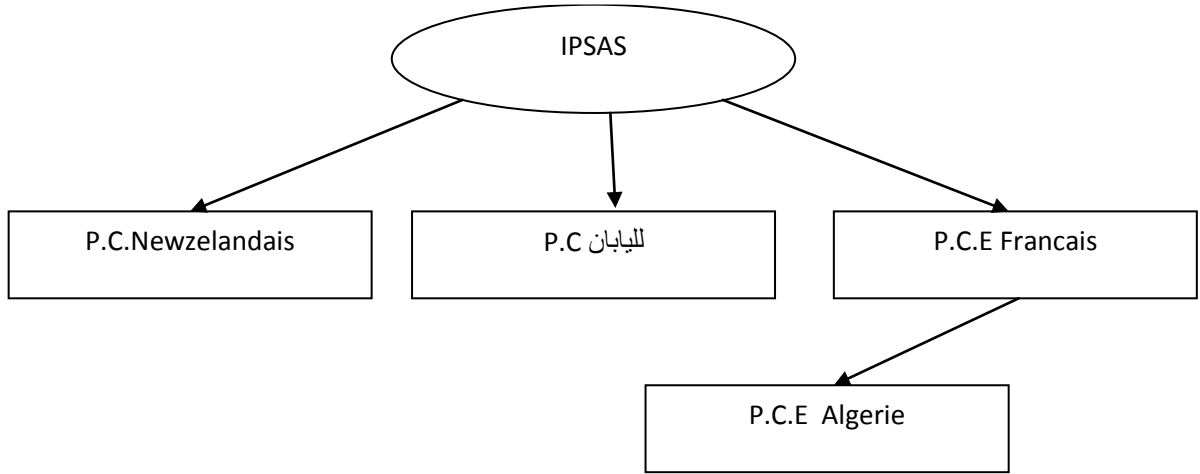
2-2 إعادة تنظيم شبكات المحاسبة:

هناك تفكير في لزوم إعادة تنظيم شبكات المحاسبة فيما يخص الإيرادات الجبائية يمكن أن يترجم بإقامة نظام القابضين الرئيسيين المركزيين لمصالح الضرائب المكفون بالتجميع (**consolidation**) على المستوى الولائي أو الجهوي لعمليات مصالح الضرائب.

هذا الحل يأخذ في الحسبان التنظيم الحالي، حيث أكثر من 800 محاسب معتمد قائم على عمليات التحصيل التي هي تحت مسؤوليته والتي يتم متابعتها بطريقة يدوية من طرف أغليبتهم وهذا يؤدي إلى الخطأ إضافة إلى تضيق الوقت وبالتالي يجب إنشاء المخطط المحاسبي للدولة الذي يعرض الجداول المالية المطابقة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي و التي تفرض وجود عدد محدود من المحاسبين المركزيين وهذا لضمان الحصول على النوعية، الشفافية والمصادقية في المعلومات المقدمة، إن الرشادة في النظام الإداري(منصب المحاسب العمومي) تكون حتمية لغرض إنشاء أحسن طريقة للإصلاح.

الشكل الموالي يبين موقع المخطط المحاسبي للدولة بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية

الشكل رقم (07) : موقع المخطط المحاسبي للدولة بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية



المصدر من اعداد الطالب

المطلب الثاني: هيكلية المخطط المحاسبي الجديد للدولة

في هذا المطلب سيتم عرض المبادئ العامة والمكونات المختلفة للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

1- المبادئ العامة

يتميز المخطط المحاسبي الجديد للدولة بمايلي:

_ المخطط المحاسبي يوضح جميع حقوق وواجبات الدولة المقيدة انطلاقا من الحدث المنشأ. تطبيقيا، محاسبة الدورة تترجم بحذف المجموعة 09 وبالحذف المباشر للعمليات في حسابات التكاليف والإيرادات، فهي تسمح أيضا بربط التكاليف والإيرادات، فهي تسمح أيضا بربط التكاليف والإيرادات في الدورة.

_ ضمان وضع محاسبة الدورة متجاوية بفعالية مع المعايير الدولية.

_ المخطط المحاسبي يجب أن يتوافق مع المدونات الأخرى (مدونة الميزانية).

_ يسمح المخطط المحاسبي للدولة بعرض مختلف الجداول المالية (جدول تدفقات الخزينة...الخ).

2- عرض المخطط المحاسبي الجديد للدولة

ينقسم المخطط المحاسبي الجديد للدولة إلى ثمان مجموعات تتمثل في:

المجموعة (01): الوضعية الصافية، مؤونة المخاطر والأعباء، القروض والديون المماثلة:

وتشتمل أساسا على:

_ حسابات النتائج، تأخذ نتائج السنة إضافة إلى النتائج المتراكمة للسنوات السابقة.

_ العمليات الخاصة بالدين، الدين العمومي يتمثل في دين خارجي ودين داخلي يدخل ضمن الحساب 16 فالدين الخارجي يتمثل في دين بين طرفين أو عدة أطراف عبر مناطق جغرافية، أما الدين الداخلي فيتمثل حسب الطبيعة في:

* عقود تفاوضية على المدى الطويل.

* عقود تفاوضية على المدى المتوسط والقصير.

* قروض أخرى، ديون مماثلة.

* الفوائد المنتظرة.

المجموعة (02): حسابات الاستخدامات الثابتة

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

_ حساب 20، توضح الاستخدامات الثابتة المعنوية، معنى ذلك الأصول بدون "مكون مادي"، مراقبة من طرف الدولة الجزائرية وتحفظ بها ضمن ممتلكاتها.

