

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة العليا للتجارة



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم التسيير
تخصص : محاسبة

إمكانية تطبيق القوائم المالية الموحدة للقطاع العمومي وفق المعايير المحاسبية
الدولية للقطاع العام (IPSAS)

دراسة حالة الجزائر

تحت إشراف الأستاذ

براق محمد

أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة

من إعداد الطالبة

بوستة سلوى

أعضاء لجنة المناقشة :

- | | | | |
|-------|---------------------------|----------------------|----------------------|
| رئيسا | المدرسة العليا للتجارة | أستاذ التعليم العالي | 1. مقراني عبد الكريم |
| عضوا | جامعة البويرة | أستاذ التعليم العالي | 2. بوسيعين تسعديت |
| عضوا | المدرسة العليا للتجارة | أستاذ التعليم العالي | 3. وداعي موسى |
| عضوا | جامعة أمحمد بوقرة بومرداس | أستاذ محاضر قسم أ | 4. شلال زهير |
| عضوا | جامعة أمحمد بوقرة بومرداس | أستاذ محاضر قسم أ | 5. مغنم محمد |

السنة الجامعية: 2023/2022

كلمة شكر

بداية نحمد الله ونشكر فضله أن يسر إنجاز هذا العمل، والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم تسليما كثيرا .

لا يسعني إلا أن أتقدم بشكري وتقديري إلى الأستاذ المشرف، الأستاذ الدكتور : براق محمد الذي لم يبخل بإرشاداته وتوجيهاته وكذا حرصه الدائم على إتمام هذا العمل وإخراجه في صورة لائقة. وإلى أعضاء لجنة المناقشة المحترمين.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان لكل من ساعد في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

وأخص بالذكر الأستاذة : دلماجي أحلام التي كانت لي سندا فبارك الله فيك؛ كما لا أنسى زوجي لمساندته ودعمه الدائم .

" ألف شكر "

إهداء

إلى روح جدتي جعلها الله من أهل الجنان.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما.

إلى زوجي الغالي.

إلى رباحين حياتي؛ إخوتي.

إلى فلذات كبدي ابناي كسيله و ديهيا.

إلى كل الأهل والأصدقاء وزملاء العمل.

" أهدي ثمرة هذا الجهد "

الفهرس العام

I	شكر
II	إهداء
III	الفهرس العام
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة المختصرات
X	ملخص
ب - ل	مقدمة
2	الفصل الأول : القوائم المالية الموحدة في القطاع الخاص
3	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتجميع المحاسبي
3	المطلب الأول : ماهية المجمعات
8	المطلب الثاني : عموميات حول القوائم المالية الموحدة في القطاع الخاص
12	المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية للتجميع في القطاع الخاص
12	المطلب الأول : مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية
20	المطلب الثاني : معايير التقارير المالية للتجميع في القطاع الخاص
33	المبحث الثالث : تقنيات التجميع المحاسبي في القطاع الخاص
33	المطلب الأول : طرق التجميع المحاسبي
39	المطلب الثاني : تحديد محيط التجميع
47	الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي
48	المبحث الأول : عموميات حول التجميع في القطاع العمومي
48	المطلب الأول : مدخل للمحاسبة العمومية
52	المطلب الثاني : نظام المحاسبة العمومية
64	المطلب الثالث : النظريات التي تحكم التجميع في القطاع العمومي
69	المبحث الثاني : المعايير المحاسبية الدولية للتجميع في القطاع العمومي
69	المطلب الأول : مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS
75	المطلب الثاني : عرض معايير التجميع المحاسبي في القطاع العمومي
94	المبحث الثالث : الاستجابة الدولية لتبني التجميع المحاسبي في القطاع العمومي
94	المطلب الأول : دول تبنت التجميع المحاسبي في القطاع العمومي
98	المطلب الثاني : التجربة النيوزيلندية
105	الفصل الثالث : التجميع المحاسبي بين القطاع العمومي والقطاع الخاص
106	المبحث الأول : المالية العامة والمالية الخاصة
106	المطلب الأول : المالية العامة
114	المطلب الثاني : الفرق بين المالية العامة والمالية الخاصة
117	المبحث الثاني : المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
117	المطلب الأول : الأسس النظرية للمحاسبة
126	المطلب الثاني : المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة
129	المبحث الثالث : التجميع المحاسبي في القطاع العمومي والقطاع الخاص
130	المطلب الأول : المقارنة من حيث الإطار المفاهيمي

132	المطلب الثاني : المقارنة من حيث المعايير التي تحكم التجميع المحاسبي
136	الفصل الرابع : القوائم المالية الموحدة في الجزائر
137	المبحث الأول : القوائم المالية الموحدة للقطاع الخاص في الجزائر
137	المطلب الأول : محاسبة القطاع الخاص في الجزائر
142	المطلب الثاني : التجميع المحاسبي للقطاع الخاص في الجزائر
147	المطلب الثالث : مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي
154	المبحث الثاني : تحديات تطبيق القوائم المالية الموحدة للقطاع العمومي في الجزائر
154	المطلب الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر
171	المطلب الثاني : آفاق تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر
188	المطلب الثالث : تحديات تطبيق التجميع المحاسبي في الجزائر
196	الخاتمة العامة
203	قائمة المراجع
i	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
95	تصنيف دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حسب درجة تطبيقها للتجميع المحاسبي في القطاع العام	01
96	مقارنة حدود التجميع المحاسبي والاستثمارات البارزة بين بعض الدول	02
130	المقارنة بين التجميع المحاسبي في القطاع الخاص والقطاع العمومي من حيث المصطلحات والمفاهيم	03
132	أهم الفروقات بين المعيارين IFRS10 و IPSAS 35	04

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
32	المعالجة المعيارية لـ IFRS10 , IFRS11 , IFRS12	01
90	تقييم السيطرة المشتركة	02

قائمة المختصرات

اللغة العربية	اللغة الأصل	الاختصار
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de la Comptabilité	CNC
المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards	IAS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standard Board	IASB
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Committee	IASC
مجلس المعايير المحاسبية الدولية في قطاع العام	International Public Sector Accounting Standards Board	IPSASB
الإتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards	IFRS
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards	IPSAS
القانون العضوي لقوانين المالية	Loi Organique relative aux Lois de Finances	LOLF
عصرنة نظم الميزانية	Modernisation des Systèmes Budgétaires	MSB
مدونة حسابات الخزينة	Nomenclature des Comptes du Trésor	NCT
منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية	Organisation for Economic Coopération and Développement	OECD
منشآت عمومية ربحية	Public Benefit Entity	PBE
المخطط المحاسبي للدولة	Plan Comptable de l'Etat	PCE

المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National	PCN
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني	Système Intégré Gouvernemental de Budgétisation	SIGB
مجلس التقارير الخارجية	EXternal Reporting Board	XRB

ملخص :

تعالج هذه الدراسة موضوع " إمكانية تطبيق القوائم المالية الموحدة للقطاع العمومي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS – حالة الجزائر- " من خلال إشكالية البحث :
ما التحديات التي تواجه تطبيق القوائم المالية الموحدة للقطاع العمومي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ؟

من خلال هذا البحث تم إبراز أهم المفاهيم والعوامل المرتبطة بالتجميع المحاسبي سواء في القطاع الخاص أو القطاع العمومي، لتوضيح أهم الفروقات بين القطاعين وتقريب وجهات النظر أكثر، وتم التركيز على حالة الجزائر وواقع ممارسة التجميع المحاسبي في القطاع الخاص والتحديات التي ستواجه إمكانية تطبيقه في القطاع العمومي.

وقد توصلت الدراسة إلى الأهمية البالغة للتجميع المحاسبي في القطاع العمومي وأثره على جودة وشفافية البيانات المالية العمومية، وتحديد مردودية المنشآت العمومية، وتم تقديم جملة من الاقتراحات التي من شأنها تسهيل عملية الانتقال إلى ممارسة التجميع المحاسبي في القطاع العمومي.
كلمات مفتاحية : قطاع عام، تجميع محاسبي، معايير محاسبية دولية للقطاع العام، قوائم مالية موحدة.

ABSTRACT

This study deals with the topic of "the possibility of applying the consolidated financial statements for the public sector following the International Public Sector Accounting Standards IPSAS - the case of Algeria -" through the problem of research: What are the challenges facing the application of the consolidated financial statements for the public sector under the International Public Sector Accounting Standards IPSAS?

Through this research, we tried to highlight the most important concepts and factors related to accounting compilation, whether in the private sector or the public sector, to clarify the most important differences between the two sectors and bring the views closer; Emphasis was placed on the case of Algeria, the reality of the practice of accounting compilation in the private sector, and the challenges that would face its applicability in the public sector.

The study found the critical importance of accounting consolidation in the public sector and its impact on the quality and transparency of public financial statements, and determining the profitability of public enterprises; A number of suggestions were presented that would facilitate the transition to the practice of accounting compilation in the public sector.

Key words: public sector, consolidation, international public sector accounting standards, consolidated financial statements.

مقدمة

مقدمة

المحاسبة هي لغة الأعمال، لهذا تتأثر بالأحداث الاقتصادية والمالية التي يشهدها الاقتصاد العالمي، الأمر الذي يشكل تحدياً لهذه المهنة في الاستمرار بعرض بيانات وقوائم مالية ملائمة لمستخدميها، وتتصف بالشفافية والعدالة، لتساعد في اتخاذ قرارات عقلانية.

فلمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومة كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة وأكثر صدقاً تسمح بتشجيع المستثمرين وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم. فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية، وتقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وقياس كفاءتها، وعن التغير في الوضعية المالية مقابل الالتزامات القانونية الواجب احترامها.

كما شهد النظام العالمي في السنوات الأخيرة تطورات هائلة إلى درجة أن أصبح العالم كدولة واحدة، وهذا تحت مظلة العولمة، حيث ازدادت التدفقات الرأسمالية والمد التجاري العالمي والتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات؛ كل هذه التحولات صاحبها تشكل شركات عالمية اعتبرت كإحدى الدعائم الأساسية التي ساهمت بشكل كبير في تجسيد العولمة الاقتصادية.

وبذلك، ظهرت مجتمعات شركات عالمية تكون فيها الشركة الأم والشركات تابعة لها تتمتع بكامل شخصيتها المعنوية، وهذا الأمر يتطلب من مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standard Board - IASB -) السعي وباستمرار لإصدار وتطوير معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (International Accounting Standards - IAS / IFRS -) التي تركز على إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لهذه المجتمعات، والإيضاحات المرفقة بها، وما يجب أن تتضمنه لخدمة مستخدميها. وهذا حسب نوع الاستثمار و السيطرة (سيطرة مطلقة، تأثير فعال، سيطرة مشتركة).

شهدت المحاسبة العمومية وكغيرها من فروع المحاسبة تطوراً كبيراً، مسايرة للتغير في بيئة الأعمال والتوسع الذي يشهده دور الدولة في الحياة الاقتصادية، فكان التوجه إلى وضع معايير محاسبية دولية للقطاع العام أسوة بالمعايير المحاسبية الدولية المعتمدة في القطاع الخاص، و المقصود بالقطاع العام هنا هي المؤسسات والهيئات المملوكة للدولة والخاضعة للقانون العام وهذا يستثني الشركات الاقتصادية للدولة والتي تخضع للقانون الخاص؛ وقد أصبحت هذه المعايير معتمدة في كثير من الدول التي التزمت بها وقتئذها.

فمجلس المعايير المحاسبية الدولية في قطاع العام (International Public Sector Accounting Standards Board- IPSASB-) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، أصدر 32 معياراً خاصاً بالقطاع العام تتناول إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المحاسبي. والهدف من

إصدار هذه المعايير هو الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها منشآت القطاع العام حول العالم.

وسعيًا من مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لتحقيق هذه الأهداف فهو يدعم تحقيق المقاربة بين القطاع العام والقطاع الخاص من خلال التخلي عن محاسبة الصندوق في القطاع العام والعمل بمحاسبة الالتزام التي من شأنها أن توفر معلومات أكثر دقة عن الوضع المالي للدولة .

وبعيدًا عن فكرة التجميع الموازناتي لميزانيات مختلف وزارات الدولة، فقد عملت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على تطبيق مفهوم التجميع المحاسبي – The Consolidation – على وحدات القطاع العام، وذلك مع مراعاة خصوصيات القطاع، وكان ذلك من خلال وضع مجموعة من المعايير المحاسبية الخاصة بهذا الجانب المهم من نشاط الدولة.

تسعى الجزائر وكغيرها من الدول إلى مواكبة ركب التقدم والنهوض باقتصادها، فبعد اعتماد النظام المحاسبي المالي في القطاع الخاص يأتي الدور على المحاسبة العمومية وذلك بالعمل على تطويرها بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) وبعض المعايير الفرنسية .

أولا : إشكالية البحث

من خلال هذه الدراسة تم التركيز أكثر على موضوع القوائم المالية الموحدة، والتحديات التي تواجه إمكانية تطبيقها في القطاع العمومي، مع التركيز على حالة الجزائر. وهذا من خلال طرح الإشكالية الرئيسية الموالية :

ما التحديات التي تواجه تطبيق القوائم المالية الموحدة للقطاع العمومي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ؟ وهل يمكن تطبيقها في الجزائر؟

تشير الإشكالية المطروحة مجموعة من الأسئلة الفرعية يمكن ذكرها كما يلي :

- ما هي أسباب إصدار معايير خاصة بالقوائم المالية الموحدة؟ وفيما تكمن أهميتها؟
- كيف يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في القطاع الخاص وفق IAS/IFRS ؟
- ما الهدف من وراء إصدار معايير للقوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي؟ وما الذي يميزها عن معايير القطاع الخاص ؟
- ما هي المعايير المحاسبية التي تبنتها الجزائر بالنسبة للقوائم المالية الموحدة في كل من النظام المحاسبي المالي (SCF-Système Comptable Financier-) والمخطط المحاسبي للدولة Plan Comptable de l'Etat (-PCE-)؟ وهل تتوافق وطبيعة الاقتصاد الجزائري؟

ثانياً: فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضية العامة الموالية :

حتى تتمكن الدول والحكومات من تقديم معلومات مالية دقيقة وأكثر شفافية عن مركزها المالي، ومدى تحقيق الأهداف المسطرة ومستوى مردودية منشأتها ووحداتها العمومية، عليها تطوير نظامها المحاسبي والعمل على مواكبة التحديثات المتعلقة بالمحاسبة العمومية عالمياً. ويعتبر التجميع المحاسبي وإعداد القوائم المالية الموحدة في القطاع العام من أحدث وأهم الأساليب المستحدثة في هذا المجال، والتي تعمل على تقديم معلومات مالية أكثر شفافية وتبيناً لمردودية مختلف هياكل الدولة واقتصادها.

انطلاقاً من الفرضية العامة يمكن وضع جملة من الفرضيات الجزئية والمتمثلة فيما يلي :

- تهدف المعايير الخاصة بالقوائم المالية الموحدة لإعطاء صورة أكثر شفافية حول المركز المالي للشركات.
- جاءت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - IPSAS- الخاصة بالقوائم المالية الموحدة حتى تتناسب مع طبيعة وخصوصية القطاع العام .
- تتوقف فعالية إعداد وتقديم القوائم المالية الموحدة على التحديد الدقيق للمعايير المحاسبية الدولية المناسبة للواقع الجزائري ومدى الاستجابة للمستجدات والتحديثات لهذه المعايير .

ثالثاً: مبررات اختيار الموضوع

يتم اختيار الموضوع بناء على مجموعة من الاعتبارات والدوافع أهمها:

- الاتجاه العالمي لتطبيق مبدأ التوحيد المحاسبي - The Consolidation - على القطاع العام، من خلال محاولات عدة دول متقدمة على غرار فرنسا، كندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، استراليا وغيرها .
- التوافق الكبير بين الموضوع وطبيعة التخصص العلمي لما بعد التدرج، وهو دراسات محاسبية جباية وتدقيق .

- اهتمام الطالبة بمجال المحاسبة العمومية والرغبة في التعمق أكبر في هذا الجانب المهم من جوانب المحاسبة .

رابعاً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى عرض وتحليل مختلف المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقوائم المالية الموحدة القطاع العام، ورصد الصعوبات التي تواجه تطبيقها، هذا من جهة. ومن جهة أخرى دراسة حالة الجزائر ومدى تمكنها من التحكم في إعداد هذه القوائم وعلى أي أساس يتم ذلك .

خامساً: منهج الدراسة

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة، يتم استخدام المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم النظرية، والمنهج التحليلي لدراسة مختلف المعايير الدولية المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة. أما المنهج المقارن فيستعمل للمقارنة بين معايير القوائم المالية الموحدة للقطاع الخاص والقطاع العمومي.

سادساً: الدراسات السابقة

هذه مجموعة من الدراسات السابقة التي جاء موضوعها قريباً من موضوع البحث، وهذا حسب ما تم الاطلاع عليه :

- الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2015.

عالجت هذه الدراسة إشكالية مدى تحكم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية الموحدة، محاولة التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة وأهم المشاكل التي تواجه معدي هذه القوائم والإحاطة بالمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع، وأهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع .

وقد خلصت الدراسة إلى تحكم المجمع محل الدراسة في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية الموحدة، ومنه إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية.

- خليل طيار، تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.

تمحورت هذه الدراسة حول محاولة تحديد الأبعاد المحددة لبناء نموذج محاسبي وطني للتجميع في الجزائر، قائم على مبدأ تحقيق التوازن بين احتياجات المجمعات تبعا لنموذج أعمالها ومنطق نموها وتمويلها، مقارنة بمصلحة المجموعة الوطنية؛ واعتمد الباحث في دراسته لتجربة الجزائر على استخدام وسائل البحث العلمي المتمثلة في: المقابلة، الملاحظة والتحليل الوثائقي .

- فيصل محمود الشاورة، الإفصاح المحاسبي في القوائم الموحدة ومدى الاعتماد عليه لتقييم كفاءة الاستثمار في الشركات القابضة الأردنية، جامعة اليرموك، الأردن، 2008.

جاء هذا البحث لدراسة وتحليل العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الموحدة وقياس مدى ملاءمة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الموحدة كأداة لتقييم أسهم الشركات القابضة في سوق الأوراق المالية.

وأوصت الدراسة بضرورة توحيد الأسس المحاسبية الخاصة بالمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة، والتعامل مع حقوق الأقلية على اعتبار أنها إحدى الحسابات الملحقة في حقوق الملكية، لما لها من أهمية بالغة في زيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية الموحدة .

- زهير شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2013.

جاء هذا البحث محاولا تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

- يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية، تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2016/2015.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق نظام المحاسبة العمومية، في ظل التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وقد أخذت هذه الدراسة التجربة الفرنسية نموذجا لذلك خلال الفترة (2006-2015). و تم التوصل من خلالها إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في فرنسا قد ساهم بشكل كبير في عرض المعلومات المالية بكل شفافية ومساعدة المستخدمين على فهم المعلومات المالية التي تنتجها القوائم المالية، وهذا لأجل استغلالها أحسن استغلال في التحليل السليم واتخاذ القرارات التي تسهم في تسيير ومراقبة الموارد المالية بكل شفافية وعقلانية، كما تم التوصل إلى أن مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يحمل في طياته المساهمة في تحقيق أهداف القوائم المالية المبنية على أساس المعايير، مما يتطلب العمل على توفير السبل الكفيلة لنجاح عملية تطبيقه.

- نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 03، 2016/2017.

كان الهدف من هذه الدراسة تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية، وهذا بغرض معرفة مكان الخل الأساسية في هذا النظام. وكان من أهم نتائج هذه الدراسة هو مستوى النضج للمشاريع الخاصة بالإصلاح المحاسبي التي تم اعتمادها من طرف الدولة منذ عام 1995، ومدى استجابتها لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام، إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال، بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا ويستجيب للمعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية.

- Giuseppe Grossi And Francesca Pep, Consolidation In Public Sector : A Cross-country Comparison. Aricle In Public Money & Management, 2009.

تتمثل هذه الدراسة في مقال حول دراسة التجميع المحاسبي في القطاع العمومي، من خلال مقارنة القوائم المالية المجمعة لستة دول: السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، نيوزيلندا وأستراليا، وكذا تسليط الضوء على المستوى الدولي من خلال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ومن أهم ما خلصت إليه الدراسة أن هناك نوعين من التوجهات في إعداد القوائم المالية المجمعة في القطاع العام، توجه يتمثل في التقارب مع المعايير المحاسبية للقطاع الخاص، وتوجه آخر يتميز بسلطة

كبيرة للحكومة فتعمل على تعديل المعايير لتطبيقها على القطاع العام. بينما هناك بعض الدول على غرار أستراليا ونيوزيلندا والولايات المتحدة الأمريكية، فبالرغم من وجود تقارب لاعتماد معايير التجميع في القطاع العام لكن تهدف المتطلبات التشريعية في الاستمرار بالبحث والتعديل لتطبيق ما يناسب القطاع العام لهذه الدول.

- Andreea Cirstea And Stefan Dragos Cirsta, **Similarity OR Dissimilarity Between Public And Private Sector Standards Regarding Consolidated Reporting ?**. Article in Academica Brancusi, 2015.

تتمثل هذه الدراسة في مقال، قام فيه الباحثان بالمقارنة بين المعايير المتعلقة بالتجميع المحاسبي في كل من القطاع العمومي والقطاع الخاص، وجاءت هذه الدراسة قبل صدور المعايير الجديدة المتعلقة بالتجميع المحاسبي في القطاع العمومي لسنة 2015.

خلصت هذه الدراسة إلى التقارب الكبير بين القطاعين فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي، وأن معايير التجميع المحاسبي في القطاع العمومي مأخوذة بشكل شبه كلي من معايير القطاع الخاص، دون مراعاة لخصوصية القطاع العمومي ومتطلباته.

سابعاً : تقسيم الدراسة

للإجابة عن الأسئلة المطروحة في الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى خمسة فصول كما يلي :

يتناول **الفصل الأول** عرض القوائم المالية الموحدة في القطاع الخاص ، وذلك عن طريق بيان ماهية ومجال تطبيق وخصائص التجميع في القطاع الخاص، إضافة إلى عرض أهم المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي في هذا القطاع.

كما سيتم تخصيص **الفصل الثاني** عرض القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي ، وهذا من خلال عرض أهم النظريات والأسس التي تحكم عملية التجميع في القطاع العمومي وكذا التطرق لجديد المعايير التي تحكم هذه العملية وتنظيمها، إضافة إلى الإطلاع على الاستجابة الدولية لتبني مثل هذه المعايير وبعض التجارب الدولية بهذا الخصوص.

ليتم بعدها التركيز في **الفصل الثالث** على المقارنة بين التجميع المحاسبي في كل من القطاع الخاص والقطاع العمومي، بالتطرق إلى أهم الفروقات بين المالية العمومية والمالية الخاصة، وكذا بين المحاسبة الخاصة والمحاسبة العمومية، إضافة إلى أهم ما يميز بين التجميع المحاسبي في القطاع الخاص والقطاع العمومي.

في حين سيكون **الفصل الرابع** مسلطا الضوء على القوائم المالية في الجزائر، وهذا بالتعرض إلى التجميع المحاسبي في القطاع الخاص في الجزائر، و عرض واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، والتحديات التي تواجه تطبيق التجميع الحاسبي في القطاع العمومي الجزائري.

الفصل الأول :

القوائم المالية الموحدة في
القطاع الخاص

الفصل الأول : القوائم المالية الموحدة في القطاع الخاص

أمام التطور المستمر للأسواق العالمية وظهور العولمة والتطور الاقتصادي العالمي، أصبحت الشركات الاقتصادية مرتبطة بمجموعة كبيرة من التطورات والتحديات جراء المنافسة والمطالبة المستمرة من المساهمين بزيادة الأرباح وكذا الإفصاح والإبلاغ المالي الشفاف والمعبر عن المركز المالي الحقيقي للشركة.

لذلك لجأت الشركات إلى التحالف والتكتل أو تكوين فروع في مناطق جغرافية مختلفة، وكان نتيجة لذلك ظهور تقنيات تجميع القوائم المالية للشركة الأم مع الشركات الزميلة أو الفروع؛ ومن خلال هذا الفصل نحاول التعرض لأهم العناصر المرتبطة بهذا الموضوع من خلال التقسيم التالي :

المبحث الأول الإطار المفاهيمي للتجميع المحاسبي.

المبحث الثاني معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع في القطاع الخاص.

المبحث الثالث تقنيات التجميع المحاسبي في القطاع الخاص.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتجميع المحاسبي

في هذا المبحث يتم تسليط الضوء على جملة من المفاهيم والنظريات التي ترتبط بالتجميع المحاسبي في القطاع الخاص.

المطلب الأول: ماهية المجمعات

مجمعات الشركات هي واحدة من مظاهر تطور الاقتصاد العالمي والتوسع الحاصل في السوق العالمية. يتم التعرض في هذا المطلب إلى نظرة عن تاريخ المجمعات، تعريفها وأهم مكوناتها وهذا من خلال الفروع الموالية :

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن المجمعات

يعود تكون أول المجمعات في التاريخ إلى القرن السابع عشر، أين أدت الحروب الصليبية إلى التوسع الأوروبي نحو المشرق لتطور النشاطات التجارية والمالية بشكل واسع خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، أين شهدت تلك الفترة بدايات الرأسمالية فكانت كل من إيطاليا ودول البلطيق تهيمنان على التجارة الأوروبية منذ العصور الوسطى، البندقية مهيمنة على البحر الأبيض المتوسط و المعاملات التجارية مع الشرق الأوسط وكذا المنتجات القادمة من الشام والمحيط الهندي عن طريق البحر والقوافل.

مما أدى إلى زيادة الهيمنة على أسواق أوروبا، وخلال تلك الفترة ظهر اهتمام الهولنديين بالهند والأسواق المجاورة وقاموا بعدة محاولات لدخول هذه الأسواق، وبتاريخ 20 مارس 1602 اجتمعت كافة الشركات التي ترغب في فتح مجال المحيط الهندي للهولنديين في مجمع كبير يدعى " الشركة المتحدة للهند الشرقية" مشكلين بذلك أول مجمع في التاريخ.

وقد تم تأسيس الشركة المتحدة للهند الشرقية برأس مال يعادل 6,5 مليون فلورين حيث كانت تمثل أكبر شركة في التاريخ آنذاك وكانت عبارة عن شركة خفية ذات أسهم متداولة في البورصة، لكن هذه الشركة لم تكن تتوفر على محاسبة منتظمة ولا تعد قوائم مالية رسمية وحتى النتائج المحاسبة المعروضة سنويا تقتصر على الموجودات والأرصدة المالية والديون المستحقة في أوروبا مع إغفال الديون المستحقة في الهند وعدم الاعتراف بها.

ومن جهة أخرى، فقد كان يعاب على محاسبة هذه الشركات أنها لا تعترف بالنواتج الاستثنائية المهمة كما لا تعترف في أصولها وحتى خصومها بالمباني والبواخر المبالغ التي تبعث إلى آسيا. وبذلك، لم تكن هذه المحاسبة الموحدة تعكس الوضعية الحقيقية للشركة مما جعلها موضع العديد من الانتقادات في تلك الفترة ولم تنجح محاولات إصلاحها إلى غاية حل الشركة سنة 1799.¹

الفرع الثاني : تعريف المجمع

نظرا للتطور السريع للمجمعات وتشعب العلاقات بين المؤسسات المكونة لها واختلاف المجمعات في حد ذاتها فإنه يصعب إعطاء تعريف شامل وموحد لها، لذلك نعرض فيما يلي أهم التعريفات المتداولة للمجمعات :

1- المجمع عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية وقانونية مستقلة ومرتبطة ببعضها البعض بمساهمات في رأس المال بموجبها تدعى x المؤسسة الأم التي تمارس نفوذها

¹ نك روبينز، الشركة التي غيرت العالم، ترجمة: كمال المصري، مكتبة الشرق الدولية، القاهرة، الطبعة الأولى، جانفي 2009.

وتخضع لها باقي الشركات. ومع هذا فإن التجمعات لا تتمتع بالشخصية المعنوية حيث كل شركة مسؤولة بمفردها ولا تعترف بالمجمع إلا في حالات خاصة¹.

2- المجمع عبارة عن مجموعة من الوسائل تترجم شبكة من علاقات التبعية، يمكن أن تكون مدعومة بعلاقات قانونية قوية إلى حد ما على أساس المشاركة في رأس مال الآخرين، ويمكن أيضا أن تعبر عن علاقة تبعية اقتصادية توضح مجموعة واسعة من اتفاقيات التعاون (مقابلة شرعية- تصنيع مشترك- ترخيص، وما إلى ذلك)².

3- حسب معيار التقرير المحاسبي الدولي IFRS10 القوائم المالية الموحدة، فإن مجمع الشركات: عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية مكونة من " شركة أو شركاتها التابعة" مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم:

- وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة.
- تبعية الشركات التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة.
- الطابع المالي للروابط بين الشركات (المساهمة)³.

الفرع الثالث : مكونات المجمع

يمكن تلخيص أهم مكونات المجمع فيما يلي:

1- الشركة الأم تعرف على أنها : البنية القانونية التي تجمع القدرة الإستراتيجية، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع⁴. فالشركة الأم تعتبر هرم المجمع والتي يتركز عليها وتمارس رقابة على شركات فرعية.

2- الشركة القابضة تعرف أنها " شركة مالية لا تنتج سلعا أو خدمات بنفسها، بل تملك وتسير مساهمات في شركات تابعة بهدف مراقبة النشاط أو إعطاء فائض قيمة"⁵.

بناء على ذلك فإن الشركات القابضة دورها لم يعد يقتصر على الدور المالي كما في الماضي بل تعداه ليشمل عمليات الإدارة والتسيير بالإضافة إلى توجيه تسيير النشاطات ومراقبتها.

3- الشركات التابعة والفروع

يكون في المجمع مجموعة شركات تابعة و/أو فروع ويكمن الاختلاف بينهما في أن :

¹ - C.BONNIER, P.DELVALLE et Autres : Comptabilité financière des groupes, Collection Busines, Gualino éditeur, Paris, 2006, P : 70.

² - Jean MONTIER, OPVIER GRASSI, Techniques de consolidation, ECONOMICA, Paris, 2 édition, 2006,p : 16.

³ - François Goré, Droit des affaires, Montchrestien Tome 2, Paris France 1999, P : 475.

⁴ - J.Y Eglem et P.Gazil, La consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, édition Vuibert, Paris, 1984, P : 26.

⁵ - Toulon Frédéric, Vocabulaire Économique, Edition Bonchère, Alger, 1996, P : 63.

1-3 الشركات التابعة تعرف على أنها" كل شركة تسيطر عليها شركة أخرى(الشركة الأم أو الشركة القابضة)¹. فتكون الشركات التابعة مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى ولا يمنع هذا من امتيازها بشخصية معنوية خاصة مستقلة عن الشركات المسيطرة.

2-3- الفروع تعرف هذه الشركات على أنها:" فروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة، حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تميزها، فهي غير مستقلة قانونيا، تنشأ لضمان سير النشاط فقط"². كما نميز الفروع كذلك بعدم مسكها لمحاسبة خاصة بها، أي أن مسك محاسبتها يتم على مستوى الشركة الأم.³

الفرع الرابع : خصائص مجمع الشركات

يمكن تلخيص أهم الخصائص في العناصر الموالية :

1- الاستقلالية تعتبر مبدأ أساسي وضروري لاقتناء المجمعات، فالمجمع ليس له شخصيته اعتبارية خاصة به، وهذه الخاصية تخص كل شركة داخلية في إطار نطاق المجمع في حد ذاتها، باعتبار أن الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح لها بالانضمام إلى مجمع.⁴

2- علاقة التبعية في مجمع الشركات إن وحدة القرار التي يفرضها المجمع على الشركات المكونة له تستوجب وجود علاقة تبعية بين الشركة الأم والشركات المختلفة المكونة للمجمع، ويمكن أن تكون التبعية:

1-2-1 تبعية ذات طابع مالي تنتج هذه العلاقة التي تربط الشركة الأم والشركات الأخرى المكونة للمجمع عن طريق امتلاك الشركة الأم بصفة مباشرة لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة كما أن هذه التبعية تنشأ كذلك بعد امتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة وهي في نفس الوقت تراقب شركة أخرى.⁵

2-2-2 تبعية ذات طابع إداري (تسييري) تنتج عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية(مجلس الإدارة) وحتى بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة المالية، فمثلا بتوزيع

¹ - Deloitte, Guide de référence sur les IFRS 2014, Deloitte Touch Tohomatsu Limited, 2014, p : 53.

² - Francis Lefebvre, Mémento Pratique fiscal 2000, édition Lefebvre, France 2000, p :88.

³ -Christine colette, Initiation a la gestion fiscale des entreprises, édition Eyrolles, France 1994, P : 34.

⁴ - Baradet Henri, Les holdings, guide juridique et fiscal, 4^{ème} édition, Français Lefebvre, Paris, 2007, p : 68.

⁵ - J.Raffegéan, P. Dufils, J.corré. D. de Menonville, Comptes consolidés, édition Français Lefebvre, France, 1989, P : 16

أغلبية الأسهم على الأفراد(أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية)، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير¹.

2-3- تبعية ذات طابع تعاقدي تنتج عن طريق اتفاقيات مع الشركة(عقود التصرف المطلق الإلزامي) أو باتفاقيات مع بعض المساهمين(اتفاقيات التصويت، تعيين الأعضاء الإداريين...) كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة².

2-4- تبعية ذات طابع اقتصادي ينتج هذا النوع من الارتباط في حالة شبه احتكارية للمجمع، أو في النشاطات المتعلقة بالمقولة من الباطن لشركة تعمل أساسا في المجمع³.

المطلب الثاني : عموميات حول القوائم المالية الموحدة في القطاع الخاص

تعتبر القوائم المالية الموحدة إحدى ركائز ومميزات القطاع الخاص ومن خلال هذا المطلب يتم التعرض لأهم المفاهيم والنظريات المرتبطة بها، في الفروع الموالية :

الفرع الأول : النظريات المفسرة لعملية التجميع المحاسبي

هناك مجموعة من النظريات حاولت تقديم حلول لبعض المشاكل العالقة في مسائل التجميع المحاسبي، ومنها ما هو كلاسيكي ومنها ما هو حديث. يمكن اختصار أهمها فيما يلي:

1- نظرية الملكية مفادها أن التجميع المحاسبي في خدمة مصالح ملاك الشركة الأم، حيث تهدف إلى إعلامهم بتفاصيل ما لهم وما عليهم ويفضل أصحاب هذه النظرية طريقة التكامل أو الاندماج النسبي، أي كل ما لم يتم الاستحواذ عليه من طرف الملاك، لا يجب إظهاره في القوائم المالية المجمعة، فيتم تجاهل حصة ذوي الأقلية في كل من الميزانية المجمعة حسب نتائج المجمع، كذلك الحال بالنسبة لحصتهم التي لا تؤخذ في الحسبان في تحديد فارق التقييم وإلغاء النتائج المتأنية من داخل المجمع⁴.

2- نظرية الشركة الأم تعتمد هذه النظرية على نفس مبادئ النظرية السابقة غير أنه لم تتجاهل وجود حصة ذوي الأقلية، وتعتبر القوائم المالية كأنها قوائم مالية محسنة للشركة الأم، حيث تسمح بإعطاء نظرة شاملة على ممتلكاتها دون تجاهل حقوق ذوي الأقلية ويتم اعتبارها كحسابات الغير في جانب

¹ J.Raffégean, P. Dufils, J.corré - Op.Cit.,1989, p17..

² - أحمد مقدمي، النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات، دراسة مجمع صيدال، مذكرة مجيستير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص: 17.

³ - نفس المرجع، ص: 17.

⁴ Pierre Schevin , Intérêts Minoritaires : Différence De Premier Consolidation Et Goodwill, la revue française de la comptabilité, N411, Paris, 2008, p23-24.

الميزانية، أما الحصة المستحوذة عليها من قبل الأقلية فيتم عرضها كتكاليف تستبعد للحصول على نتيجة خاصة بالشركة الأم.¹

3- نظرية التوسع أو امتداد الشركة الأم هي نظرية قائمة على الاختلافات الموجودة في حصص الأقلية بالمقارنة مع المساهمين، حيث تعترف هذه النظرية بأن الأقلية يتمتعون بخصائص المساهمين إلا أن المصالح تختلف ما بين الأقلية والأكثرية².

4- نظرية الكيان الاقتصادي تعتبر هذه النظرية من النظريات الحديثة مقارنة بالنظريات السابقة، حيث يعتمد التحليل الحديث للمجمع والتجميع المحاسبي على فكرة تجاوز إطار الشركة وتغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، وبالتالي التوجه إلى فكرة الكيان الاقتصادي والتي مفادها أن القوائم المالية المجمع تخلص مجموعة تضم صنفين من المساهمين (ذوي الأكثرية وذوي الأقلية) وفي هذا الإطار فإن تجميع القوائم المالية يخالف مبدأ الملكية للأكثرية، ويحاول معالجة حصص المساهمين بنفس الطريقة، أي دون تمييز بين فئة من المساهمين و فئة أخرى، بمعنى أنها تحاول إعلام كل الأطراف المشاركة، إلا أنه وفي ظل هذه النظرية التي تمكنت من الفصل في تصنيف حصص ذوي الأقلية في الميزانية بمقارنته بحصص الأكثرية و أيضا في جدول حسابات النتائج التي يتم فيه إضافة حصة ذوي الأقلية لحصة ذوي الأكثرية للوصول إلى نتيجة المجموعة المجمع، حيث أن الاختلاف يكمن في تحديد مبلغ فارق الاقتناء.³

فهناك وجهتا نظر في ظل هذه النظرية يمكن تلخيصها فيما يلي⁴ :

4-1 مؤيدو فارق الاقتناء الأولي : يعتمد أصحاب هذه النظرية على حساب فارق الاقتناء بصفة تقليدية أي ابتداء من السعر المدفوع للسندات المملوكة، فحصة مصالح الأقلية لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا في حدود السندات المملوكة من قبلهم.