_ حساب 21، توضح الأصول المادية، الحدث المسبب للتسجيل في هذا الحساب هو الملكية و/أو مراقبتها من طرف الدولة. وهذا يعني أنها ضمن ممتلكاتها ترجع إليها استعمال فوائدها والفوائد الاقتصادية الناتجة عن هذا الاستعمال، كذلك فيما يخص الممتلكات التي لا تملكها ولكن تتمتع بها طبقا لعقد أو أصبحت تحت تصرفها.

_ حساب 22، يبين الممتلكات المقدمة للوكيل وهذا لقيامه بمصلحة عامة.

_ حساب 26، يبين مساهمات الدولة الجزائرية في مؤسسات أخرى.

_ حساب 27، تضمن متابعة الاستخدامات الثابتة المالية للدولة، القروض و التسبيقات المقدمة للمؤسسات الداخلية (الجماعات المحلية...) ولدول أجنبية. بالموازاة مع حسابات الاستخدامات الثابتة، حسابات الإهلاكات والتنازل عن هذه الاستخدامات الثابتة وجد لها حسابات على نفس المستوى التوضيحي في الحسابات 28 و 29.

المجموعة (03): المخزونات الجارية وحسابات التحويل

تتضمن حسابات المخزونات والتحويل حيث إن حسابات المخزونات تبين المواد واللوازم المستهلكة. أما حسابات التحويل تكون معاكسة للحسابات الجارية بين المحاسبين، إضافة إلى ذلك فهي تجسد العلاقات غير المالية ما بين المحاسبين العموميين.

التحويلات المحاسبية مبينة في أقسام الحساب 37.

المجموعة (04): الحسابات الوسيطة

الحسابات الوسيطة تسجل الحقوق والديون عموماً على المدى القصير وهذه المجموعة تحتوي على الحسابات الرئيسية التالية:

_ حساب 40، "الموردون والحسابات المرتبطة"

تميز الموردون ما بين موردي التسيير وموردي الاستخدامات الثابتة.

_ حساب 41، الزبائن، المكلفون بالضريبة، مدينون آخرون للدولة والحسابات المرتبطة"

تتضمن بصفة خاصة الحقوق المتعلقة بالنشاطات السيادية للدولة فيما يخص الضرائب وما شابه ذلك.

_ حساب 42، "المستخدمين، ذوي المنح والحسابات المرتبطة"

يضم توضيح عمليات التسعير وبعض المنح الممنوحة من طرف الدولة.

_ حساب 43، « ضرائب، الضمان الاجتماعي ومنظمات اجتماعية أخرى "

يبين المبالغ الخاصة بالضمان الاجتماعي والمنظمات الاجتماعية.

_ حساب 44، " مراسلي الخزينة والحسابات المرتبطة"

تتضمن العمليات الخاصة الناتجة عن العلاقات المالية التي تتداولها الدولة مع مختلف الوحدات المجتمعة تحت تسمية وكلاء الخزينة.

_ حساب 45، "عملاء الدولة والوسطاء الدائنين"، يبين العملاء المستفيدين من إعانات لأعباء المصالح

العمومية وكذلك الأصناف المستفيدين من المساعدات الممنوحة.

_ حساب 46، " المدينين والدائنين آخرون"، يبين العمليات المتعلقة بمدينين ودائنين آخرين غير المتعلقين

بالحسابات السابقة.

_ حساب 47، "الحسابات الانتقالية والمؤقتة"، تبين العمليات التي لم تتم تصفيتها بصفة أكيدة ونهائية في

حساب محدد في وقت لزوم تسجيلها.

_ حساب 48: "عمليات التسوية"

_ حساب 49: " مؤونة تدني قيمة الزبائن "

تمثل المقابل المحاسبي لانخفاض القيمة لحسابات الحقوق الناتجة عن الأسباب التي آثارها لا تنعكس عليها.

المجموعة(05): الحسابات المالية

حسابات هذه المجموعة تبين خزينة الدولة المتكونة من النقديات، المتاحات التي تمت حيازتها من طرف

المحاسبين العموميين لدى البريد ومؤسسات مالية أخرى (بنك الجزائر وبنوك أخرى).

تضاف المتاحات التي تمت حيازتها من طرف القباضين، الحسابات الجارية بين مختلف المحاسبين وأمثالهم للخرينة.

الحسابات الجارية تتشئ علاقة ذات طبيعة مالية ما بين المحاسبين العموميين.

تحتوي هذه المجموعة أيضا على حسابات المدينين متمثلة في التسبيقات المقبوضة على المدى القصير وشبكات الخزينة المرسله (شيك الخزينة هو وسيلة دفع).

المجموعة (06): "الأعباء"

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

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

المجموعة (07): الإيرادات

حسابات الإيرادات تحترم خصوصيات الدولة لوصف العمليات طبقا للمعايير المطبقة فيها وتشمل:

_ حساب 70، يتضمن المداخل الجبائية الجزائرية، الضرائب المختلفة على الأعمال والضرائب الأخرى.

_ حساب 71، يتضمن المداخل الناتجة عن الغرامات والعقوبات النقدية المصدرة من السلطات الردعية.

_ حساب 72، يتضمن مداخل دومين الدولة.

_ حساب 73، يتضمن المكافآت أو النفقات المدفوعة مسبقا.

_ حساب 74، يتضمن مبيعات المواد والخدمات.

_ حساب 75، يتضمن التغيرات في المخزون والمنتجات.

_ حساب 76، يمثل الإعانات والمساهمات المتلقاة.

_ حساب 77، يبين الإيرادات المالية المحصلة على شكل فوائد إضافة إلى القيمة المضافة لتحقيق قيمة المنقولات ومساهمات أخرى.

_ حساب 78، تمثل استرجاع هبات السنوات الماضية في حسابات الإهلاكات أو التخفيض.

المجموعة (08): الالتزامات خارج الميزانية

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

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

_ الالتزامات الناتجة عن مسؤولية الدولة المتمثلة في التزامات ناتجة عن سندات معترف بها من طرف الدولة.

الشروع في تطبيق PCE الجديد يقتضي وجود نظام معلوماتي، وفي هذا الصدد توجد دراسة في طور الإنجاز. هذه الدراسة تهدف لتسهيل تطبيق هذا المخطط المحاسبي في أقرب وقت ممكن، ولهذا الغرض توضح الدراسة الخصوصيات للشروع في التجارب الأولى. وهذا يسمح بتحويل المعلومات المقيدة من طرف المحاسبين العموميين حسب NCT، لتصبح معلومات مقيدة حسب المخطط المحاسبي الجديد للدولة (PCE). إضافة إلى ذلك فان هذه الدراسة تحضر أيضا على إيجاد نظام معلوماتي متكامل.

خلاصة الفصل الرابع

هذا الفصل سمح لنا بمعرفة أفكار جديدة تتمثل في تقريب المحاسبة العمومية الى المحاسبة الخاصة، من خلال معرفة الذمة المالية للدولة، استثماراتها، حقوقها و ديونها من اجل اعداد القوائم المالية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، بهدف تقييم الاداء المالي لها و استعمال الاموال العمومية في خدمة المجتمع و كذا مسايرة تطورات العصر ، على العكس القواعد التي تخضع لها المدونة حسابات الخزينة التي تتميز بالساطة و لا تخدم الاقتصاد الوطني.

لتطبيق صحيح للمخطط المحاسبي للدولة يجب الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي وهناك 24 معيار لكن الدولة الجزائرية قررت الإعتماد على خمسة معايير كخطوة أولية لمرحلة الانتقال من مدونة حسابات الخزينة الى المخطط المحاسبي للدولة . بالاضافة الى البرامج المعلوماتية و كذا وجود طاقة بشرية مؤهلة، و الأهم من ذلك وجود رغبة سياسية لإصلاح القطاع العام و تكريس الشفافية

خاتمة عالمة

الخاتمة العامة

تعتبر سنوات التسعينات بلا منازع منعرج حاسم في تاريخ الاقتصاد الجزائري، على غرار اقتصاديات دول عديدة ذات نظام اقتصادي مماثل وجدت الجزائر نفسها مجبرة على الانتقال من النظام الاشتراكي الى نظام اقتصاد السوق.

حتمية التغير فرضت على البلاد القيام بمجموعة من الاصلاحات على مختلف الأصعدة في مجال تسيير نشاطات الدولة و أموالها و التي أصبحت تخضع لفكرة الترشيد في استعمال الأموال العمومية ، هذه الأخيرة تتطلب وجود نظام اعلامي فعال نزيه و شفاف يضمن الاحاطة بكل المصادر و تدفقات المال العام و هو ما توفره المالية العامة التي تسهر على تسجيل و متابعة العمليات المالية للدولة.

من أجل هذه الأهمية للمالية العامة و مواكبة التطورات الحاصلة تبنت الجزائر اصلاحات من خلال تحديث النظام المحاسبي بمعايير دولية و الانتقال الى محاسبة بالاستحقاق ، لكن هذا الاصلاح لا يكفي اذا لم يصاحبه اصلاح في المجال الاقتصادي و الاداري و جعل كل الهيئات العمومية تعمل في جو من الشفافية و النزاهة ووجود روح المسؤولية لدى الموظفين، و الذي يعتبر موضوع الدراسة و الاشكالية المطروحة في المذكرة.

من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة و انطلاقا من الفرضيات يمكن عرض اختبار الفرضيات في النتائج التالية التي توصلنا الها تتمثل فيمايلي :

نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدنا عليها و التي جمعت بين الوصفي و التحليلي توصلنا أثناء اختبار الفرضيات الى النتائج التالية

الفرضية الأولى : التي تنص أن المالية العامة عبارة الضوابط التي يجب على الدولة مراعاتها عند تقديرها للنفقات و الايرادات بغرض اشباع الحاجات العامة.

هذه الفرضية ناقصة لأنها تعتمد على تعريف الكلاسيكي بينما المالية العامة تطورت و أصبحت محل اهتمام من طرف الباحثين فأعطوا لها تعريف حديث يواكب التطور الحاصل في المجتمع واعتبروها : العلم الذي يدرس مجمل نشاطات الدولة باستخدام تقنيات مالية خاصة، كالميزانية، سندات الاستثمار، العمليات النقدية، بالإضافة الى الذمة المالية للدولة بجانبها الايجابي و السلبي كالايرادات و النفقات.

كما أن دورها لم يقتصر فقط في اشباع حاجات المجتمع بل أصبح أكثر من ذلك من خلال العمل على ايجاد التوازن الاقتصادي والتخطيط لحياة المجتمع للخروج من دائرة التخلف و التبعية في أقل زمن ممكن.

الفرضية الثانية: تنص على وجود ضرورة ملحة لتعديل النظام المالي و الميزاني الحالي تفرضها النقائص المتعددة للنظام الحالي .