4-2 مؤيدو فارق الاقتناء الكلي : يرى أصحاب هذه النظرية أن يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب فارق التقييم السلبي أو الايجابي القيمة المحتملة للأسهم المملوكة من طرف الأقلية، والذي يمكن الحصول عليه إذا قاموا بالتنازل وفقا للسعر المدفوع من طرف الشركة الأم.

الفرع الثاني : مفهوم القوائم المالية الموحدة

من بين أهم التعاريف التي يمكن الإشارة إليها :

¹ Philippe touron et autres, *Consolidation Vers Une Réforme De Modèle Comptable*, la revue française de la comptabilité, N402, Paris, 2007, p38.

² pierre Schevin ,Op.Cit., 2008, p24.

³ Philippe Touron, Op.Cit , 2007, p38.

⁴ لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة للمفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الاسكندرية، مصر، 2008، ص.23

- 1- القوائم المالية للمجموعة تعرض فيها الأصول والخصوم، الأموال الخاصة بالدخل، المصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم والشركات التابعة لها، على أنهم وحدة اقتصادية واحدة¹.
- 2- " القوائم المالية الموحدة هي عرض للأصول والنتائج المالية للمجموعة المتكونة من الشركة المسيطرة والشركات التابعة لها، وكأنهم شركة واحدة"، وتتكون من²:
 - الميزانية المالية الموحدة.
 - جدول حسابات النتائج الموحدة.
 - جدول تدفقات الخزينة الموحدة.
 - جدول تغييرات رأس المال الموحد.
 - الملاحق.

الفرع الثالث : أهداف القوائم المالية الموحدة

من أهم أهداف إعداد القوائم المالية الموحدة :

- إدماج أرصدة حسابات الأصول والالتزامات والاستيراد والمصروفات الخاصة بكل من الشركة الأم والشركات التابعة لها؛
- استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بينهم؛
- تسوية أرصدة الحسابات المقابلة بينهم؛
- توفير معلومات عن موارد الوحدة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منها؛
- توفير معلومات عن تقدير النفقات النقدية المتوقعة والحالية؛
- توفير المعلومات المفيدة لقرارات الاستثمار والائتمان.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع في القطاع الخاص

منذ أوائل السبعينيات من القرن العشرين انطلقت الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة أدت تدريجياً إلى نشوء ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية لتكون المرشد في تحقيق الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

¹ - Deloitte , Standards, <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10,20/8/2019> at 22 : 34

² - François Colinet et Simon, Pratiques Des Comptes Consolidés, , DUNOD, Paris, 4 e édition 2005,p : 588.

المطلب الأول: مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية من أهم العوامل التي ساهمت في العمل على إرساء صيغ لإعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، من خلال هذا المطلب يتم التطرق إلى دوافع إنشاء هذه المعايير والهيئات المسؤولة عن وضعها وخصائص المعلومات المالية وفقا لها، في الفروع الموالية :

الفرع الأول : دوافع إنشاء معايير محاسبة دولية

من العوامل التي ساهمت في الاتجاه لوضع معايير دولية للمحاسبة ذكر :¹

- غياب نظرية محاسبة شاملة مما أدى إلى ظهور اختلافات في المبادئ والقواعد المحاسبية التي كانت بدورها تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة وأحيانا متعارضة.
 - الفروق في متطلبات التقرير المالي والممارسات المحاسبية في العالم وكذلك الاحتياجات المتزايدة من متطلبات مستخدمي القوائم المالية لمقارنة المعلومات من دول مختلفة القوة الدافعة للتوافق المحاسبي.
- هذا ما أدى إلى التوجه نحو إصدار معايير توحد الممارسة المحاسبية سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

الفرع الثاني : الهيئات المحاسبية الدولية الخاصة

هناك العديد من المنظمات التي تسعى لتحقيق التوحيد على المستوى الدولي، ولكن أبرزها هي المنظمات الخاصة المستقلة عن سلطة دولة معينة وهي:

1. مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards) (IASC Committee)

هي منظمة خاصة تم إنشاؤها سنة 1973 وكان دورها يتمثل في وضع هيئة دولية للتوحيد من أجل وضع قواعد محاسبية للمؤسسات المتعددة الجنسيات، وبذلك تم توقيع ميثاق اللجنة في لندن بين ممثلي

¹ - خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص: 20.

المنظمات المهنية لتسعة دول (الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، أستراليا، هولندا، المكسيك، بريطانيا) من أجل تشكيل هذه اللجنة (IASC)¹. والهدف من هذه اللجنة هو:²

- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنشطة المتعلقة بالقوائم المالية.

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها عند إعداد القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.

وبعد سنة 2001 تعرضت اللجنة لإعادة هيكلة وأصبحت تسمى " مجلس معايير المحاسبة الدولية"، وقد قام المجلس بإصدار 41 معيار (IAS) و13 معيار (IFRS) بالإضافة إلى الإطار التصوري وكذا معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (-IFAC- International Federation of Accountants)

هي منظمة خاصة تأسست سنة 1977، حيث اشترك في عضويتها 79 تنظيماً محاسبياً مهنياً ينتمي إلى 57 دولة، وتهدف تعزيز مهنة المحاسبة في العالم وذلك من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها.³

وللحد من الغموض والخلافات بين الاتحاد ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) اعترف الاتحاد سنة 1982 بأن (IASC) هي صاحبة الأهلية في إصدار معايير المحاسبة الدولية (IAS) وهو يختص بمهنة المراجعة ويصدر عنه معايير المراجعة الدولية.⁴

الفرع الثالث : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق المعايير الدولية للإبلاغ

المالي

¹ - Wolfgang Dick, Fanck Messwer- Piera, Comptabilité Financière en IFRS, Pearsonéducation, France, 2^{ém} édition, 2009, p : 339.

² - حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 19.
³ - فريديريك تشوي، كارول أن فروست وآخرون، نعريب: محمد عصام الدين زايد، مراجعة حامد حجاج، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، السعودية، ص: 110.

⁴ - يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002، ص: 54.

كي يتم قبول المعلومات المحاسبية المعروضة في الإبلاغ المالي على أنها مفيدة لمستخدميها لاتخاذ القرارات، ينبغي أن تتصف أو تتسم بخصائص نوعية أساسية، هي:¹

1- القابلية للفهم (Inderstandability) إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالإبلاغ المالي هي قابليتها للاستيعاب الذهني من قبل المستخدمين المتفاوتين في مكانتهم العقلية والتحليلية، بشكل ينفي الالتباس والغموض والتناقض.

وتحقيقاً لهذه الأغراض، فإنه يفترض مبدئياً أن لدى المستخدمين المعرفة الكافية بالأعمال الاقتصادية والممارسات المحاسبية وتقنيات التشخيص والتحليل، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات الجوهرية والملائمة لحاجات متخذي القرارات التي يجب تضمينها الإبلاغ المالي اعتماداً على أنه من الصعب جداً فهمها من قبل المستخدمين العاديين، كونها تحتوي بعض من التفصيل، وبما أن الإطار المفاهيمي هو المرشد والدليل لوضع المعايير المحاسبية فإن تحقق صفة القابلية للفهم للمعلومات المحاسبية تعتبر مطلباً أساسياً أو تحد حقيقي لوضعي المعايير، ليتأكدوا بأن المعايير التي طوروها لتعالج المواضيع الحساسة والمعقدة، تنتج إبلاغاً مالياً وإفصاحاً مالياً مفهوماً، ومن جانب آخر تبرز الأهمية النسبية لهذه الخاصية في رسم الاتجاهات ومحاكاة تطور الأشياء مستقبلاً وقابلية المقارنة تسمح للمستخدم بتقدير أثر التغييرات في البنية والتنظيمات التي تعرضت للتطور والتحول ومركز المؤسسة المستهدفة مع المؤسسات المماثلة.

2- الملائمة (Relevance) يجب أن تكون المعلومات موافقة للحاجات المتنوعة والمختلفة لمتخذي القرارات، وتمتلك المعلومات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصية الملاءمة، عندما تؤثر على رشادة صناعة القرارات للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة وتقدير المستقبلية أو تصويب تقييماتهم وتقديراتهم. وهناك وجهان متكاملان ومتفاعلان للملاءمة :

2-1 حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن يكون لها منفعة " تنبئية/ استرجاعية/ توكيدية (تعزيزية)" إن الدورين التنبئي والتوكيدي للمعلومات متشابكان ومترابطان، على سبيل المثال: المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها تفيد المستخدمين في التنبؤ بقدرة المؤسسة في استغلال الفرص وقدرتها على مقاومة الأوضاع المعاكسة، تؤدي نفس المعلومات دوراً توكيدياً في ما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول، على سبيل المثال: الطريقة التي يتوجب هيكلة المشروع بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها. ويمكن أن ندرك هذا المطلب إذا ما تم حذف أو تحريف المعلومة أو عرضها بشكل خاطئ أو منقوص بالاتجاه الذي يؤدي إلى الضلالة في اتخاذ القرار.

¹ - مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الترجمة العربية الرسمية: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2013، ص ص : 27- 33.

2-2 أن تكون مناسبة للاحتياجات وتطلعات مستخدمي المعلومات وصناع القرار والمراقبين والمنظمين، بحيث ينبغي أن يتحصل عليها هؤلاء في الوقت المناسب وبأقل تكلفة مبدولة. وعلى أساس ذلك تبرز إجمالاً قيمة المعلومة في اتخاذ القرار كذا أهميتها النسبية في ضوء الموازنة بين متغيرات التوليفة، المنفعة المترتبة عن استخدامها والاعتماد عليها، سرعة إنتاجها وعرضها بكل شفافية وموثوقية وبالشكل الذي يؤثر في عملية اتخاذ القرار.

3- **المادية (Materiality)** تعتبر هذه الخاصية خاصة عامة شاملة مرافقة لخاصية الملاءمة التي سبق الإشارة لها، وتستخدم كمقياس لتقرير ما يجب الإفصاح عنه للأغراض العامة غير المحددة، فالمعلومات تعتبر مادية حين يعتبر الإفصاح عنها ضرورياً. ويبرز هذا الأمر عند تضمين حزمة متجانسة من المعلومات كفقرة في التقرير بحيث يؤثر وجودها في احتمال إطلاق الشخص العاقل المستند على التقرير في إجراء تقييماتها أو اتخاذ قراره، فضلاً عن الآخرين يعتقدون أن المادية عنصر مهم للتعامل مع كثرة التفاصيل، أو كأساس لجعل المعلومات قياسية وذات فائدة جليلة لاتخاذ القرار الاستثماري أو القرار التمويلي أو الجبائي أو قرار التوظيف أو التخصيص... خاصة بعد التوسع في استخدام وسائل الاتصال والإعلام في مجالات المحاسبة والإفصاح.

4- **الموثوقية (Reliability)** حتى تكون المعلومات موثوقة، ينبغي أن تكون خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول. ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها، لدرجة أن الاعتراف بها أو عرضها من الوارد أن يكون مضللاً.

على سبيل المثال، إذا كانت مشروعية الأضرار المطالب بها ومبلغها بموجب إجراء قانوني موضع نزاع، فإن اعتراف المشروع بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العامة من الممكن أن يعد غير دقيق، على أنه من الممكن أن يكون مناسب الإفصاح عن المبلغ وظروف المطالبة به، وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص المعززة الموالية:¹

4-1 **التمثيل الصادق (Representational faithfulness)** لتكون المعلومات موثوقة يجب أن تمثل العمليات المالية بصدق و الأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول، مثال : يجب أن تمثل الميزانية بكل صدق كافة العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول و خصوم للمؤسسة بتاريخ إعداد التقرير المالي وفقاً لشروط الاعتراف؛

1 - ظاهر شاهر القشي، معايير المحاسبة الدولية والتحديثات عليها، من محاضرات مقياس معايير المحاسبة الدولية المقدمة في جامعة الشرق الأوسط للدراسات للدراسات العليا، محملة من موقع الأنترنت: <http://www.tsdqashi.arabblogs.com> تاريخ الإطلاع: 2019/8/16.

4-2- الجوهر فوق الشكل (Substance over forme) حتى تمثل المعلومات المعروضة العمليات المالية والأحداث الاقتصادية تمثيلا صادقا ينبغي أن تكون محاسبة المعلومات المعروضة تبعا لجوهر وحقيقة وأثر الحدث الاقتصادي فضلا عن الشكلية القانونية، على أساس أن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا واقعيا مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني.

على سبيل المثال، في المعاملات المالية ما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، فإنه يجب إلغاء الأثر المالي لكافة العمليات المتبادلة فيها بينها، على غرار أرصدة الذمم المدينة والدائنة المستحقة لكل طرف على الآخر ومثل المبيعات المتبادلة التي تحدث بينها والتي لم يتم إعادة بيعها لأطراف خارجية. لأنها تعتبر من حيث الجوهر منشأة واحدة، ولكن من حيث الشكل فهي منشآت اقتصادية لكل منها شخصية اعتبارية مستقلة.

4-3- الحيادية (Neutrality) هذه الخاصية تنفي المحاباة والتمييز والتفضيل بين مستخدمي القوائم المالية، بحيث حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تكون موضوعية وخالية من التحيز بحيث لا يتم إعداد القوائم المالية أو توجيهها لخدمة طرف أو فئة معينة على حساب الأطراف الأخرى، ولا يعتبر الإبلاغ المالي محايدا إذا كان اختيار المعلومات أو عرضها يؤثر على عملية اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق هدف محدد، على سبيل المثال : عرض الأرباح وتحليلها بالشكل الذي يوهم الملاك أو الممولين بكفاءة مضخمة للإدارة التنفيذية، أو إخفاء بعض المداخل عن دائرة الضرائب.

4-4- الحيطة والحذر (Conservation/ Prudence) تعني وجود مجال معقول دون مبالغة من التحفظ والحذر في تبني أحكام متعلقة بالتقديرات المطلوبة والتخمينات في ظل اللاتأكد. فمحاسبة التحوط والحذر في ضوء هذه الخاصية تمنع على المحاسب تكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها أو تخفيض متعمد لقيم الأصول والمداخل و المصاريف بالنتيجة التي تولد قوائم مالية غير محايدة أو تنفي الملاءمة والموثوقية في المعلومات المعروضة فيها، على سبيل المثال التحفظ في : تكوين مخصصات للديون المشكوك فيها لمواجهة ديون سيتم إعدامها في الدورات المالية اللاحقة، أو عدم المبالغة في تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة للتحقق أيهما أقل من أجل تقييم الأصول و الأرباح بدقة.

4-5- قابلية المقارنة (Comparability) يجب أن يتمكن المستخدمين من إجراء مقارنة دقيقة وسليمة للقوائم المالية للمؤسسة على الفترات الزمنية (للدورة الحالية مع الدورات المالية السابقة) من أجل متابعة التطور في المركز المالي للمؤسسة المعنية فضلا عن أداءاتها؛ كما يجب أن يكون بإمكانها مقارنة القوائم المالية لهذه المؤسسة مع المؤسسات الأخرى، بالخصوص المماثلة في

القطاع أو في بيئة العمل أو المشاركة في البورصة، من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية... ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والإفصاح والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن المشروع وبطريقة متماثلة في كل المشاريع. كما تفرض في هذه الخاصية على معد التقارير المالية إعلام المستخدمين عن التغيير في السياسات المحاسبية وآثار هذا التغيير.

4-6- قابلية التحقق (Verifiability) تساعد هذه الخاصية على تطمين المستخدمين من أن المعلومات تمثل بصدق وعدالة الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي أجرتها المؤسسة في الفترة، بحيث في إمكان حصول الإجماع بين المطلعين والمحققين والمدققين على صحة المعلومات المعروضة في الإبلاغ المالي من خلال الوصول إلى نفس النتيجة من جراء التحقيق.

المطلب الثاني : معايير التقارير المالية الخاصة بالتجميع في القطاع الخاص

نظرا للانتشار الكبير للمجمعات حول العالم، برزت سلبيات عديدة لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع (IAS27 , IAS28, IAS31) فلم تعد تلبي احتياجات ذوي المصالح، مما أدى إلى كثرة طلبات مجموعة 20 وغيرها إلى دعوة مجلس المحاسبة الدولية إلى تدارك هذا الخلل، فتم في 12 ماي 2011 إدخال تعديلات على كل من المعيارين IAS27 و IAS28 وإلغاء المعيار IAS31 وكذا نشر معايير تقارير مالية جديدة IFRS10,IFRS11,IFRS12 والتي تم تلخيص أهم ما جاء في الفروع الموالية :

الفرع الأول : IFRS 10 القوائم المالية الموحدة

يمكن توضيح أهم النقاط التي جاء بها هذا المعيار من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة :

1- لماذا ظهر معيار القوائم المالية الموحدة IFRS10 ؟

أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور IFRS10 هو اختلاف الممارسة العملية في تطبيق IAS27 و SIC-12 (توحيد كيانات للغرض الخاص) من خلال¹:

¹ International Financial Reporting Standards, IFRS10 Consolidated Statements, IFRS , United Kindom, May2011,p6.

- اختلاف الشركات في تطبيق مفهوم السيطرة في ظروف شركة تسيطر على شركة أخرى ولديها أغلبية في حقوق التصويت.
- التطبيق غير المناسب لمفهوم السيطرة فالمعيار المحاسبي الدولي 27 يعرفها بالقدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركات التابعة وهذا للحصول على المنافع من الأنشطة، بينما SIC-12 تفسر تعريف IAS27 في سياق الشركات ذات الغرض الخاص وذلك بالتركيز بشكل كبير على المخاطر والمكافآت.
- أيضا كان للأزمة المالية العالمية 2007 دور في تسليط الضوء على انعدام الشفافية بشأن المخاطر التي تعرض لها المستثمرون.

2- كيف يعرف IFRS10 القوائم المالية الموحدة؟

حسب هذا المعيار، القوائم المالية الموحدة هي القوائم المالية للمجموعة تعرض فيها الأصول والخصوم والأموال الخاصة والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم والشركات التابعة لها على أنها وحدة اقتصادية واحدة.¹

3- ما الهدف من المعيار IFRS10 ؟

- بداية وكما أشرنا سابقا فالمعيار IFRS10 جاء ليعوض المعيار IAS27 و SIC-12، كما أن هذا المعيار يهدف إلى وضع خطوات إعداد القوائم المالية المجمعدة لشركة تراقب عدة شركات ومنها:²
- مطالبة المؤسسة الأم التي تراقب عدة شركات تقديم قوائم مالية مجمعة.
 - تقديم تعريف للسيطرة كأساس للتجميع.
 - تحديد كيفية تطبيق المراقبة لتحديد ما إذا كان المستثمر مسيطرا على الشركة، وعليه إذن القيام بعملية التجميع.
 - يحدد معايير التسجيل المحاسبي لإعداد القوائم المالية.
- تجدر الإشارة هنا إلى أن المعيار IFRS10 يقصد بمفهوم السيطرة : سيطرة الشركة المستثمرة على الأعمال المستثمر فيها عندما فقط يكون لديها جميع ما يلي:³
- تكون لديها سلطة على الأعمال المستثمر فيها.
 - تعرض لـ أو لديها حقوق عوائد متقبلة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها.

¹ Delloitt,Standards,http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10, 20/8/2018 at 22 :00.