تحققت هذه الفرضية من خلال ما وجدناه من نقائص تتمثل في : اتباع الاسلوب التقليدي ، تدخل السلطة التشريعية محدود، فقدان عنصر التحليل و التقييم و المفاضلة بين البدائل الانفاق فهناك تنفيذ دقيق للقرارات دون المناقشة، عدم وجود خطط تنموية بالاضافة الى : مدونة حسابات الخزينة لا تعطي نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة باقتصارها فقط على تسجيل عمليات الصندوق فأهملت الجانب العقاري، منقولات، حقوق الدولة و ديونها بالاضافة الى جمود ترقيم حسابات المدونة وسوء تنظيمها، اعتمادها على الوسائل التقليدية في عملية التسجيل لغياب نظام معلومات خاص بالمحاسبة العمومية لتحليل التكاليف و ايرادات الدولة من أجل التحكم فيها. بالاضافة الى أسباب أخرى تتعلق بالتأثيرات الخارجية : مثل الأزمات الاقتصادية العالمية ، الضغط الذي يمارس من قبل المؤسسات المالية الدولية.

هذه الأسباب و أخرى أصبحت المالية العامة الحالية لا تستجيب لمتطلبات المؤسسات العمومية ذات فعالية في المجتمع.

أما بخصوص الفرضية الثالثة تنص على: نعم يتماشى المخطط المحاسبي للدولة مع المتطلبات الدولية.بعد الدراسة تبين لنا عدم تحقق هذه الفرضية لأن بديل مدونة حسابات الخزينة الذي وضع سنة 2002 " المخطط المحاسبي للدولة " باء بالفشل و جمد سنة 2007 و لم توصل الدولة الجزائرية من تطبيقه. لأنه تم اصلاح محاسبي دون اجراء اصلاح ميزانياتي فيجب أن يكون هناك انسجام بين الاصلاح المحاسبي و اصلاح الميزانية العامة، و اصلاح كل ما يتعلق بالمالية العامة من توفر ادارة رقابة و نظام معلوماتي خاص بتسجيل آلي للعمليات المحاسبية و كذا هذا المخطط لا يستجيب للمعايير الدولية الخاصة بالقطاع العام التي تبين كيفية عرض القوائم المالية، تقييم الاستثمارات، اعداد جدول تدفقات الخزينة وغيرها من التوصيات و النصائح التي تحتويها هذه المعايير .

الفرضية الرابعة تنص على : تتمثل شروط اصلاح المالية العامة في اصلاح النظام المحاسبي فقط.

بعد الدراسة تبين نفي النظرية لأن المالية العامة تمس كل جوانب الاقتصادية للدولة فيتطلب : شفافية المالية العامة و ذلك من خلال توفير معلومات دقيقة و موثوقة و آنية متعلقة بالنشاطات و الاجراءات و القرارات والسياسات المالية التي تتخذها الدولة في الوقت المناسب و ضمان الوصول اليها بشكل يسمح بسهولة الرقابة الداخلية.

الاصلاح الاقتصادي : و تتمثل في عملية تنظيم لاستغلال الموارد الاقتصادية المتوفرة في المجتمع و تخصيصها بشكل أكثر كفاءة و فاعلية، الغرض منها اشباع الحاجات العامة من خلال توفير السلع والخدمات الرئيسية لضمان دخل مناسب لأفراد المجتمع وبلوغ أقصى مستوى الرفاهة الاقتصادية والاجتماعية للبلد مما يجعل ذلك البلد ينمو بشكل يوازي أقرانه في الساحة الدولية.

الاصلاح الاداري : فهذا الاصلاح لايد منه من خلال تنظيم المستوى العلوي للجهاز الحكومي، علاج مشكلات التضخم الاداري و الوظيفي في الجهاز الحكومي، شفافية الادارة.

بالاضافة الى اصلاح نظام التعليم و التكوين للمحاسبين مع ضمان التكوين المستمر لكافة العاملين في حقل المحاسبة و المالية.

عرض نتائج الدراسة

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية

◆ تعتبر المالية العامة بمختلف عناصرها وسيلة مهمة في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية ، الاجتماعية ، السياسية و المالية.

◆ تعاني المالية العامة الحالية في الجزائر من نقائص و اختلالات تتمثل في :

✓ النقص الواضح لشفافية الميزانية العامة من خلال نقص وثائقها و غموض بعض العمليات المالية للدولة.

✓ قصور الروابط بين السياسات و الأهداف المالية العامة المسطرة .

✓ ضعف أجهزة الرقابية مما أدى الى نقص في تصحيح الأخطاء المرتكبة.

✓ قصور الميزانية العامة و مدونة حسابات الخزينة عن تحقيق الأهداف المرجوة . كون النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط.

◆ انتهجت الجزائر الى تحديث نظامها المحاسبي من خلال تبنيها لمشروع المخطط المحاسبي للدولة و الذي يهدف الى تكريس فكرة الانتقال الى محاسبة الذمة ، بادراجه الحقوق المثبتة و كذا آليات تحديد النتائج

السنوية لاسيما نتيجة ذمة الدولة العقارية المنقولة و كذا مجموع حقوقها لدى الغير، الأمر الذي يوفر المعلومات الضرورية لمتخذي القرار من السلطات العمومية . ولكن لتطبيق هذا المخطط يجب الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بغية تحقيق الرقابة و الشفافية لجميع الأصول و الخصوم، توفير معلومات معززة و منسقة عن التكاليف والايرادات من شأنها أن تدعم حوكمة المؤسسات العمومية بطريقة أفضل وكذا امكانية المقارنة بين مختلف الدول.