² PWC,UK Illustrative Financial Statements for 2013 year ends, A&BLACK,Great Britain,2013,p1237.

³ Ernst&Young,International GAAP2012 :Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standard,John Wiley & Sons, Edition 2,2011,P372.

- القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد الشركة المستثمرة.

4- ما هو نطاق تطبيق IFRS 10 ؟

ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على جميع الشركات التي تعد شركة أم، باستثناء :¹

- أن تكون الشركة التابعة مملوكة بشكل كامل أو مملوكة بشكل جزئي لشركة أخرى وأن جميع ملاكها الآخرين، بمن فيهم أولئك الذين لا يحق لهم التصويت تم إخطارهم بأن الشركة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة ولم يعترضوا على ذلك.
- لا يتاجر في أدوات دينها أو أدوات أموالها الخاصة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطنيا، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).
- لم تودع وليست في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.
- تعد الشركة الام النهائية لها، أو أي شركة أم وسيطية لها، قوائم مالية موحدة تكون متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

ويستثنى كذلك :²

- التأخير في إعداد القوائم المالية والتكلفة المفرطة لإعدادها.
- في حالة المساهمة غير مهمة.
- قيود صارمة وطويلة الأمد تمنع وتحد بشكل كبير من قدرة الكيان على تحويل الأموال للشركة الأم.
- الكيانات المحازة من طرف الوكالات الاستثمارية.
- الرقابة المؤقتة.

5- كيف يتم تحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على الكيان وفق IFRS 10 ؟

من خلال الملحق B الذي جاء في المعيار تم تقديم عدة أمثلة حول الخطوات التي يجب اتخاذها لتحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على الكيان، ومن بينها :³

- الحق في تغيير أو إزالة أو تغيير المسيرين والذين لهم السلطة على توجيه الأنشطة الهامة.

¹ OBRET ROBERT, *Pratique Des Normes IAS/IFRS*, Edition Dunod, Paris, France, 2004, P127.

² Tan Liong Ton, *Consolidated Financial Statements*, International Edition, CCH Asia PLE LTE , 2013, P343.

³ Afges, *CONSOLIDATION : IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 27, IAS 28*,

http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf, , 23/8/2019 at 22: 36.

- عندما يتعلق حق التصويت بالمهام الإدارية فقط في حين أن الأنشطة المهمة تخضع للترتيبات التعاقدية الأخرى، فإن حق التصويت ليس عاملاً حاسماً لتحديد الرقابة ومن الضروري النظر في العوامل الأخرى والتركيب بينها.
 - يمكن أن تنشأ السيطرة حتى مع أقل من نصف حقوق التصويت من خلال ترتيب تعاقدى مع مستثمرين آخرين، ويمكن أن تنشأ أيضاً من خلال تشتت حقوق تصويت المستثمرين الآخرين.
- 6- ما هي إجراءات التجميع حسب IFRS 10 ؟

يمكن تلخيص أهم إجراءات التجميع حسب هذا المعيار من خلال العناصر التالية :¹

- الجمع بين عناصر الأصول والخصوم ورأس المال والإيرادات والأعباء وتدفقات الخزينة للمؤسسة الأم والفروع.
 - استبعاد الأسهم غير المسددة للمؤسسة الأم لكل كيان تابع والذي يمثل الجزء للمؤسسة الأم في رأس مال كل كيان.
 - استبعاد العمليات ما بين المجمع.
- تجدر الإشارة هنا أن عملية التجميع تبدأ من التاريخ الذي يحوز فيه المستثمر على الرقابة وتنتهي في اليوم الذي يخسرها فيه.

7- ما الذي يجب على المؤسسة الأم القيام به في حال فقدت السيطرة على الكيان التابع لها؟

في مثل هذه الحالات يتوجب على المؤسسة الأم التي فقدت السيطرة على الكيان التابع لها القيام ب :²

- إلغاء الأصول والخصوم للكيانات السابقة من القوائم المالية المجمعة.
- التسجيل المحاسبي للمساهمات المتبقية في الكيانات السابقة والمقيدة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي المناسب، وتعتبر القيمة العادلة في هذه الحالة كقيمة عادلة ابتدائية، كذلك تكلفة المساهمة للشركة التابعة أو الحليفة.
- التسجيل المحاسبي للربح أو الخسارة المرتبط بفقدان السيطرة على الكيان السابق.

الفرع الثاني : IFRS 11 الترتيبات المشتركة

يمكن توضيح أهم ما جاء في المعيار IFRS 11 بالإجابة عن النقاط الآتية :

1- ما هي الترتيبات المشتركة ؟

¹ OBRET ROBERT, *Pratique Des Normes IAS/IFRS*, Edition Dunod, Paris, France, 2004, P135

² OBRET ROBERT, *Pratique Des Normes IAS/IFRS*, Edition Dunod, Paris, France, 2004, P139

تعرف على أنها ترتيبات يكون لطرفين أو أكثر فيها سيطرة مشتركة، ويقصد بالسيطرة المشتركة تقاسم متفق عليه بشكل تعاقدي للسيطرة على الترتيب، ويعرف المعيار IFRS 11 السيطرة مثل المعيار IFRS 10، فهنا الرقابة المشتركة لا يمكن لطرف وحيد أن يتحكم في الترتيب التعاقدي له، بل تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف متقاسمة السيطرة .

2- ما الذي يميز الترتيب التعاقدي ؟

يمكن توضيح أهم خصائص الترتيب التعاقدي في ¹:

- تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدي كما هو محدد في الفقرة (B2-B4).
- يعطي الترتيب التعاقدي لطرفين أو أكثر السيطرة المشتركة ضمن هذا الترتيب، ويتمثل الترتيب التعاقدي في العمليات العمليات المشاركة أو الكيان المشارك.

كما يحدد الترتيب التعاقدي النقاط أدناه :

- هدف النشاط ومدة المشاركة.
- تعيين أعضاء الإدارة.
- إجراءات اتخاذ القرار والمسائل التي تتطلب اتخاذ قرار من الطرفين، ومستوى التوافق حول هذه المواضيع.
- رأس المال والمساهمات الأخرى المطلوبة.
- كيفية تقسيم الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر بحسب الترتيب التعاقدي.

3- لماذا ظهر المعيار IFRS 11 ؟

تتمثل أبرز أسباب وضع المعيار IFRS 11 في نقائص وعيوب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31، حيث : ²

- بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 كانت المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة تعتمد في المقام الأول على الهيكل أو الشكل القانوني للترتيب، بدلا من جوهر الترتيبات؛ ولهذا معاملة الترتيبات المشتركة بموجب هذا المعيار كانت مفتوحة لانتهاكات محتملة من خلال ترتيبات الهيكلية.

¹ Afges, CONSOLIDATION : IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 27, IAS 28
http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf, 23/8/2019 at 22: 36,

² NEED TO KNWE, IFRS 11 joint arrangements, <http://www.pwc.com/ca/en/financialreporting/ifrs-and-other-accounting-developments/publications/pwc-10-10-2013-new-disclosures-2013-annualfinancial-statements-05-en.pdf>, 23/8/2019 at 19:23.

- وبموجب IAS 31 تم إعطاء المستثمرين في الشركات تحت السيطرة المشتركة الاختيار بين اثنين من المعالجات المحاسبية التالية: حقوق الملكية او التوحيد النسبي؛ وهذا يعني أن البيانات المالية للكيانات المماثلة اقتصاديا يمكن أن تكون مختلفة بشكل كبير.

لهذا كانت أهم التعديلات التي جاء بها IFRS 11 عن IAS 31 : أنه اعتمد أساسا على حقوق والتزامات أطراف الاتفاقية المشتركة؛ وكذلك ألغى استخدام أسلوب التوحيد النسبي للمشاريع المشتركة لتحل محلها طريقة حقوق الملكية، فالشركات مطالبة بتسجيل حصتهم في القوائم المالية الموحدة كما هو مطبق في IAS 31، للأصول والخصوم، الإيرادات، والمصاريف في هذه الاتفاقيات المشتركة والتي ينطبق عليها تصنيف المشاريع المشتركة.

4- ما الهدف من المعيار IFRS 11؟ وما نطاق تطبيقه؟

الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل الشركات التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة بشكل مشترك، ويتحقق هذا الهدف عندما يتطلب من الشركة التي تكون طرفا في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه، من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها وأن تحاسب عن تلك الحقوق والالتزامات وفقا لنوع ذلك الترتيب المشترك.

أما نطاق التطبيق، فإن هذا المعيار يجب أن يطبق من قبل جميع الشركات التي تكون طرفا في ترتيب مشترك بدون استثناء.

5- ما هي أنواع الترتيبات المشتركة؟

تنقسم الترتيبات المشتركة إلى نوعين : عمليات مشتركة أو مشاريع مشتركة، حيث يمكن توضيح الفرق بينهما فيما يلي¹:

- **العمليات المشتركة** : لكي نقول أنها عملية مشتركة يجب على المشارك أن يثبت حصته في العملية المشتركة (أصوله، خصومه، إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئة عن هذه العملية وكذا مصروفاته).

- **أما المشروعات المشتركة** : فيجب على المشارك في مشروع مشترك أن يثبت حصته في المشروع المشترك على أنها استثمار، ويجب عليه أن يحاسب عن ذلك الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية

¹ ERNST & YOUNG, Applying IFRS : IFRS 11 joint arrangements, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/\\$FILE/Applying_IFRS_11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/$FILE/Applying_IFRS_11.pdf), 22/8/2019 at 22: 13.

وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 " الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة"، ما لم تكن الشركة معفاة من تطبيق حقوق الملكية كما هو محدد في ذلك المعيار.

الفرع الثالث : IFRS 12 الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى

أدت الأزمة المالية لسنة 2007 إلى إظهار غياب المعلومة والشفافية في تقييم المخاطر والنتائج وقيمة المساهمة للكيانات المدمجة، وكذا على مستوى الكيانات الغير مدمجة التي لها علاقة خاصة مع الشركة الأم. ومن جهة أخرى، فإن المعايير المتعلقة بالتجميع تتطلب معلومات متداخلة في عدة ميادين، فكان لزاما وضع معيار يغطي هذه النقائص، وأهم ما جاء فيه :

1- ماذا نقصد بالحصص في الشركات الأخرى؟

تعرف الحصص في الشركات الأخرى في الارتباط التعاقدى وغير التعاقدى الذي يعرض الشركة لتقلب العوائد في أداء شركة أخرى. ويمكن أن يدل على حصة في شركة أخرى ولكن لا يقتصر على الاحتفاظ بأدوات أموال خاصة أو دين، إضافة إلى أشكال أخرى للارتباط مثل تقديم التمويل، ودعم السيولة، وتعزيز الائتمان والضمانات. وهي تشمل الوسائل التي من خلالها يكون لدى شركة سيطرة أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم على شركة أخرى. وليس بالضرورة أن تمتلك شركة حصة في شركة أخرى، فقط بسبب علاقة عادية بين عميل ومورد.¹

2- ما الهدف من المعيار IFRS 12 ؟

يهدف هذا المعيار إلى أن يطالب الشركة بأن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم²:

- طبيعة المخاطر المرتبطة بما لها من حصص في الشركات الأخرى؛
 - آثار تلك الحصص على مركزها المالي، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.
- 3- ما هي أهم المعلومات التي على الشركة أن تفصح عنها وفق IFRS 12 ؟

لتحقيق الهدف من هذا المعيار على الشركة أن تفصح عن¹:

¹ ERNST & YOUNG, Applying IFRS : IFRS 11 joint arrangements, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/\\$FILE/Applying_IFRS_11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/$FILE/Applying_IFRS_11.pdf), 22/8/2019 at 22: 13.

² International Financial Reporting Standard 12 : Disclosure of Interests in Other Entities (version 1/1/2013) , <http://www.socpa.org.sa/Home/Accounting-Standards/IFRS-12.aspx>, 27/8/2019 at 00: 02.

- الأحكام والافتراضات المهمة التي تم استخدامها عند تحديد :
 - طبيعة حصتها في شركة أو اتفاق آخر.
 - نوع الترتيب المشترك الذي لها فيه حصة.
 - أنها تستوفي تعريف شركة استثمارية، عندما يكون منطبقاً.
 - الاستثمارات في شركات تابعة.
 - المساهمة في الترتيبات المشاركة والشركات التابعة.
 - المساهمة في كيان مهيكّل لا يدخل ضمن نطاق التجميع.
 - معلومات إضافية حول طبيعة المخطر لكيان مهيكّل لا يدخل ضمن التجميع.
- 4- متى يجب تطبيق IFRS 12 ؟

يتوجب تطبيق هذا المعيار من قبل الشركة التي لها حصة في :

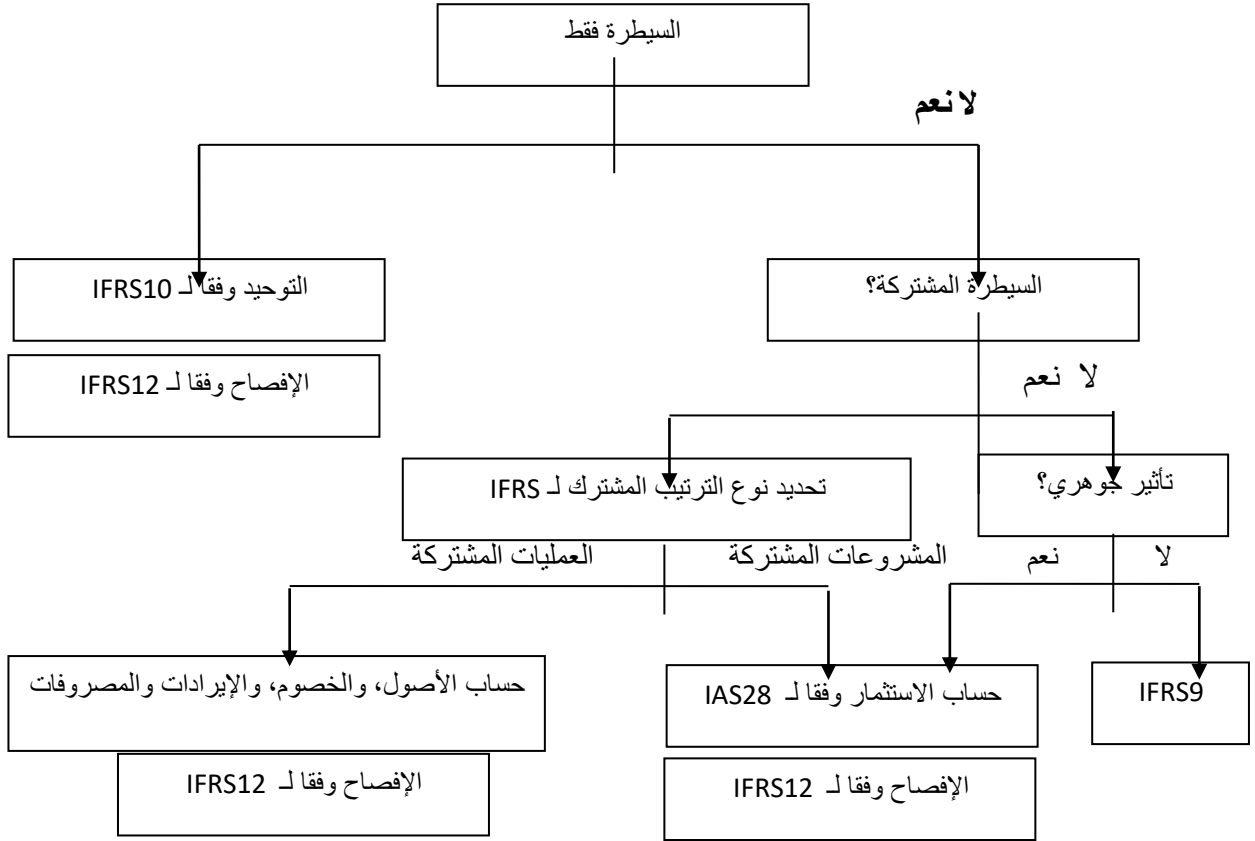
- شركات تابعة.
- ترتيبات مشتركة (عمليات أو مشروعات مشتركة).
- شركات زميلة.
- شركات مهيكّلة غير الموحدة.

الفرع الرابع : المعالجة المعيارية للمعايير IFRS 10 , IFRS 11 , IFRS 12

نقصد بالمعالجة المعيارية توضيح العلاقة والروابط بين هذه المعايير، وهذا ما تم توضيحه من خلال رسم بياني في ملحق المعايير المحاسبية والتقارير المالية الجديدة :

¹ حمزة شنوف، الطيب مداني، عدنان مقدم، معايير التقارير المالية الدولية لتوحيد الحسابات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25/24 نوفمبر 2014، ص 613.

الشكل رقم 01 : المعالجة المعيارية لـ IFRS 10 , IFRS 11, IFRS12



المصدر : Tort Eric et Escaffre Lionel, Améliorer l'information financière en IFRS : politique comptable et communication financière, Édition Dunod, Paris, 2012, p 27.

من خلال الشكل السابق يلاحظ أنه إذا كان صاحب المشروع يتحكم وحده في السيطرة على الكيان أو

المنشأة فيجب استعمال توحيد القوائم المالية وفقا لـ IFRS10 وتوفير المعلومات وفقا لـ IFRS12 - أما في حالة ما كان لصاحب المشروع أطراف مشاركة عليه أن يسأل الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك، هل لديه سيطرة مشتركة أو له تأثير ملموس فقط.

-و إذا كان ترتيبا مشتركا فعلى صاحب المشروع أن يحدد نوع الترتيب فإن كان:

- عمليات مشتركة : فمن الضروري حساب الأصول، والخصوم، والإيرادات والمصروفات ومن ثم توفير المعلومات وفقا لـ IFRS 12.

- مشروعات مشتركة : في هذه الحالة تنطبق عليها نفس مراحل لما يكون هناك تأثير جوهري للسيطرة المشتركة، يقوم صاحب المشروع بحساب الاستثمار وفقا لـ IAS 28، و توفير المعلومات وفقا لـ IFRS 12.

- أما إذا لم يكن هناك أي تأثير جوهري للسيطرة المشتركة فإن القوائم تعد وفقا لـ IFRS 9.

المبحث الثالث : تقنيات التجميع المحاسبي في القطاع الخاص

للقيام بعملية تجميع الحسابات يجب تحديد الطريقة المناسبة لتجميعها، وكذا التحديد الدقيق لمحيط التجميع وغيرها من العوامل المؤثرة على العملية، والتي يمكن توضيحها في العناصر التالية :

المطلب الأول : طرق التجميع المحاسبي

تقوم عملية تجميع الحسابات على ثلاث طرق محاسبية (طريقة التكامل الكلي، طريقة التكامل النسبي، طريقة الوضع في تكافؤ) يتم اختيار طريقة تجميع الحسابات على أساس معدل الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة لها ونصت المعايير المحاسبية الدولية على كل هذه الطرق المحاسبية وبعد إصدار المعايير الجديدة للقوائم المالية المجمعّة حيث أسفرت على مفهوم جديد للسيطرة (لرقابة) حيث تم إلغاء طريقة التكامل النسبي وتم الإبقاء فقط على طريقة التكامل الكلي وطريقة المعادلة.