طبقت الجزائر خمسة من هذه المعايير كمرحلة أولية لعملية الانتقال و يتمثلون فيمايلي :

المعيار 1 عرض الجداول المالية ، المعيار 2 جدول تدفقات الخزينة ، المعيار 24 عرض المعلومات المالية في الميزانية العامة ، المعيار 23 الايرادات السيادية و العمليات دون مقابل ، معيار 17 الاستخدامات المادية الثابتة.

ان الحكم بنجاح أو فشل المشروع لا يزال سابقا للأوانه ذلك في انتظار التطبيق الفعلي لعناصر المشروع. الا أن نجاحه مرهون بتوفر شروط نجاح تتمثل بوجود نية حقيقة في الاصلاح، توفير المناخ و المحيط الملائم لتولي الاصلاح بما في ذلك العنصر البشري المؤهل و الوسائل الحديثة و الاستفادة من التجارب الدولية و الالتزام بالتوصيات الدولية.

التوصيات و الاقتراحات

قادتنا دراستنا و اطلعنا على الموضوع الى صياغة الاقتراحات و التوصيات التالية

- ◀ يعتبر العنصر البشري أساس نجاح الاصلاح لذا لا بد من توفير الاطارات و العمال المؤهلين و المتمكنين في عناصر الاصلاح من خلال توفير حملات واسعة للتوعية و التكوين في مجال المشروع، هذا ما سيسهل تطبيقه، و مراجعة جذرية و شاملة لمسؤولية كل المتدخلين و الفاعلين في مجال المالية العامة و اشراك جميع الفرق المعنية في عملية الاصلاح منذ البداية " الهيئات التشريعية، المجتمع المدني ، هيئات الرقابة،.... الخ".
- ◀ يجب ان ترتبط ميزانية الدولة ارتباطا وثيقا مباشرا بالمواطن العادي حتى يتمكن من ارساء الشفافية و الديمقراطية في تسيير الأموال العمومية، لذا لا بد من أن يطلع ممثلوا الشعب متابعة مختلف مراحل الميزانية من رصد السياسات العمومية حتى تنفيذها و تحقيق لأهداف.
- ◀ أن يتم بناء نظام معلومات فعال في كل وحدة ادارية و في كل البرامج ، بحيث تتسم المعلومات بالملائمة، الدقة و تحديد من خلالها قياس الانجاز بالاضافة الى سرعة الوصول اليها.

التخلي تماما عن سياسة الاستنساخ من تجارب الغير، و نقصد بالاستنساخ النقل الشامل و الكامل للبرامج المطبقة في دول أخرى. انما الأصح هو الاستفادة من أفكار غيرنا الناجحة، ثم اعداد برامج متوافقة و متجانسة مع ظروفنا السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وضع قوانين و تشريعات صارمة لتفادي الغموض في عملية التطبيق و الثغرات التي تمكن من احداث اختلاسات في المؤسسات العمومية.

أفاق الدراسات المستقبلية

و بهذه نكون قد تناولنا موضوع مذكرتنا المتمثل في متطلبات اصلاح المالية العامة في الجزائر، و بما أنه حديث الدراسة يمكن فتح مجال لأبحاث و دراسات مستقبلية نوجزها فيمايلي:

- ✓ أثر الاصلاحات المالية في ترشيد النفقات العمومية.
- ✓ النتائج الحقيقية لمشروع المخطط المحاسبي للدولة بعد تنفيذه بين النجاح و الفشل في الاصلاح .
- ✓ دراسة مقارنة بين النظام الحالي و النظام المحاسبي بعد الاصلاح.
- ✓ اجراء استبيان للخبراء و المختصين و الاساتذة و الطلبة حول الاصلاحات المالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

- ◆ أحمد جامع، علم المالية، الجزء الأول دار النهضة العربية القاهرة 1975.
- ◆ أحمد هني، اقتصاد الجزائر المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية 1993 .
- ◆ اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، جامعة الزرقاء الزهرية الأردن.
- ◆ أمين السيد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسيات، الاسكندرية دار الجامعية 2004 .
- ◆ حسن عبد الكريم سلوم ، بتول نوري، دور المعايير المحاسبة الدولية في حد الأزمة العالمية، المؤتمر الدولي حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، تحديات الفرص آفاق، 2006 جامعة الزرقاء الخاصة الأردن.
- ◆ حسين صغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة الجزائر 2001 .
- ◆ رفعت المحجوب، المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية القاهرة، 1975.
- ◆ عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة.
- ◆ علي بطاهر، سياسات التحرير و الاصلاح الاقتصادي في الجزائر، جامعة الشلف.
- ◆ فيدريك تشوي كارول ان فروست، جاري مبيك، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر.
- ◆ محمد الأمين وليد طالب، انعكاسات الأزمة المالية العالمية 2008 على سياسات صندوق النقد الدولي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.
- ◆ محمد الصغير بعلي، تنظيم القطاع العام في الجزائر، استقلالية مؤسسات الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية.
- ◆ محمد براق، المالية العامة، المدرسة العليا للتجارة، جامعة الجزائر.

- ◆ محمد بلقاسم بهلول، الجزائر بين الأزمة الاقتصادية و الأزمة السياسية، جامعة سعد دحلب الجزائر 1993 .
- ◆ محمد صغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم عنابة 2003 .
- ◆ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003.
- ◆ محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، مصر الدار الجامعية الطبعة الثانية، 2002.
- ◆ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى الجزائر 2003 .
- ◆ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد النفقات و القروض العامة، الدار الجامعية 2002
- ◆ مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1987.
- ◆ نور الدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري، الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية و تحديات البيئة، مركز الدراسات الاقتصادية 2009 .
- ◆ نور عبد الناصر ، الججاوي طلال، معايير المحاسبة الدولية و البيئة الأردنية ،جامعة الاسراء.