الفرع الأول : طريقة التكامل الكلي

يتم تطبيق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس رقابة مطلقة على الشركات التابعة لها وسيتم عرض الطريقة والخطوات المتبعة بها كما هو موضح أدناه :

1- تعريف طريقة التكامل الكلي

يتم بواسطة طريقة التكامل الكلي تجميع حسابات الشركات الخاضعة لمراقبة مطلقة أي امتلاكها من طرف الشركة الأم بمعدل تفوق % 50 ، عند تطبيق هذه الطريقة تظهر بالميزاني المجمعّة كل عناصر الذمة المالية للشركة المجمعّة ما عدى الأسهم التي تملكها في الشركات المجمعّة. إذ تسمح هذه الطريقة

بواسطة الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع على الحصول على نظرة أكثر شمولاً من حيث الذمة المالية والنتيجة لمجموع شركات المجمع كما لو أنها تشكل وحدة واحدة.¹

من أهم خصائص هذه الطريقة " أنها تركز طريقة التكامل الكلي على جمع كل حسابات الميزانية وحسابات نتيجة الشركات التابعة مع ميزانية وحسابات الشركة الأم، حيث يشتمل التكامل الكلي على التحويل بالكامل لحسابات الميزانية وحسابات النتائج للشركات المراقبة بـ % 50 أو أكثر (الرقابة الحصرية).²

2- خطوات تطبيق طريقة التكامل الكلي:

ترتكز طريقة التكامل الكلي على :³

- جمع عناصر الميزانية من الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بالنسبة لحسابات الشركة المجمعة وحسابات الشركات المجمعة بنسبة 100 %.
- إقصاء عمليات البنينة مثل المتعلقة بالاهتلاكات والمخالفات والديون والحقوق الأخرى بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع، خاصة فيما يتعلق بالأرباح.
- تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصاؤها.
- الفصل بين الأموال الخاصة للشركة المجمعة والشركات المجمعة، حيث يتم تحديد فوائد المجمع وفوائد الشركات التابعة (حقوق الأغلبية وحقوق الأقلية) وتحديد فرق التجميع الأولي.
- تحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة.
- إعداد الحسابات المجمعة.

3- المراحل الأساسية لعملية التكامل الكلي:

للقيام بعملية التكامل الكلي يجب المرور بالمراحل الأساسية الموالية :

- الإدماج الكلي للأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات للمؤسسة المجمعة كلياً بنسبة 100% .
- إلغاء الأسهم المملوكة من طرف الشركة الأم.
- توزيع الأموال الخاصة بين الجزء المملوك من طرف المجمع وكذا فوائد الأقلية.

يتم القيام بكل هذه العمليات مع الأخذ بعين الاعتبار الإلغاءات أو المعالجات اللازمة للحسابات.

الفرع الثاني : طريقة التكامل النسبي

¹ Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, 1986., P90.

² Ibid, P90.

³ Jean Montier et Olivier Grassi, Op.Cit,1986, P90

تقوم هذه الطريقة في حالة وجود الرقابة المزدوجة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها وهي لا تختلف كثيرا عن طريقة التكامل الكلي وسيتم التطرق إلى تعريف الطريقة وأهم الإجراءات المحاسبية الخاصة، وتجدر الإشارة إلى أن الطريقة تم إلغاؤها في الإصلاحات الأخيرة التي قامت بها المعايير المحاسبية الدولية ولا تزال قائمة في النظام المحاسبي المالي.

1- تعريف طريقة التكامل النسبي

طريقة التكامل النسبي هي حالة خاصة من التكامل الكلي لأنها عبارة عن إدماج حسابات الشركات التي تخضع إلى التجميع وذلك في حدود معدل الفائدة المملوكة من طرف الشركة التي تقوم بعملية بالتجميع¹. وتطبق هذه الطريقة على الشركة التي تخضع لمراقبة مشتركة من طرف الشركة الأم وشركة وشركات أخرى، حيث أنه في ميزانية الشركة الأم يحل محل القيمة المحاسبية للأسهم المتعلقة بالشركة الخاضعة للتجميع جزء فقط من عناصر الأصول والخصوم الخاصة بالشركة الخاضعة للتجميع، حيث يمثل هذا الجزء حصة الشركة الأم " الفوائد".

2- خطوات تطبيق طريقة التكامل النسبي

تتمثل خطوات التجميع حسب هذه الطريقة فيما يلي :²

- تسجيل فوائد الأغلبية داخل رأس المال، الاحتياطات، النتيجة.
- إلغاء الأسهم المملوكة من طرف الشركة المالكة.

وللحصول على الميزانية المجمعة يتم القيام بسلسلة من العمليات وهي كما يلي :

2-1 جمع الميزانيتين

دمج عناصر ميزانية الشركة التابعة يتم تحقيقه في حدود معدل الفائدة للشركة الأم في الشركة التابعة وهذا الجمع يسمح بالحصول على الميزانية المجمعة.

2-2 إقصاء الأسهم

¹ Jean Montier et Olivier Grassi, Op.Cit, 1986,P96

² Ibid, P96

في طريقة التكامل النسبي تهمل فوائد الأقلية فيجب حذف الأسهم الظاهرة في الأصول بقيمتها الأصلية، ومن جهة أخرى إنقاص هذا المبلغ من الاحتياطات بهذا تكون الشركة الأم قد ساهمت في إنشاء الشركة التابعة.

2-3 إعداد الميزانية المجمعة

نلاحظ أن الميزانية المجمعة هي صورة مالية أضعف من التي تقدمها طريقة التكامل الكلي، ذلك لأن الميزانية لا تأخذ سوى جزء من عناصر الأصول والخصوم التي تقابل معدل الفائدة الممتلك من طرف الشركة الأم، بدون إظهار الجزء الذي يعود إلى الشركة أو المساهمين الآخرين.

الفرع الثالث : طريقة الوضع في تكافؤ

تطبق هذه الطريقة على الشركة التي تمارس تأثير بارزا على الشركات التابعة لها وسنتطرق إلى تعريف هذه الطريقة والإجراءات التطبيقية التي تقوم عليها.

1- تعريف الوضع في تكافؤ

وتعرف بأنها الطريقة المحاسبية التي يتم من خلالها التسجيل المحاسبي الأولي للمساهمة بالتكلفة ثم يتم تعديلها للأخذ بعين الاعتبار التغيرات المالية للحيازة والمتعلقة بالجزء الذي يملكه المستثمر في الأصول الصافية المؤسسة . النتيجة الصافية للمستثمر (الشركة التي تحوز المساهمة) تتضمن الجزء الذي يعود لهذا الأخير من نتيجة المؤسسة الزميلة.

إذن فالوضع في المعادلة ما هو إلا تبديل للقيمة المحاسبية للأسهم المملوكة من طرف الشركة الأم مع ما يكافئها في الوضعية الصافية للشركة الخاضعة للتجميع.

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، أو ما يطلق عليه النفوذ الفعال، فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات المساهمة للشركات الفرع والتي لا بد أن تكون قيمتها حقيقية وذلك باستبدال القيمة الشرائية لها بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع. ويطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة، ومن خلال هذا الأسلوب يمكن تحديد نسبة السيطرة أو المجال الذي تؤول إليه الشركات الخاضعة للتأثير الفعال، وتطبق هذه الطريقة في حالة عدم تجاوز نسبة الرقابة 20% من حقوق التصويت؛ وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة ما هي إلا عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع.¹

2- الإجراءات التطبيقية لطريقة تكافؤ

تتمثل هذه الإجراءات في النقاط الموضحة أدناه :

¹ الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 92.

- على مستوى الميزانية يتم إلغاء الأسهم وتعويضها بحساب يسمى " سندات في وضع المعادلة " والتي تتحدد قيمتها بالجزء من الأموال الخاصة الذي يعود للمجمع.
- على مستوى حساب النتائج يتم تسجيل النتيجة الصافية التي تعود للمجمع في حساب منفصل يسمى : الجزء من النتيجة للأسهم في وضع المعادلة.
- مثل التكامل الكلي أو التكامل الجزئي، تتم عملية وضع السندات في المعادلة بافتراض أنه تمت معالجة الأموال الخاصة وكذا النتيجة الصافية طبقا للطرق والسياسات المحاسبية للمجمع وقد تم القيام بالعمليات اللازمة لانسجام وتناسق قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.
- يجب أن تتم الإشارة إلى أن هذه الطريقة تعتبر عند المهنيين طريقة لتقييم الأسهم بقيمتها المحاسبية الحالية أكثر من كونها طريقة للتجميع المحاسبي.
- إذن التجميع عن طريق تعديل الأسهم بالمعادلة يسمح بتصحيح قيمة الأسهم لشركة المساهمة في ميزانية الشركة الأم.¹

المطلب الثاني : تحديد محيط التجميع

يعتبر تحديد محيط التجميع عنصرا في غاية الأهمية للقيام بتجميع الحسابات وإعداد القوائم المالية المجمعة، من خلال الفروع الموالية تم التطرق إلى أهم محددات محيط التجميع.

الفرع الأول : مفهوم محيط المجمع

حسب المعيار المحاسبي الدولي IFRS 10 البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة فالمجمع هو " عبارة عن الشركة القابضة وكل الشركات التابعة لها".²

يحدد محيط المجمع المؤسسات التي سوف تخضع لعملية التجميع المحاسبي على مستوى القوائم المالية، وهذا بناء على مجموعة من المعايير مثل نسبة المراقبة.

وعليه يمكن القول بأن محيط المجمع يتكون من :

- الشركة الأم وهي التي تكون على رأس المجمع وتمارس سلطة الرقابة.
- الشركات الملحقة وهي كل الشركات التي تكون تحت الرقابة القانونية أو الفعلية للمؤسسة الأم، سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. وتتكون الشركات الملحقة من:
- الشركة التابعة هي شركة تسيطر عليها شركة أخرى تسمى شركة أم بتملك أغلبية : رأس مالها.
- الشركة الزميلة هي التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة أو مشروع مشترك بحيث تكون فيه نسبة تملك المستثمر(بشكل مباشر أو غير مباشر) في الشركة

¹ Jean Montier et Olivier Grassi, Op-Cit,1986, P 97.

² Deloitte,Standards,<http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10>, 20/8/2018 at 22 :00.

المستثمر فيها تتراوح بين 20 % إلى 50 % وهذا ما يمكنه من ممارسة التأثير الهام على السياسات المالية والتشغيلية للشركة.

- المشروع المشترك هو ترتيب واتفاق تعاقدى بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاط اقتصادي خاضع للرقابة المشتركة.

الفرع الثاني : نسبة الرقابة ومعدل الفائدة

يمكن تحديد الرقابة ومعدل الفائدة المطبق في المجمع من خلال النقاط الموالية :

1- مفهوم نسبة الرقابة وأنواعها

يتم فيما هو موالى عرض مختصر للمفاهيم المتعلقة بالرقابة.

1-1 تعريف الرقابة

حسب المعايير المحاسبية الدولية" يمارس المستثمر رقابة على كيان عندما يستفيد المستثمر من عوائد متغيرة نتيجة تدخله و مشاركته في الكيان، و تكون له القدرة على التأثير على هاته العوائد نتيجة للسلطة التي يمارسها على مستوى الكيان"¹.

2-1 أنواع الرقابة

وتوجد ثلاث أنواع للرقابة وهي كما يلي:

1-2-1 الرقابة المطلقة

ينتج هذا النوع من الرقابة بامتلاك الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ويمكن التمييز بين الأنواع الموالية للرقابة المطلقة :

1-1-2-1 الرقابة القانونية ينشأ هذا النوع من الرقابة بحيازة الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت أكثر من 50 % سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في شركات أخرى وهذا ما يمكنها من اتخاذ القرارات بكل حرية.²

2-1-2-1 الرقابة الممارسة الفعالة وفقا للقانون التجاري الجزائري ، تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة " عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40 % من حقوق التصويت، ولا يحوز

¹ La norme IFRS 10 « Etats Financiers consolidés et individuels » ; paragraphe n°06

² Mohamed Nadji Hergli, Séminaire sur la consolidation des comptes en IFRS, Alger, octobre 2007, p 07.10.

أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزءها، هذا ما يمكنها من التحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها في الجمعيات العامة لهذه الشركة¹ "

1-2-2 الرقابة المشتركة

تعرف المعايير المحاسبية الدولية (IFRS 11) الرقابة المشتركة على أنها " عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب الأمر اتخاذ القرارات (مالية، تشغيلية وإستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك)"

ويتضح بأن الرقابة المشتركة تشمل:

- اقتسام الرقابة بحيث لا يسيطر أحد المساهمين أو الشركاء على الشركة لوحده.
- يجب أن يكون عدد الشركاء محدودا حتى يتسنى للأعضاء المشاركين وضع اتفاق مشترك.
- مفهوم الاستغلال المشترك يشترط أن يكون هناك اتفاق تعاقدي ينص على الإجماع فيما يتعلق بالقرارات الهامة.
- وجود رقابة مشتركة لا يعني عدم وجود مساهمين أو شركاء ذوي أقلية لا يشاركون في الرقابة المشتركة.

1-2-3 التأثير البارز(الهام)

تعرف المعايير المحاسبية الدولية (IFRS 11) التأثير الملحوظ على أنه " يعني سلطة المشاركة في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، دون أن تكون هناك سيطرة أو مراقبة مشتركة على تلك السياسات، حيث تسمى الشركة التي يمارس عليها التأثير الملحوظ بالشركة الزميلة أو المشاركة، ويفترض أن يكون للمستثمر تأثير ملحوظ عندما يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة بين 20 % و 50 % من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها."²

2- معدل الفائدة

¹ المادة رقم 731 من القانون التجاري الجزائري.

² Chérif-Jacques Allali, Op-Cit ; p 13-14 .

تمثل نسبة الفائدة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن محيط القوائم المالية المجمعة، وهي تعبر عن حصة الأصول وحصة الأرباح التي تعود للمؤسسة الأم التي قدمت هذه المساهمات.¹

وبالتالي فإن معدل الفائدة مفهوم مالي يمكن من حساب حصة الشركة الأم في الرأسمال والنتيجة لكل شركة من شركات المجمع.

و نسبة معدل الفائدة (المساهمة) تساوي مجموع حاصل جداءات نسب رأس المال المملوكة بصورة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركات الخاضعة للتجميع، ويتم حسابها عبر المراحل الموالية:²

-تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم وكل شركة مجمعة.

-حساب جداء نسب ملكية الشركة الأم في رأس مال كل شركة من الشركات التابعة.

- يتم التحصل على نسبة الفائدة من حساب مجموع هذه الجداءات.

يسمح معدل الفائدة بحساب حقوق الشركة الأم في كل شركة من الشركات المجمعة وهذا من جل تقسيم وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين كل من الشركة الأم والتي تتمثل في فوائد الأغلبية والأطراف الخارجية والتي هي فوائد الأقلية، كما يستعمل معدل الفائدة في مختلف مراحل التجميع (معالجة، إدماج، الإقصاء والتوزيع)، وتعتبر أهم وسيلة لاستعمال التسجيلات الخاصة بالتجميع.

الفرع الثالث : الاستبعادات من نطاق عملية التجميع

سبق و أن تم التطرق إلى أن نطاق و مجال التجميع المحاسبي يضم كل الشركات التي تكون إما تحت مراقبة مطلقة، مراقبة مشتركة أو تحت تأثير ملحوظ ضمن محيط التجميع ، إلا أنه من الممكن إبعاد بعض الشركات عن هذا المحيط لأنها لا تقدم أهمية بالغة ، و يمكن تلخيصها فيما يلي :

تنص المعايير المحاسبية الدولية، من خلال المعيار المحاسبي الدولي (IFRS 10)، على أنه لا يوجد أي استثناء خاص بمحيط التجميع المحاسبي فيما يتعلق بحالات. " المراقبة أو السيطرة المؤقتة"، " فروع الأنشطة المختلفة" أو " الشركة التابعة التي تمارس نشاطها بصفتها خاضعة لقيود دائمة تحد من قدرتها على تحويل الأموال"

غير أن نفس المعيار المحاسبي الدولي ينص على أنه أثناء عملية الخسارة فإن الشركة التابعة التي تستجيب للمعايير التي تسمح بتصنيفها كنشاط قيد البيع، وفقا للمعيار الحاسبي IFRS 5، يتم معالجتها محاسبيا وفقا للمعير المعني.³

¹ Dominique Mesplé-Lassalle, Op-Cit, p:37.

² Jean Montier - Gilles, Op-Cit , 2006.P 46 -47 – 48.

³ Delloitt,Standards,http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10, 20/8/2018 at 22 :00 Op-Cit ;p :54

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل تم التعرض لأهم الجوانب النظرية والمفاهيم المرتبطة بالتجميع والقوائم المالية الموحدة في القطاع الخاص، و المعايير المحاسبية الدولية التي تنظم استخدام هذه التقنية المهمة في محاسبة المجمعات، خاصة مع ظهور معايير جديدة تسعى لزيادة الشفافية وقابلية المقارنة والاستغلال الأمثل لهاته المعلومات والمعطيات المحاسبية المعبرة عن نشاط المجمعات ومركزها المالي.

ومن خلال الفصل الموالي سنبقى مع القوائم المالية المجمععة ولكن هذه المرة في القطاع العام الذي يسعى إلى زيادة التطور المحاسبي والتعبير أكثر عن مردودية منشآته متأثرا بالقطاع الخاص.

الفصل الثاني :

القوائم المالية الموحدة في
القطاع العمومي

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

شهد العالم تطورا سريعا في المفاهيم والأدوات المحاسبية، ولكون المحاسبة العمومية نظاما يقع على عاتقه توفير البيانات التي من شأنها تحقيق الإفصاح عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة المؤسسات العمومية في تسيير المال العام وتنفيذ استراتيجية الدولة؛ فقد برز في الآونة الأخيرة التوجه إلى اعتماد ممارسة تقنية التجميع المحاسبي على القوائم المالية للقطاع العمومي، شأنها في ذلك شأن القطاع الخاص الذي تعتبر فيه القوائم المالية الموحدة واحدة من أهم التقنيات المحاسبية الممارسة.

ومن خلال هذا الفصل سنتعرض للقوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي بإتباع التقسيم الموالي :

المبحث الأول عموميات حول التجميع في القطاع العمومي.

المبحث الثاني المعايير المحاسبية الدولية للتجميع في القطاع العمومي.

المبحث الثالث الاستجابة الدولية لتبني التجميع المحاسبي في القطاع العمومي.

المبحث الأول : عموميات حول التجميع في القطاع العمومي

من خلال هذا المبحث سيتم تسليط الضوء على أهم المفاهيم المتعلقة بالتجميع المحاسبي في القطاع العمومي.

المطلب الأول : مدخل للمحاسبة العمومية

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

المحاسبة العمومية لها أهمية كبيرة في نظام أي دولة تسعى لتحقيق المنفعة العامة وتحقيق استراتيجياتها المختلفة.

الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية

تم وضع العديد من التعاريف التي تهدف إلى بيان مفهوم المحاسبة العمومية وتحاول حصرها، من أهمها :

- هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير، قياس، تسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة فيما بينها، كما تنظمها التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك.¹
- وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها : المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة التحصيلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام.²
- وفي تعريف يمكن اعتباره الأشمل، فإن المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية، وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية :³
- **المفهوم التقني** يقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.
- **المفهوم الإداري** وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.
- **المفهوم القانوني** هو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

الفرع الثاني : أهداف المحاسبة العمومية

- يجب على النظام المحاسبي العمومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما :⁴
- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح الكامل عن المركز المالي، ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

¹ إسماعيل حسين احمرر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص : 35.

صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص : 35²

³J.C.Martinet et P. Dimalta, Droit Budgétaire, LITC, Paris, 1999, p 775.

⁴ زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2013، ص: 11

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

وبناء على ذلك، يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي¹:

- **توفير المعلومات اللازمة للمساءلة** تساعد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية، أو أي جهاز تنفيذي، أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك.
- **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة** تهدف إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة العمومية واستخدامها بشكل عقلاني بما يخدم المصلحة العامة، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة، التي تمكنها من ذلك؛ وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة، والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة.
- **توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات** توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة، تفيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والسنوات السابقة، وتقييم البرامج والأنشطة، والمفاضلة بين البدائل، تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة، تحليل علاقة المدخلات بالمخرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة العمومية، واقتراح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الأداء وترشيده من أجل تقديم المقترحات بخصوص التوسعات المستقبلية والاستفادة الكفأة والرشيده من الموارد.
- **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط العمومي** إذ يؤثر النشاط العمومي على النشاط الإقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لذلك فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة لمعرفة العمليات والأنشطة العمومية، للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط؛ الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام، وأفضل وسيلة للإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي.
- **توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية** حيث يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات الوطنية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة بين نظامي المحاسبة العمومية والوطنية، إلى درجة الدمج بينهما².

الفرع الثالث : خصائص النشاط في القطاع العام

¹ إسماعيل حسين احمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 37
² قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص: 51

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

النشاط في القطاع العام يتميز بخصائص تجعله مختلفا عن النشاط في القطاع الخاص أو التجاري،

ومنها :¹

- 1- **غياب دافع الربح** حيث إن نشاط القطاع العام يهدف أساسا إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، والتي يتم أداؤها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة، ولهذا السبب يمكن ملاحظة غياب مفهوم قياس الربح عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء في نظام المحاسبة العمومية.
- 2- **لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام** بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط، مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب النفقات.
- 3- **تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية** التي تهدف إلى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام، وهذا ما يؤكد على ضرورة الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية، حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
- 4- **غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام** حيث أن التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه سوقا محددا تتنافس عليه مع المنظمات المشابهة لعملها، فطبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائد، أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف؛ لهذا الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية.
- 5- **ليس لوحدات القطاع العام رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص** لأن الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال، ولكنها تعتمد على اعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية.
- 6- **ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة** إضافة لكونها تعتمد في تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنويا في الموازنة العامة للدولة.
- 7- **الموارد المرخصة في الموازنة تعتبر أموال مخصصة** تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقا لتبويب الموازنة.

المطلب الثاني : نظام المحاسبة العمومية

بناء على كون النظام يعرف على أنه " مجموعة عناصر متفاعلة، وتعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، ليس بمقدور أي عنصر منها بمفرده تحقيقه، ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام

¹ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2013/2014، ص: 6.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

إلى مكونات أصغر باعتباره نظام، وهكذا تستمر تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية¹، فيمكن تقسيم نظام المحاسبة العمومية إلى ثلاث نظم رئيسية، والتي سنتعرف عليها في ما يلي :

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

الفرع الأول : النظام المحاسبي للدولة

يعتمد التنفيذ الشفاف للموازنة العامة للدولة على وجود نظام محاسبي فعال يوفر تغطية شاملة للمعاملات المالية العامة.

1- تعريف النظام المحاسبي للدولة

يعرف النظام المحاسبي للدولة بأنه " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصورة دورية، وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو مراقبتها"². كما أن " النظام المحاسبي للدولة نظام فرعي من أنظمة المحاسبة، يشمل جميع إثبات الموارد الحكومية، وتحصيلها وصرفها، ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها، وتقديم المعلومات المالية عن نشاط الحكومة إلى الجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة فيها"³.

2- الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي للدولة

يعتبر نظام المحاسبة العمومية أحد النظم المهمة التي تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة، باستخدام الأموال العامة استخداماً أمثل، وحتى يؤدي هذا الأخير الغرض المرجو منه يجب أن يحتوي على جملة من الشروط والمتطلبات، نلخصها في النقاط الآتية⁴:

- أن يكون النظام المحاسبي متطابقاً مع النصوص الدستورية والتنظيمات الأخرى.
- أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الميزانية ارتباطاً وثيقاً، على اعتبار أن وظائف الحسابات والميزانية من العناصر المتكاملة لإدارة المالية العامة.
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت أو أنفقت الأموال العامة في المستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق.

1 إسماعيل حسين احمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 53.

2 عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1، 1999، ص: 26.

3 نفس المرجع، ص: 33.

4 محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل، عمان، الأردن، 1998، ص: 134.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف هيئاتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.
- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- يتقن تنفيذ النظم المحاسبية بطريقة تيسر إنجاز المراجعة الداخلية أو الخارجية بالسرعة المناسبة وإجراء رقابة إدارية فعّالة على الأموال وتشغيل البرامج العمومية وإدارتها وتقييمها.
- يجب إعداد الحسابات بطريقة تمكن من توفير البيانات اللازمة للتحليل الإقتصادي وإمكانية تسوية التعاملات العمومية، وأن تكون النظم المحاسبية قادرة على خدمة ما تتطلبه خطط التنمية وبرامجها من بيانات مالية، وأن تساعد في تطوير وتسيير إعداد الحسابات الوطنية.

3- وظائف النظام المحاسبي للدولة

يمكن إبراز أهم الوظائف التي يقوم بها النظام المحاسبي للدولة فيما يلي¹:

- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، متمثلاً بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.
- متابعة حقوق الدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم، أو ديون، أو أية التزامات أخرى، والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس، أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن تحدث لها.
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، وبيان المركز المالي، وإظهار الفائض أو العجز.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي، ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة، واستخداماتها.
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، لتسهيل عمليات تقييمها، من حيث التكلفة والعوائد، وفي إعداد أرقام الموازنة بدقة، وقياس مدى الكفاءة في تنفيذها، وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة.
- توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو رسم السياسات، أو إخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل، أو لغايات فرض الرقابة.

الفرع الثاني : نظام الموازنة العامة للدولة

¹ عقلة محمد يوسف المبيضين، مرجع سبق ذكره، 1999، ص ص: (35-36).

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

تشكل الموازنة العامة بإيراداتها ونفقاتها المادة الأولية للمحاسبة العمومية، كما تعتبر نتائج المحاسبة العمومية مادة أساسية وضرورية لإعداد تقديرات النفقات والإيرادات العامة ولعمليات التخطيط المالي.

1- تعريف الموازنة العامة للدولة وأهدافها

1-1 تعريف الموازنة العامة للدولة تعتبر الموازنة العامة للدولة وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان، تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة.¹

وعليه، فإن مفهوم الموازنة العامة للدولة يقوم على العناصر الآتية :

- الموازنة العامة تقدير أرقام مبالغ كل من النفقات والإيرادات العامة للسنة المقبلة، حيث أنها بيان مفصل عن النفقات العامة بما يقابلها من إيرادات لتغطيتها، فهي تستند إلى عنصر التوقع.
- الموازنة العامة وثيقة مالية تعدها السلطة التنفيذية وتجزئها السلطة التشريعية بموجب قانون.
- تعد الموازنة -عادة- لتنفيذها خلال سنة مقبلة، وهو ما يميزها عن الحساب الختامي المتعلق بالسنة المنصرمة.

1-2 أهداف الموازنة العامة للدولة

تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة للمالية العامة لتحقيق الأهداف المالية والسياسية للحكومة والأهداف الاقتصادية والاجتماعية، والتي تعرض فيما يلي:²

- 1-2-1 الهدف المالي للموازنة العامة** كان التأكيد في ظل الدولة الحارسة منصبا على الاقتصاد في النفقات العامة، من أجل تخفيف العبء الضريبي على المجتمع، ومع توسع دور الدولة اتسع كذلك نطاق النفقات العامة ليشمل المدفوعات التحويلية والاستثمار العام، كما اتسع نطاق الإيرادات العامة ليشمل إيرادات الدولة من الاستثمار العام والقروض الخارجية والداخلية، فالإيرادات والنفقات لم تعد إيرادات ونفقات الدولة الحارسة، ولم يعد الهدف المالي، أي توازن الموازنة هو الهدف الوحيد للمالية العامة، إذ أعطيت الأولوية إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية حتى ولو تطلب الأمر عدم توازن الموازنة العامة للدولة وحدوث عجز أو فائض.
- 1-2-2 الأهداف الاقتصادية** بعد الاتساع الذي حصل في نطاق دور الدولة تحملت المالية العامة عبء تحقيق الأهداف الاقتصادية، كإعادة تخصيص الموارد الاقتصادية والاستقرار والنمو الاقتصادي، واستخدمت الميزانية العامة كأداة لتنفيذ السياسة المالية من أجل تحقيق الأهداف

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2005، ص : 383.

² خليل علي محمد، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 302-303.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

المذكورة. ففي فترات الرواج والازدهار يتم استخدام سياسات مالية مقيّدة تكون فيها الموازنة العامة في حالة فائض، أي الإيرادات أكبر من النفقات، من أجل سحب بعض القوة الشرائية وتخفيض الطلب الكلي؛ أما في فترات البطالة والركود أو الكساد فإن السياسات المالية تكون سياسات توسعية، يتم تنفيذها من خلال موازنات عامة في حالة العجز، أي أن النفقات أكبر من الإيرادات، وذلك بهدف نقل الاقتصاد إلى مستوى الاستخدام الكامل، والاستقرار هناك .

1-2-3 الأهداف الاجتماعية لا تقل أهمية تحقيق التوازن الاجتماعي عن تحقيق التوازن الاقتصادي

عند مستوى الاستخدام الكامل، فالتوازن الاجتماعي يمكن أن يتحقق من خلال الموازنة العامة، ففي حالة الحصول على الإيرادات من الضرائب المباشرة التصاعدية التي يتحمل عبئها ذوي الدخل الكبيرة واستخدامها في تغطية بعض أنواع النفقات العامة التي يستفيد منها ذوي الدخل الصغيرة؛ كما أن بالإمكان استخدام الموازنة العامة كوسيلة للتوجيه الاجتماعي، كتقديم بعض الإعفاءات الضريبية أو العلاوات العائلية أو غيرها .

3-1 المبادئ العامة لإعداد الموازنة العامة

هناك مجموعة من القواعد التي يجب الالتزام بها عند إعداد الموازنة العامة، وتتمثل أبرزها فيما يلي :

1-3-1 مبدأ السنوية وتعني الحياة المالية للدولة (أي مدة سنة) وهي تمكن البرلمان من مراقبة الحكومة

في إطار احترام قاعدة السنوية؛ ويلاحظ أن فترة التنفيذ المالي للميزانية بفرنسا مع بداية العام الميلادي، ونفس الأمر في ألمانيا وإيطاليا ولوكسمبورغ.... إلخ، ونفس الشيء بالنسبة للجزائر؛ ومبدأ السنوية ليس مطلقاً، حيث ترد عليه بعض الاستثناءات مثل، نظام الموازنة الإثني عشرية في حالة عدم التمكن من المصادقة على الموازنة قبل بداية السنة المالية، إذ تترخص الإدارة العامة بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الميزانية المقبلة، كما يعتبر استثناءاً من مبدأ السنوية الموازنات المخصصة للبرامج والمخططات الاقتصادية والاجتماعية التي يستغرق تنفيذها في الميدان عدة سنوات.¹

1-3-2 مبدأ الوحدة إن قاعدة أو مبدأ وحدة الموازنة تحتم وتوجب إثبات نفقات الدولة ووارداتها في

صك واحد؛ على هذا الأساس فمهما تعددت مصادر الواردات وتباينت مصادر النفقات فلا يكون للدولة الواحدة سوى موازنة عامة واحدة.

1-3-3 مبدأ الشمولية تقتضي هذه القاعدة إدراج كافة أوجه النشاط الحكومي سواء كان نشاطاً خدمياً

أو اقتصادياً في ميزانيتها العامة، وإدراج كافة النفقات والإيرادات.

¹ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص: 91.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

1-3-4 مبدأ التوازن يقصد بتوازن الموازنة العامة أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات

العامة؛ لكن كثيرا ما يحدث أن تزيد النفقات عن الإيرادات وهو ما يعرف بالعجز، وعندئذ تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجة هذا العجز، إما عن طريق ضغط أو تأجيل النفقات، أو زيادة أو إحداث للإيرادات، أو بالاقتراض الداخلي أو الخارجي.

1-3-5 مبدأ عدم التخصيص ويقضي هذا المبدأ أنه لا يخصص أي إيراد للدولة لتغطية نفقة معينة، بل

تدخل كل الإيرادات إلى الخزينة العمومية بدون تخصيص، ثم توزع بعد ذلك حسب احتياجات كل مصلحة، ورغم أهمية هذا المبدأ إلا أن هناك استثناءات :

- في حالة ما إذا اقترضت الدولة لتمويل مشروع ما، فلا يجوز لها أن تصرف محصول هذا القرض لأجل أوجه أخرى.

- قد تحول الدولة لبعض مصالحتها إيراداتها لتغطية نفقاتها، مثلما هو الحال بالنسبة للمرافق ذات الميزانيات الملحقة كالبريد والمواصلات.

1-3-6 مبدأ الوضوح والدقة والمرونة فيطلب أن تكون بنود الموازنة وعناصرها واضحة ومفهومة

لمن يتعامل معها، ومن ناحية أخرى تتصف بالدقة في تقدير الإيرادات والنفقات وعدم المغالاة في أي منهما، وكذلك من الضروري أن تتميز بالمرونة لإمكانية التعديل عند الحاجة مستقبلا.

4-1 مراحل إعداد، إقرار وتنفيذ الموازنة العامة للدولة

تختلف طرائق إعداد الموازنة العامة وإقرارها من دولة لأخرى، وهذا تبعا للنظام السياسي والاقتصادي المتبع.

1-4-1 السلطة المختصة بإعدادها

كون الموازنة العامة تعتبر بمثابة البرنامج السياسي والاقتصادي والاجتماعي للدولة، لذا فمن الطبيعي أن يترك للحكومة إعداد الموازنة حتى تكون معبرة عن برنامج هذه الحكومة، وتحتاج الموازنة العامة إلى تنسيق كبير بين بنودها المختلفة وهو أمر لا يتحقق إلا إذا تولت الحكومة إعدادها لما تملكه من أجهزة إدارية متشعبة ومنتشرة في كامل إقليم الدولة، لكن لو أسندت هذه المهمة إلى السلطة التشريعية فلن يتحقق التنسيق، وهذا ما أثبتته التجربة من أن المجالس البرلمانية لا تحرص على تدبير المال بمقدار حرصها على إرضاء الناخبين، الأمر الذي يحدث معه المخاطرة.

وعليه فإن المتفق عليه بين الدول أن السلطة المختصة بتحضير الموازنة وإعدادها هي السلطة

التنفيذية، إلا أنه من غير المتفق عليه تحديد الشخص المسؤول الذي يقوم بهذه المهمة وحدود سلطته.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

1-4-2 إعداد واعتماد الموازنة العامة للدولة

عملية الإعداد والاعتماد للموازنة العامة تمر بمراحل مختلفة يمكن تجميعها في المراحل الموالية¹:

1-2-4-1 توجيهات المخطط السنوي حيث تقوم وزارة المالية باعتبارها الجهة المختصة بالإشراف على إصدار الموازنة بوضع مقترحاتها وتوجيهاتها التي تحكم مشروع الموازنة، حيث تعتبر تلك التوجيهات بمثابة مؤشرات عامة يجب الالتزام بها عند إعداد مشروع الموازنة من قبل الوحدات الحكومية.

1-2-4-2 توقعات مختلف القطاعات تقوم مختلف الوزارات والقطاعات باقتراح توقعات سواء بالنسبة للنفقات والإيرادات الخاصة بها، المبنية على الممارسات خلال ميزانية السنة ما قبل الأخيرة، ومن ثم مناقشتها مع وزارة المالية للوصول إلى الصيغة النهائية للمشروع، وتقوم وزارة المالية بدورها بتجميع تلك المشروعات في مجلد واحد تمهيدا لعرضه على البرلمان لاستكمال مناقشته ومن ثم اعتماده؛ وفي الجزائر الحكومة ملزمة بإيداع مشروع المالية لدى البرلمان قبل منتصف شهر أكتوبر من السنة السابقة للتنفيذ.

1-4-2-3 اعتماد الموازنة بعد إعداده من طرف السلطة التنفيذية يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية، بغرض اعتماده تطبيقا لقاعدة : أسبقية الاعتماد على التنفيذ .

1-4-3 تنفيذ الموازنة العامة

تشمل إجراءات تنفيذ الموازنة بإجراءات تتعلق بنفقاتها والتمثلة في كيفية صرف النفقة، بالإضافة إلى إيراداتها والتمثلة في إجراءات كيفية تحصيل الإيراد، وتتمثل هذه الإجراءات في المراحل التي يحددها قانون صرف وتحصيل الإيرادات؛ حيث :²

1-3-4-1 عمليات صرف النفقة

تمر عملية صرف النفقات بأربعة مراحل تتمثل فيما يلي:

- **عقد النفقة** هي المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقة، وهي الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، وبمعنى آخر ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما، يترتب عنه دين في ذمة الدولة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقا من جانب الحكومة مثل تعيين العاملين في الدولة، التعاقد مع المتعهدين للبناء والتشييد...الخ.

- **تصفية أو تحديد النفقة** هي المرحلة التي تصدر السلطة التنفيذية قرارا تحدد فيه التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائن الواجب أدائه، والتأكد من حلول موعد استحقاقه ومن أنه لم يسبق تأديته أو تسويته عن طريق المقاصة، وتقديم جميع الوثائق الخاصة بالنفقة.

¹ محمد الصغير بعللي، يسري أبو العلا، مرجع سبق ذكره، 2003، ص : 101 .
خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى 2003 ، صص: (315-314).²

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

- **الأمر بصرف النفقة** يقصد به الإذن بالصرف، وهو القرار أو الأمر الذي يصدر عن أمر الصرف؛ الوزير أو من ينوب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحبة العلاقة بدفع مبلغ الدين، كما تحدد في مرحلة التصفية، أي أن الأمر بالصرف هو أمر يوجه أمر الصرف إلى المحاسب ليدفع مبلغا معيناً من المال إلى شخص معين ، وتسمى هذه المراحل الثلاث بالمرحلة الإدارية.

- **صرف النفقة** ويقصد به صرف النفقة السابق تحديدها إلى الشخص صاحب الحق، حسب أمر الصرف الصادر في حدود الاعتمادات المخصصة لذلك، وعدم تجاوز النفقة الاعتماد الموجود في الموازنة العامة. وتسمى هذه المرحلة بالمرحلة المحاسبية.

1-4-3-2 عملية تحصيل الإيرادات يحكم إجراءات تحصيل الإيرادات قواعد مهمة يمكن إيجازها في ما يلي :

- لا يتم تحصيل الإيرادات العامة كالضرائب إلا إذا توفرت الواقعة المنشئة للضريبة.
- المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها بل يجب الدفع أولاً ثم الاعتراض بعد ذلك.
- مراعاة مواعيد التحصيل وطريقة التحصيل، ويتم تحصيل الإيرادات عن طريق تنفيذ إجراءات، الأول يتولاه الجانب الإداري لتحديد مقدار الإيراد وتحقيقه والأمر بالتحصيل. أما الثاني فهو جباية وتحصيل المبالغ المحققة أي القيام بالعمليات الحسابية الخاصة بالجباية.
- إن الفصل بين العمليات الإدارية والمحاسبية شائع التطبيق في غالبية الدول، وذلك بهدف الحد من سوء التصرف وتحقيق ضمانة وحماية أموال الدولة مما يضمن انسيابية الجباية وانتظامها.

الفرع الثالث : نظام الرقابة على المال العام

ما شهدته الدولة من تطورات اجتماعية و اقتصادية أفرزت انفصال و استقلالية السلطات عن بعضها فظهرت السلطات الثلاث التشريعية، التنفيذية، القضائية. وتبعاً لذلك، وجدت مع هذا التنظيم مختلف أنواع الرقابة باعتبارها تربط و تنسق ممارسات تنفيذ هذه السلطات لاختصاصها.

1- تعريف الرقابة وأهدافها

1-1 تعريف الرقابة

هي الإشراف والفحص والمراجعة للتأكد من حسن استخدام الأموال العمومية بأحكام القوانين والأنظمة، واللوائح والأغراض التي اعتمدت من أجلها سلفاً المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعية، وخلال فترات زمنية محددة، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

المالية المرصودة، وللأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، لكي يمكن من الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن من علاجها وتفادي تكرارها.¹

2-1 أهداف الرقابة

تحدد أهداف الرقابة على المال العام في:²

- التحقق من أن جميع الإيرادات العامة للدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة السارية.
 - التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها، ومن حسن استخدامها الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.
 - مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث، وتحليلها، واقتراح التعديلات الضرورية.
 - الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية، وتحليلها، ودراسة أسبابها.
- إضافة إلى أهداف حديثة منها :

- التأكد من كفاية المعلومات و الأنظمة و الإجراءات المستخدمة.
- مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية بالسياسة المعتمدة.
- بيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي و اتجاهاته.
- الربط بين التنفيذ و ما يتخلله من إنفاق و النتائج المترتبة عن هذا التنفيذ.

2- خصائص النظام الرقابي الفعال

تتمثل خصائص النظام الرقابي الفعال أساسا فيما يلي:³

- استقلالية أجهزة الرقابة المالية عن السلطة التنفيذية.

¹ جهاز الرقابة المالية للدولة، دور الرقابة المالية الحكومية في تعزيز الشفافية في الإدارة الحكومية، (على الخط)، متاح على :

www.oea-oman.org/8-%20stateAudit.pdf ، تاريخ الإطلاع : 2014/11/1 ، ص : 5

² محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005، ص: (25-26).

³ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص: 200 .

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

- قدرة و كفاءة أجهزة الرقابة من النواحي الفنية والإدارية والسلوكية.
- الاعتماد على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والحسابية في الأجهزة العامة، الصلاحيات الإدارية بالتناسب بالصرف والأمر والإقرار من جهة وبين الصلاحيات المالية المتمثلة بالعمليات الحسابية التنفيذية ومجموعة الإجراءات المحاسبية من تقدير وقيود وغيرها من الجوانب الفنية من جهة أخرى.
- استمرارية الرقابة في خط موازي لكافة مراحل الموازنة وعلى شكل متابعة آنية مستمرة لكافة التصرفات المالية وتقييمها باستمرار وتصحيح الانحرافات حال ظهورها وقبل استفحالها ومعالجتها في الوقت المناسب.
- تعزيز الثقة المتبادلة والتكامل والتنسيق والتعاون بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الإدارة المالية من جهة والجهات التنفيذية والإدارية العامة من جهة أخرى.

المطلب الثالث : النظريات التي تحكم التجميع في القطاع العمومي

تحديد مجال التجميع (Consolidation area) في القطاع العمومي يتم من خلال مجموعة من النظريات و المقاربات التي أعدت بما يتلاءم وخصوصية القطاع العمومي، يمكن ذكرها فيما يلي :

الفرع الأول : نظرية السيطرة Control approach

مفهوم السيطرة هنا يوضح مجال التجميع من منظور اقتصادي دون الأخذ بعين الاعتبار الجوانب السياسية لتحديد حدود القطاع العمومي. فإذا تم الأخذ بعين الاعتبار قدرة الحكومة على ممارسة تأثيرها على الكثير من المنشآت والوحدات العمومية، فإن المنظور الاقتصادي بتركيزه على السيطرة سيسمح بأن يكون مجال التجميع (نطاق التوحيد) واسعا.¹

بشكل عام، فإن المنظور الاقتصادي القائم على السيطرة هو العامل السائد في جميع نظريات التجميع والدمج المالي في القطاع الخاص، وتستند عليه كذلك المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. والمعيير المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS 35 (القوائم المالية الموحدة) يشير إلى عدد من الشروط التي يجب أن تكون في الشركة الأم للسيطرة على منشأة أخرى و إدخالها في نطاق التجميع من خلال نظرة اقتصادية سائدة في القطاع الخاص، حيث يجب أن يكون للكيان سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان آخر. وتكون هذه الصفة ممكنة ومحددة بشكل قانوني، مع ذلك هذا لا يعني أن الكيان الأم مسؤول مباشرة عن الإدارة التشغيلية للكيان التابع. (التأكد).

¹ Bergmann Andrea ,Public Sector Financial Management. London : Prentice Hall,2009

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

IPSAS 35 يحدد كذلك الشروط اللازمة لتحقيق السيطرة على منشأة أخرى، فعنصر السيطرة مرتبط بالسلطة التي يمكن أن تتحقق من خلال امتلاك حصة تصويت الأغلبية والقدرة على تعيين أو إقالة أعضاء مجلس الإدارة والحصول على أغلبية الأصوات في الاجتماع العام و اجتماعات مجلس الإدارة في الكيان الآخر.

أما المؤشرات الأخرى للسيطرة من حيث السلطة فهي حق النقض لقرارات الميزانية أو التأثير على الموارد من الكيان الآخر، و فيما يتعلق بعامل المنفعة من السيطرة فيجب على الكيان الأم الحصول على مستوى كبير من المنافع الاقتصادية المتبقية أو الوفاء بالتزامات كبيرة، و/أو التحكم في أصول الكيان الآخر. يمكن أن يكون عنصر الفائدة أيضا مكسب غير مالي من أنشطة الكيان الآخر.

لا ينظر لقدرة الكيان العمومي على وضع التنظيم في هذا المجال على أنها سيطرة على الكيانات المتعلقة بهذا التنظيم، تماما كالتبعية الاقتصادية مثلا، كيان عمومي هو الزبون الوحيد لكيان خاص، لا يعتبر خاضع للسيطرة¹. هذه المسألة أكثر وضوحا بالنسبة للجامعات والتي لم يتم دمجها (توحيدها) في العديد من الدول لأسباب تتعلق بالحرية الأكاديمية في البحث والتدريس، على الرغم من أنها تعتمد اقتصاديا على أموال دافعي الضرائب.

بهذا المعنى، إذا كان من السهل توحيد المؤسسات العمومية مثل شركات السكك الحديدية أو الخدمات البريدية أو حتى كيانات الحكومة المركزية كالوزارات، نظرا لأن ملكيتها وبالتالي السيطرة محددة بوضوح، فإن هذا ليس هو الحال بالنسبة لمجموعة كبيرة. فلا يتم تحديد تفعيل السيطرة دائما، وهذا نظرا لتعقيد هيكل القطاع العام وتنوع أشكال الكيانات اللامركزية التي تميزه (المؤسسات العامة، معاهد، الشركات بين القطاعين العمومي والخاص....) لهذا ظهرت جهات نظر مختلفة لتحديد مجال التوحيد في القطاع العمومي.

تجدر الإشارة كذلك أن هذه النظرية لا يجب أن تطبق باستعمال نفس شروط القطاع الخاص، لأنه من جهة بعض المؤسسات العمومية (كالوكالات العمومية) لا تملك حكما ذاتيا، ومن جهة أخرى يمكن للدولة أن تدير بعض المنشآت الخاصة بدون أي علاقة تملك².

¹ IFAC, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement*, Vol.I.New York : IFAC,2011

² Marco Bisogno, Serena Santis and Aurelio Tommasetti , *Public-Sector Consolidated Financial Statements : An Analysis of the Comment Letters on IPSASB's Exposure Draft No.49*, *International Journal of Public Administration*,38,2015,P 313.

الفرع الثاني : مقارنة الموازنة Budget or Budgetary perspective

من خلال هذه المقاربة نجد أن المنشآت تدخل في مجال التجميع إذا كان قسم كبير من ميزانيتها أو قراراتها الموازنتية تابعة للكيان الأم؛ هذه المقاربة تأخذ بعين الاعتبار السيطرة لكن بطريقة أكثر صرامة حيث تفرض تبعية الموازنة. وهنا يكون تحديد مجال التجميع أكثر محدودية ويستثني المؤسسات التي لا تتلق أموالاً أو موازنة عمومية ولا تساهم فيها.¹

من الواضح أن هذا النهج يتطلب تعريفاً مناسباً لطبيعة وأهمية العلاقة بين الحكومة وكل جهة مدعومة مالياً. في الوقت نفسه ، يهدف إلى توضيح مدى فعالية السياسات الحكومية لتخصيص الأموال العامة للمستخدمين.

كذا وتهدف هذه المقاربة إلى الحصول على صورة كاملة ومفهومة وقابلة للمقارنة عن أنشطة الحكومة عبر مختلف مستويات الحكومة ، من أجل إبراء الذمة والمساءلة من خلال المقارنة المباشرة مع اعتمادات الميزانية.

الفرع الثالث : المقاربة التنظيمية والقانونية Organizational and Legal perspective

تصنف الحسابات المجمعة حسب هذا المنظور المنشآت حسب الهيكل التنظيمي المحدد قانونياً²، فالتجميع حسب هذه المقاربة إذا يشمل المنشآت العمومية التي تخضع لمنشآت أعلى منها في الهيكل التنظيمي.³ لكن هذه المقاربة يمكن أن تواجه عدة صعوبات في التطبيق، فمثلاً ليس من السهولة فرض تطبيق نفس القواعد المحاسبية خاصة إذا لم يوجد هيكل تنظيمي واضح و متماسك قانونياً.

الفرع الرابع : المقاربة الإحصائية Statistical perspective

تعرف هذه المقاربة مجال التجميع من خلال القطاع العمومي ككل، فالبيانات المالية الموحدة تمس كل مستويات القطاع العام بغض النظر عن سيطرة أي وحدة عمومية على وحدات أخرى، ومع إعطاء أهمية للبيانات الإحصائية للدولة؛ حيث تكون البيانات المالية الموحدة أقرب لنظام حسابات الدولة والهدف منها إثارؤها وإعطاء معلومات أكثر للاقتصاد الكلي حول مختلف قطاعات اقتصاد الدولة .

¹ Brusca I and Montesinos V ,International expérience in Whole Government Financial Reporting : Lesson drawing for Spain. Public Money and Management,2008, 29(4)P :243-250.

² Bergmann Andrea ,Op-Cit,2009

³ Brusca I and Montesinos V , Op-Cit,2008, P 243-250.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

لكن الملاحظ حول هذه المقاربة أنها تعمل على توفير معلومات هي أصلا متاحة من خلال الإحصائيات المالية للدولة (Government Finance Statistics).

الفرع الخامس : مقارنة المخاطرة Risk perspective

بالنسبة لهذه المقاربة فإن كل وحدة ومنشأة تتسبب في مخاطر مالية للحكومة المركزية يجب أن تدخل في مجال التجميع لكن، من الصعب تحديد مفهوم الخطر المالي والذي يمكن أن يعتمد تحديده على حسب مستخدمي البيانات وأصحاب المصلحة الذين ستوجه لهم القوائم المالية الموحدة وبمعنى أدق نطاق هذه التقارير، بالإضافة إلى أن الحكومة لا يمكن أن تملك السلطة لفرض نفس المبادئ المحاسبية¹ يشمل هذا أيضا شركات القطاع الخاص الكبيرة التي ستستفيد من خطة إنفاذ حكومية إذا واجهت صعوبات مالية حتى لا تتعرض للإفلاس، فهنا معيار السيطرة ليس شرطا أساسيا.

المبحث الثاني : المعايير المحاسبية الدولية للتجميع في القطاع العمومي

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و إلى غاية 2020 بإصدار 42 معيارا وفق أساس الاستحقاق، ومعيار وفق الأساس النقدي حيث لكل معيار مجال اختصاص معين؛ وفي هذا الصدد يتناول هذا المطلب عرضا موجزا لأهم المعايير المتعلقة بالتجميع المحاسبي في القطاع العمومي.

المطلب الأول : مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي

IPSAS

يتناول هذا المطلب أهم المفاهيم المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، متعرضا بذلك لمفهومها، أهدافها ومجال تطبيقها، مبينا خصائصها .

الفرع الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

في هذا الفرع تم عرض لمحة عن نشأة مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام، والتعرف على مفهوم المعيار المحاسبي، كما هو موضح في العناصر أدناه.

1- نشأة مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام أسس مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سنة 2004، والذي حل محل لجنة القطاع العام التابعة للإتحاد والتي أسست سنة 1977؛ وهذا " للعمل وفق صلاحياته على صياغة وإصدار معايير محاسبة عالية الجودة

¹ Marco Bisogno and Serena Santis and others ,Public-Sector Consolidated Financial Statements: An Analysis of the Comment Letters on IPSASB's Exposure Draft No. 49, International Journal of Public Administration, 38,2015 , P 313.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

ومنشورات أخرى، بغرض استخدامها من قبل مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام "1 حيث :

- يشير مصطلح " القطاع العام " إلى الحكومات الوطنية والإقليمية (على سبيل المثال دولة، إقليم، محافظة) والمحلية (على سبيل المثال ولاية، إدارة إقليمية، بلدية) والمنشآت الحكومية ذات الصلة (على سبيل المثال وكالات، مجالس، لجان، شركات).
- تشير التقارير المالية ذات الغرض العام إلى التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات الذين يكونون غير قادرين على طلب إعداد تقارير مالية مصاغة خصيصا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

2- مفهوم المعيار المحاسبي الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ، هي ترجمة هذه الأخيرة إلى معايير للتطبيق العملي؛ وتمثل المعايير نماذج أو أنماط للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية .

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

في حين أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعرفها بأنها " توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام " .³

الفرع الثاني : أهداف و دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

حتى يحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النتائج المرجوة منه هناك العديد من الأهداف والأدوار التي يقوم بها، والتي يمكن تلخيص أهمها في العناصر الآتية.

- 1- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من وراء هذه المعايير إلى :¹

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2012، ص: 10.

² ابراهيم محمد الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص: 156.

³ الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 20.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

- خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير ذات الغرض العام.
- تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام، من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرارات في القطاع العام.
- وفي سعيه لتحقيق هذه الأهداف يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية في القطاع العام، كما يشجع على قبول معاييرهم ومنشوراتهم الأخرى.

2- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام على صياغة وإصدار ما يلي 2:

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمؤسسات القطاع العام.
- إرشادات الممارسة الموصى بها لتقديم الإرشادات التي تمثل الممارسات الجيدة التي تشجع مؤسسات القطاع العام على إتباعها.
- دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام، حيث أنها تستند إلى دراسة أفضل الممارسات والطرق الأكثر فعالية للتعامل مع الأمور التي تتم معالجتها.
- بحوث وتقارير لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

الفرع الثالث : نطاق الإصدار والتطبيق للمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تم وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام للوحدات الحكومية، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح.

- 1- نطاق إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إعدادها للمعايير على معايير المحاسبة الدولية IFRS³ الصادرة عن IASB⁴، حيث تكون متطلبات هذه المعايير قابلة للتطبيق على القطاع العام، كما طور المجلس إلى جانب ذلك معايير خاصة بمحاسبة القطاع العام لم تتضمنها معايير المحاسبة الدولية .

¹ المرجع نفسه، ص: 19.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 20.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، التي تتناول المعاملات والأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام لجميع مؤسسات القطاع العام باستثناء مشاريع المؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام حكومات وطنية وإقليمية، ومحلية ومؤسسات ذات الصلة، أما المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي فلا تنطبق عليها هذه المعايير.

2-تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لا يمتلك المجلس سلطة إجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان و الهيئات الاستشارية في المجلس .

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

3- خصائص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من بين مرتكزات هذه المعايير التقريب بين المحاسبة التجارية والمحاسبة العمومية، فهذه الأخيرة تعتمد على تسجيل النفقات والإيرادات لا غير، في حين أن المعايير الدولية تفرض على الدولة الأخذ بعين الاعتبار لكل التزاماتها اتجاه الغير. من أبرز خصائصها:¹

3-1 منطق الأداء فعلى الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن. وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

3-2 الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة إن محاسبة الصندوق تجاوزتها الأحداث وأصبحت أشبه بمحاسبة لما قبل التاريخ، فهي لا تعبر إلا عن ما تم تحصيله أو ما تم إنفاقه بعيداً عن ما يجب تحصيله أو ما يجب إنفاقه. إن محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة. وكمثال على ذلك ما حدث في نيوزيلندا التي كانت تعتبر فائض الموازنة معياراً لقياس الأداء والذي بلغ في إحدى السنوات 1 مليار دولار، وبعد المرور إلى معايير IPSAS اتضح أن الفائض يقدر بمبلغ 100.000 دولار أي بعشر مرات أقل من الرقم المعلن سابقاً، والسبب يعود إلى كون معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تأخذ بعين الاعتبار كل

¹ عبد السميع رويبة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول : الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011، ص:343 .

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

المصاريف المتعلقة بالسنة المحاسبية وليس فقط النفقات، لاسيما القروض التي تسجل كخصوم لا كأصول.

4 الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية من خلال حسابات تتيح تحديد الإيرادات بالضبط وكذا مجال صرف أموال الدولة بدقة، هذه الحسابات تضمن شفافية أكبر للأرقام التي تقدمها الحكومة، وتعطي معلومات تتميز بالوضوح، الدقة، الحياد، الصدق والشمولية، ويمكن الحصول عليها في أي لحظة وتعكس الصورة الحقيقية للهيئة العمومية.

المطلب الثاني : عرض معايير التجميع المحاسبي في القطاع العام

سنة 2012 بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام العمل على مشروع لتحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و في سنة 2015 تم إصدار 5 معايير جديدة تعوض المعايير: IPSAS 6 البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.
 7 IPSAS الاستثمارات في الشركات الزميلة.
 8 IPSAS الحصص في المشاريع المشتركة .
 يعرض في هذا المطلب ملخص لهذه المعايير الجديدة مع التركيز على المعيار رقم 35، وهي:¹
 34 IPSAS البيانات المالية المنفصلة.
 35 IPSAS البيانات المالية الموحدة.
 36 IPSAS الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
 37 IPSAS الترتيبات المشتركة.
 38 IPSAS الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.