البحوث الجامعية المذكرات و أطروحات

- ◆ جمال يريقي، أساسيات في المالية العامة و اشطالية العجز في ميزانية البلدية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 2002 .
- ◆ حاج جاب الله أمال ، اصلاح محاسبة الدولة ، دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة الوطنية للادارة ، الجزائر 2004.
- ◆ الداوي شيخ، الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر كفاءة المؤسسات العامة، بحث أجري في كلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة الجزائر.

- ◆ زهير شمالل، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليا المالية للدولة و آفاق اصلاحه ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع نقود و مالية ، جامعة الجزائر 2001-2002 .

مقالات تقارير دراسات و ملتقيات

- ◆ سليمان بوفاسة، خليل عبد القادر، نحو توافق دولي لنظام محاسبي، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المحاسبة الدولية، 13 و 14 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة الجزائر .
- ◆ عبد السميع رويينة، اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر يومي 29/30 نوفمبر 2011.
- ◆ مرارقة عبد الغفور، الاصلاحات السياسية في الجزائر، تحديات و آفاق، مقال صدر بتاريخ 29/03/2013، قسم العلوم السياسية جامعة الجزائر .

دليل

- ◆ دليل الاتحاد الدولي، لاصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام ، الجزء الأول ، 2010.
- ◆ دليل شفافية المالية العامة ، الصادر عن صندوق النقد الدولي للشفافية 2007.
- ◆ دليل صدر عن وزارة المالية، مديرية الميزانية، قسم الاصلاح وتتبع الميزانية، مصلحة اصلاح الميزانية، برنامج الاصلاح الجذري للمؤسسات العمومية، صدرت يوم 24/04/2007.

الجرائد

- الدكتور بشير مصطفى، جريدة الخبر اليومي الصادر بتاريخ 12/05/2010 ،

المراجع باللغة الفرنسية

- J.C MARTINET et PDJMALTA. **Droit budgetaire**. Edition LTTC.
 - M.H Benissad. **La reforme economique en Algerie ou l indicible ajustement structure** 2eme ed Alger OPU 1991.
 - Obert Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Paris edition Donord, 2008
- Gabriel montgnier, principes de comptabilite publique, dalloz.

بحوث و مذكرات

- Directioncentrale du tresor; direction de la gestion comptable des operations du tresor public ; Instruction N°078 du 17 Aout 1991 portant **reformes de la comptabilite des receveurs des regies financiere et mise en œuvre de la methode à partie double.**
- F IKENE Responsable du projet, **Restructure du circuite de la dependance livrable, plan comptable de l Etats Schéma d adaptation des normes comptables**, ministère des finances, algerie ,2007.
- Mr Benouchefoun, **cours de la comptabilite de l Etat**, ENA 2003-2004.

Les guides

Guide on resource revenue transparency.

Site web

www.openbudgetindex.org la date, 15/11/2012 à 17.45h

الملاحق

الملحق رقم (01) : التصنيف العالمي للشفافية

Open Budget Index: How Open are Budget Documents to Citizens?

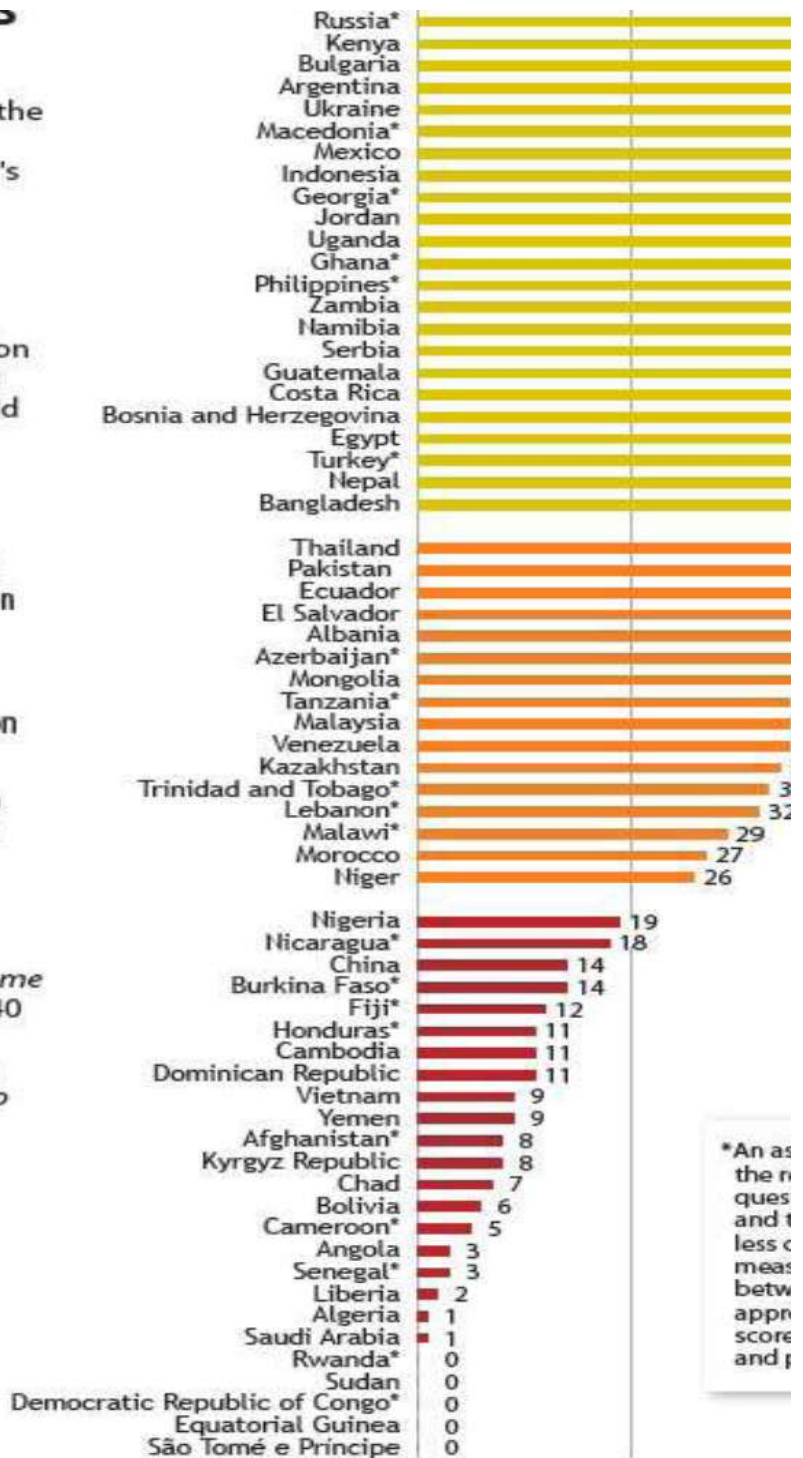
The Open Budget Index evaluates the quantity and type of information available to the public in a country's budget documents. A country's placement within a performance category was determined by averaging the response to 91 questions on the Open Budget Index questionnaire related to information contained in the seven key budget documents that all countries should make available to the public.

Key

- Provides **Extensive** Information
- Provides **Significant** Information
- Provides **Some** Information
- Provides **Minimal** Information
- Provides **Scant or No** Information

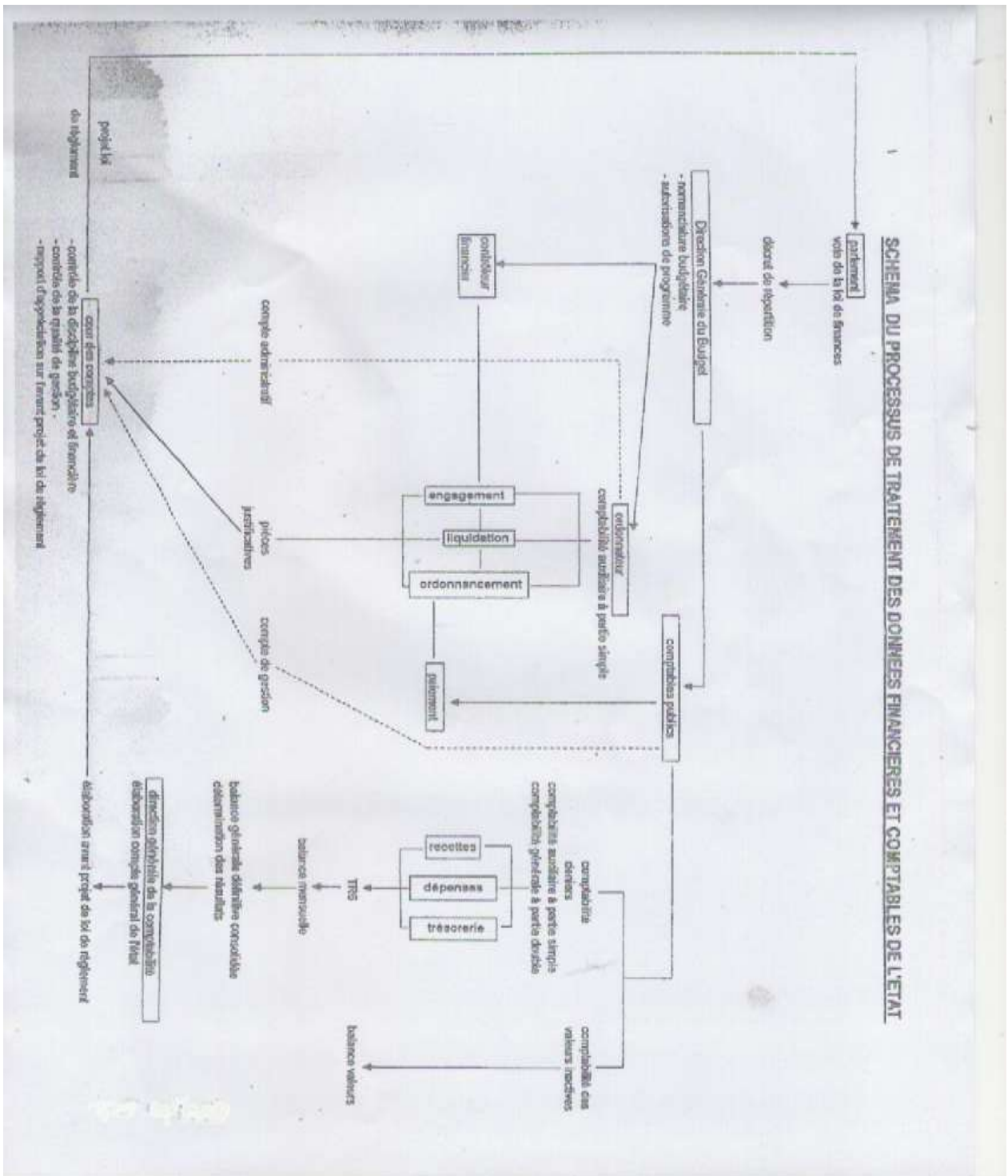
The countries that scored between 81-100 percent were placed in the performance category *Provides Extensive Information*, those with scores 61-80 percent in *Provides Significant Information*, those with scores 41-60 percent in *Provides Some Information*, those with scores 21-40 percent in *Provides Minimal Information*, and those with scores 0-20 percent in *Provides Scant or No Information*. All Open Budget Index questionnaires used to calculate these scores may be seen at www.openbudgetindex.org.

www.openbudgetindex.org



*As the number of questions and the less countries measure between appropriate score and p

ملحق رقم (02): مخطط معالجة المعلومات المالية



ملحق رقم (03): بيان الوضعية الصافية

TABLEAU DE LA SITUATION NETTE	Exercice N			Exercice N-1	Exercice
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net	Net
ACTIF IMMOBILISÉ					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations financières					
Total actif immobilisé					
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks					
Créances					
Relevables					
Clients					
Autres créances					
Charges constatées d'avance					
Total actif circulant (hors trésorerie)					
TRÉSorerIE					
Disponibilités					
Autres composantes de trésorerie					
Equivalents de trésorerie					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL ACTIF (I)					
DETTES FINANCIÈRES					
Titres négociables					
Titres non négociables					
Autres emprunts					
Total dettes financières					
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)					
Dettes de fonctionnement					
Dettes d'intervention					
Produits constatés d'avance					
Autres dettes non financières					
Total dettes non financières					
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total provisions pour risques et charges					
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)					
Total autres passifs					
TRÉSorerIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées					
Autres					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)					
Report des exercices antérieurs					
Écarts de réévaluation et d'intégration					
Solde des opérations de l'exercice					
SITUATION NETTE (III - I - II)					

ملحق رقم (04) : جدول التكاليف الصافية

TABLEAU DES CHARGES NETTES		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Charges de fonctionnement nettes	Charges de personnel			
	Achats, variations de stocks et prestations externes			
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations			
	Autres charges de fonctionnement			
	Total charges de fonctionnement direct (I)			
	Subventions pour charges de service public			
	Dotations aux provisions			
	Total charges de fonctionnement (II = I + II)			
	Ventes de produits et prestations de service			
	Production stockée et immobilisée			
Reprises sur provisions, sur dépréciations				
Autres produits de fonctionnement				
Total produits de fonctionnement (IV)				
Total charges de fonctionnement nettes (V = III - IV)				
Charges d'intervention nettes	Transferts aux ménages			
	Transferts aux entreprises			
	Transferts aux collectivités territoriales			
	Transferts aux autres collectivités			
	Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État			
	Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	Total charges d'intervention (VI)			
Contributions reçues de tiers				
Reprises sur provisions et sur dépréciations				
Total produits d'intervention (VII)				
Total charges d'intervention nettes (VIII = VI - VII)				
Charges financières nettes	Intérêts			
	Pertes de change liées aux opérations financières			
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations			
	Autres charges financières			
	Total charges financières (IX)			
	Produits des créances de l'actif immobilisé			
	Gains de change liés aux opérations financières			
Reprises sur provisions, sur dépréciations				
Autres intérêts et produits assimilés				
Total produits financiers (X)				
Total charges financières nettes (XI = IX - X)				
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)				

ملحق رقم (05): جدول تحديد نتيجة السنة المالية

TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE			
	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Charges de fonctionnement nettes			
Charges d'intervention nettes			
Charges financières nettes			
dont : - charges financières résultant des intérêts des emprunts			
- charges financières résultant des différences de change			
Charges nettes (XII)			
Produits fiscaux nets			
Autres produits régaliens nets			
Produits non régaliens			
Produits financiers			
dont : - produits financiers résultant des intérêts des prêts			
- Produits financiers résultant des différences de change			
Produits régaliens nets (XVI)			
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI-XII)			

ملحق رقم (06): جدول تدفقات الخزينة

TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Flux de trésorerie liés à l'activité	ENCAISSEMENTS			
	Ventes de produits et prestations de service encaissées			
	Autres recettes de fonctionnement impôts et taxes encaissés			
	Autres recettes régaliennes			
	Recettes d'intervention intérêts et dividendes reçus			
	Autres encaissements			
	DÉCAISSEMENTS			
	Dépenses de personnel			
	Achats et prestations externes payés			
	Remboursements et restitutions sur impôts et taxes			
Autres dépenses de fonctionnement				
Subventions pour charges de service public versées				
Dépenses d'intervention				
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État				
Intérêts payés				
Autres décaissements				
	Flux de trésorerie nets liés à l'activité (I)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS			
	Immobilisations corporelles et incorporelles			
	Immobilisations financières			
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS			
Immobilisations corporelles et incorporelles				
Immobilisations financières				
	Flux de trésorerie nets liés aux opérations d'investissement (II)			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	EMISSIIONS D'EMPRUNT			
	OAT			
	BTAN			
	Solde des BTF			
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)			
	Dette négociable			
OAT				
BTAN				
Dette non négociable				
Flux liés aux instruments financiers à terme				
	Flux de trésorerie nets liés aux opérations de financement (III)			
VARIATION DE TRÉSORERIE (IV = I + II + III - V)				
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (V)				
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VI)				