¹ للمزيد الإطلاع على :

<https://www.ipsasb.org/publications/2020-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements.06/09/2020,12:40>.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2015، الجزء الثاني. ص ص (1695-1943)

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/public-sector/dme_IPSAS-Handbook%20Arabic-2nd%20Edition.pdf ,10/08/2020,22 :15.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

الفرع الأول : ملخص معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 34 : البيانات المالية المنفصلة

تم إصدار هذا المعيار في جانفي 2015، وهو إلى جانب المعيار رقم 35 يعوضان المعيار رقم 6 : البيانات المالية الموحدة والمنفصلة؛ وهو مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 27 : البيانات المالية المنفصلة. وهذه أهم محتوياته :

1- الهدف

هذا المعيار يهدف إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة، في البيانات المالية المنفصلة.

2- تاريخ النفاذ

ينبغي تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في/أو بعد 1 جانفي 2017، ويسمح بالتطبيق المبكر فقط إذا طبقت المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أرقام : 35،36،37،38 في التاريخ المبكر نفسه نظرا لارتباطها ببعض.

3- أهم ما جاء في المعيار

أبرز ما تضمنه هذا المعيار هو :

- عندما تعد المنشأة المسيطرة بياناتها المالية المنفصلة يجب أن تقوم بحاسبة استثماراتها في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة، إما بسعر التكلفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 29 الأدوات المالية : الاعتراف، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 36 : الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

- عندما تختار المنشأة المسيطرة عدم إعداد البيانات المالية الموحدة وتعد بدلا من ذلك البيانات المالية المنفصلة، فإنها تفصح في تلك البيانات المالية المنفصلة عن حقيقة أن البيانات المالية منفصلة وأنه تم استخدام الإعفاء من التجميع، وتفصح عن الاستثمارات الهامة في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة، وتبين الطريقة التي استخدمتها لمحاسبة هذه الاستثمارات.

الفرع الثاني : ملخص معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 35 : البيانات المالية الموحدة

تم إصدار هذا المعيار في جانفي 2015، وكما أشرنا سابقا فهو إلى جانب المعيار رقم 34 يعوضان المعيار رقم 6 : البيانات المالية الموحدة والمنفصلة؛ وهو مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 : البيانات المالية الموحدة. و أهم ما جاء فيه :

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

1- الهدف

يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ معينة لعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

يقصد هنا بالقوائم المالية الموحدة (Consolidated financial statements) " بيانات مالية لمنشأة اقتصادية فيها الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشأتها الخاضعة للسيطرة تعرض وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة" ؛ وقد أعطى المعيار تعريفا مختلفا للمنشأة الاستثمارية (An investment entity) حيث عرفها على أنها منشأة تستفيد من أموال من مستثمر أو أكثر مقابل تقديم خدمات إدارة الاستثمار ويكون غرضها استثمار الأموال فقط للحصول على عوائد، وعادة ما تقوم هذه المنشأة بقياس وتقييم أداء كافة استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.

2- تاريخ النفاذ

ينبغي تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في/أو بعد 1 جانفي 2017، ويسمح بالتطبيق المبكر فقط إذا طبقت المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أرقام : 34،36،37،38 في التاريخ المبكر نفسه نظرا لارتباطها ببعض.

3- أهم ما جاء في المعيار

من أبرز ما تضمنه المعيار :

3-1 شروط السيطرة

لتحقيق الهدف المرجو من هذا المعيار تم تحديد شروط الإقرار بوجود السيطرة وهي أن يكون لدى المنشأة جميع ما يلي :

- سلطة على المنشأة الأخرى.
- تتعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو يكون لديها حقوق في المنشأة الأخرى.
- القدرة على استخدام سلطتها على المنشأة الأخرى للتأثير على طبيعتها أو مقدار المنافع من مشاركتها مع المنشأة الأخرى.

الملاحظ أن المعيار يركز على السيطرة والسلطة حيث :

3-2 السيطرة (Control) هي أن تسيطر المنشأة على منشأة أخرى عندما تتعرض المنشأة للمنافع

المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو يكون لديها حقوق فيها وتكون المنشأة قادرة على التأثير على طبيعة أو مقدار هذه المنافع من خلال سلطتها على المنشأة الأخرى.

3-2-1 مثال حول السيطرة

تنشأ وكالة إسكان عمومية برنامجا سكنيا يوفر مساكن بتكلفة متدنية، يتم تشغيل البرنامج بموجب اتفاق مع جمعية محدودة، حيث نشاطها الوحيد هو إدارة هذه المرافق السكنية وليس لديها أي أدوات حقوق ملكية.

من جهة أخرى يكون للجمعية مجلس يضم 16 عضوا حيث : يتم تعيين 8 أعضاء منهم من طرف وكالة الإسكان العمومية وينتخب الرئيس من بينهم؛ ويجتمع مجلس الجمعية بانتظام ويراجع التقارير الواردة من إدارة الجمعية ، وبناء عليها يمكن أن يؤكد القرارات الإدارية أو يلغياها، بالإضافة إلى أنه يتخذ قرارات بشأن قضايا رئيسية كالصيانة العامة أو استثمار المزيد من رؤوس الأموال لبناء مساكن إضافية و غيرها.... مع العلم أن وكالة الإسكان العمومية تملك الأرض التي تقوم عليها المرافق السكنية وقد ساهمت برأس المال والأموال التشغيلية للجمعية منذ تأسيسها.

إذن ومن خلال المعطيات السابقة فإن :

- وكالة الإسكان العمومية تسيطر على الجمعية.
- تملك الوكالة حقوقا تمنحها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة للجمعية.
- بتعيين الوكالة لثمان أعضاء في مجلس الجمعية والرئيس يكون من بينهم، فهي بذلك تملك حقوقا جوهرية تمنحها القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للجمعية.
- تتعرض الوكالة أيضا للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع الجمعية، وتحصل على منافع غير مالية من خلال تنفيذ الجمعية لهدفها الاجتماعي في تلبية الحاجة لسكنات بتكلفة متدنية.
- أيضا من خلال أفرادها المعينين في مجلس الجمعية يكون لدى الوكالة العمومية القدرة على استخدام سلطتها للتأثير على طبيعة ومقدار المنافع المتحققة من الجمعية .

إذن وبناء على كل هذه الاستنتاجات فإن الوكالة تستوفي جميع معايير السيطرة الثلاث وتسيطر

بالتالي على الجمعية.

3-3 السلطة (Power)

فتتألف من الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة لمنشأة أخرى.

3-2-1 مثال حول تقييم ما إذا كانت السلطة موجودة لأغراض هذا المعيار :

نفرض أن الولاية تمول جزئيا أنشطة لدى البلدية، وللبلدية مجلس منتخب يقدر كيفية استخدام مواردها لصالح السكان، في ظل تنوع الأنشطة : خدمات مكتبية، مرافق ترفيهية، إدارة النفايات، البناء والتشييد ... إذن فكل هذه الأنشطة تعتبر أنشطة ذات صلة في البلدية تتلاقى مع مصالح الولاية؛ ولكن رغم التمويل

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

الجزئي للولاية إلا أنها لا تملك السلطة لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للبلدية، كما أن حقوق البلدية في الأنشطة ذات الصلة تمنع الولاية من امتلاك السيطرة.

3-4 الإعفاءات من إعداد القوائم المالية الموحدة :

هناك حالات يتم فيها استثناء وإعفاء المنشأة المسيطرة من إعداد القوائم المالية الموحدة، وفيها يجب أن تستوفي جميع الشروط التالية :

- هي نفسها منشأة خاضعة للسيطرة ويتم تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات عبر البيانات المالية الموحدة لمنشأتها المسيطرة، وغي حال المنشأة الخاضعة للسيطرة مملوكة جزئياً، يتم إبلاغ جميع مالكيها بمن فيهم أولئك غير المخول لهم بالتصويت بطريقة أخرى، عن عدم قيام المنشأة بعرض البيانات المالية الموحدة، ولا يبدي المالكون أي اعتراض على ذلك.
- لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عامة (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق غير مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية و الإقليمية)
- لم تودع وليست في طور ايداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في السوق العامة.
- تنتج منشأتها المسيطرة النهائية أو الوسيطة بيانات مالية متاحة للاستخدام العام وتمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث يتم توحيد المنشآت الخاضعة للسيطرة أو يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لهذا المعيار .

3-5 المتطلبات المحاسبية وإجراءات التوحيد :

بالنظر إلى ما ورد في نص المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 ، فإنه على المنشأة المسيطرة أن تعد البيانات المالية الموحدة مستخدمة سياسات محاسبية موحدة للمعاملات والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة، وعليها أن تبدأ بعملية التجميع من تاريخ اكتساب السيطرة وأن تتوقف بمجرد ثبوت فقدانها للسيطرة؛ أما فيما يتعلق بإجراءات التوحيد فإن البيانات المالية الموحدة :

- تدمج بنود الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة مع تلك البنود الخاصة بمنشأتها الخاضعة للسيطرة.
- تستبعد المبلغ المسجل لاستثمار المنشأة المسيطرة في كل منشأة خاضعة للسيطرة، وجزء صافي الأصول/حقوق الملكية الخاص بالمنشأة المسيطرة في كل منشأة خاضعة للسيطرة، (المعيار رقم 40 يوضح كيفية محاسبة شهرة المحل الناتجة)
- استبعاد الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية داخل المنشأة الاقتصادية المتعلقة بالمعاملات بين المنشآت في المنشأة الاقتصادية بشكل كامل (

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

يتم استبعاد الفائض أو العجز الناتج عن المعاملات داخل المنشأة الاقتصادية المعترف بها في الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة بشكل كامل)، ويمكن أن تشير الخسائر داخل المنشأة الاقتصادية إلى انخفاض القيمة الذي يتطلب الاعتراف في البيانات المالية الموحدة .

بالنسبة لتاريخ إعداد التقارير والقوائم المالية الموحدة فيجب إعدادها في نفس تاريخ إعداد تقارير المنشآت الخاضعة للسيطرة وإذا اختلفت نهاية فترة إعداد التقارير فإن المنشأة المسيطرة إما :

- تحصل لأغراض التوحيد على معلومات مالية اعتبارا من نفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة المسيطرة؛

- أو تستخدم أحداث البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للسيطرة التي يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ تلك البيانات المالية وتاريخ البيانات المالية الموحد.

3-6 السياسات المحاسبية الموحدة و القياس :

أهم ما جاء في المعيار حول السياسات المحاسبية والقياس يمكن توضيحه في النقاط الآتية :

1-5-3 السياسات المحاسبية

فيما يتعلق بهذه النقطة فيجب على أعضاء المنشأة الاقتصادية اعتماد نفس السياسات المحاسبية، وإذا حدث واستخدم أحد أعضاء المنشأة الاقتصادية سياسات محاسبية مختلفة عن تلك التي تم اعتمادها في البيانات المالية الموحدة فإنه يتم إجراء تعديلات مناسبة على البيانات المالية للعضو للتأكد من توافقها مع السياسات المحاسبية للمنشأة الاقتصادية.

2-5-3 القياس

أما فيما يتعلق بالقياس فتقوم المنشأة بإدراج إيرادات ومصاريف المنشأة الخاضعة للسيطرة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ حصولها على السيطرة وحتى تاريخ توقف المنشأة عن السيطرة على المنشأة الخاضعة للسيطرة، وتستند إيرادات ومصاريف المنشأة الخاضعة للسيطرة إلى مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في البيانات المالية الموحدة في تاريخ الاستملاك.

لا يطبق معيار المحاسبة الدوليان في القطاع العام 28،29 على الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة التي يتم توحيدها. وعندما تمنح الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة بشكل أساسي وفي الوقت الحالي حق الحصول على المنافع المرتبطة بحصة الملكية في المنشأة الخاضعة للسيطرة فإن الأدوات لا تخضع لمتطلبات المعيارين 28،29.

في جميع الحالات الأخرى تتم محاسبة الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة في المنشأة الخاضعة للسيطرة وفق المعيارين 28 الأدوات المالية : العرض والمعيار رقم 29 : الأدوات المالية : الاعتراف والقياس.

4 الحصص غير المسيطرة و فقدان السيطرة

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

إذا حدث أي تغيير في حصة صافي الأصول/حقوق الملكية المحتفظ بها بواسطة الحصص غير المسيطرة، يجب أن تعدل المنشأة المبالغ المسجلة للحصص المسيطرة وغير المسيطرة لتعكس التغيرات في حصصها النسبية في المنشأة الخاضعة للسيطرة.

ويجب أن تعترف المنشأة مباشرة في صافي الأصول /حقوق الملكية بأي فرق بين مبلغ تعديل الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة لل عوض النقدي المدفوع أو المقبوض، وأن تنسبه إلى مالكي المنشأة المسيطرة .

أما إذا فقدت المنشأة المسيطرة سيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة، يجب عليها : إلغاء الاعتراف بما يلي :

- أصول والتزامات المنشأة الخاضعة للسيطرة بمبالغها المسجلة في تاريخ فقدان السيطرة.
- المبلغ المسجل لأي حصص غير مسيطرة في المنشأة الخاضعة للسيطرة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة .

الاعتراف بما يلي :

- القيمة العادلة لل عوض النقدي المقبوض، إن وجد والمعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة.
- إن كانت المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة تتضمن توزيعاً لأسهم المنشأة الخاضعة للسيطرة على المالكين بصفتهم مالكين ، أن تعترف بذلك التوزيع.
- أي استثمار محتفظ به في المنشأة الخاضعة للسيطرة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة.
- أن تنقل مباشرة إلى الفائض/ العجز المتراكم، إن كان ذلك مطلوباً بموجب معايير محاسبية دولية للقطاع العام الأخرى، المبالغ المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية فيما يتعلق بالمنشأة الخاضعة للسيطرة وفق الأساس الذي كان سوف يطلب لو كانت المنشأة المسيطرة قد تصرفت مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.
- أن تعترف بأي فرق ناتج كربح أو خسارة في الفائض أو العجز يمكن أن ينسب إلى المنشأة المسيطرة.

5- الفرق بين المعيارين المحاسبين الدوليين للقطاع رقم 35 : القوائم المالية الموحدة والمعيار رقم

6 : القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

كنا قد أشرنا سابقاً أن المعيار رقم 35 و المعيار رقم 34 يلغيان المعيار رقم 6، فقد تم انتقاد المعيار القديمة كثيراً ومن أوجه متعددة وخاصة أثناء الأزمة المالية العالمية لأنها لم تملك أساليب توحيد قوية جعلتها تستبعد من التوحيد ميزانيات لمنشآت لم تفصح عن المخاطر، وفيما يلي أهم الفروقات بين المعيارين 35 و 6 :

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

- يختلف تعريف السيطرة إلى حد ما في المعيار 35 عن تعريفها في المعيار 6 على الرغم من أنها لا تزال تتطلب عنصرَي السلطة و الفائدة ، لكن شرط المعيار الجديد هو أنه من أجل تلبية تعريف السيطرة ، يجب أن يكون هناك ارتباط أكثر وضوحًا بين السلطة والفائدة.
- كما أن تعريف السيطرة في المعيار 35 يركز على قدرة المنشأة على التأثير في طبيعة ومقدار الفوائد من خلال سلطتها على منشأة أخرى. قد يؤثر هذا التعريف الجديد للسيطرة على التقييمات السابقة لها ، وبالتالي ما إذا كان ينبغي توحيد بعض المنشآت أو استبعادها.
- يؤكد المعيار 35 إلى حد أكبر من المعيار 6 على أنه يمكن تحقيق السيطرة دون شرط حقوق التصويت بالأغلبية . كما يحتوي IPSAS 35 على المزيد من الإرشادات حول تقييم السيطرة في مجموعة من الظروف التي توجد فيها حقوق موضوعية وحقوق وقائية لأنشطة محددة سلفًا.
- قدم المعيار 35 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مفهوم "المنشآت الاستثمارية"، كنوع منفصل من الكيانات التي تخضع لمتطلبات مختلفة عن غيرها من السيطرة والمنشآت الخاضعة للرقابة حيث تقيس المنشأة الاستثمارية استثماراتها في المنشآت الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ومنه ينبغي للمنشأة التي تسيطر على منشأة استثمارية أن تحتفظ بطريقة محاسبة هذه الاستثمارات في بياناتها المالية الموحدة ، بغض النظر عما إذا كانت هي نفسها منشأة استثمارية.

الفرع الثالث : ملخص معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 36 : الاستثمارات في

الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

- تم إصدار هذا المعيار في جانفي 2015، وهو مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 28 : الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

1- الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

2- تاريخ النفاذ

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

ينبغي تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في/أو بعد 1 جانفي 2017، ويسمح بالتطبيق المبكر فقط إذا طبقت المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أرقام : 34،35،37،38 في التاريخ المبكر نفسه نظرا لارتباطها ببعض.

3-أهم ما جاء في المعيار

يمكن تلخيص أهم ما جاء في بنود هذا المعيار كما يلي :

- يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي تكون عبارة عن جهات مستثمرة ذات تأثير مهم، أو سيطرة مشتركة، على الجهة المستثمر فيها حيث يؤدي الاستثمار إلى امتلاك حصص ملكية قابلة للقياس كميًا.
- تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية في محاسبة جميع استثماراتها في الشركات الزميلة التي لها تأثير مهم عليها واستثماراتها في المشاريع المشتركة إلا إذا كانت المنشأة المستثمرة مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوقاً مشتركاً، أو صندوق ائتمان، أو مؤسسة مماثلة واختارت المنشأة قياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 29.
- إذا كانت المنشأة الاستثمارية تملك، بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال المنشآت الخاضعة للسيطرة % 20 أو أكثر من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها، فإنه يُفترض أن هذه المنشأة تتمتع بتأثير مهم، إلا إذا كان من الممكن إثبات خلاف هذا الافتراض.
- إذا اختارت المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية في محاسبة جميع استثماراتها في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، فيجب عليها الاعتراف مبدئياً بهذه الاستثمارات بسعر التكلفة، ثم تزيد أو تخفض (تعديل) هذا الاستثمار حسب التغير في صافي أصول الجهة المستثمر فيها بعد تاريخ الإستملاك.
- يتكون فائض أو عجز المنشأة الاستثمارية (المستثمر) من حصتها في فائض أو عجز المنشأة المستثمر فيها؛ بينما يتألف صافي أصول/حقوق ملكية المنشأة الاستثمارية من حصتها من التغيرات في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها التي لم يتم الاعتراف بها في فائض أو عجز المنشأة المستثمر فيها.

الفرع الرابع : ملخص معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 37 : الترتيبات المشتركة

تم إصدار هذا المعيار في جانفي 2015، وهو مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 : الترتيبات المشتركة. وهذا ملخص عن أهم ما جاء فيه.

1- الهدف

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

يهدف هذا المعيار لوضع مبادئ إعداد التقارير المالية بواسطة المنشآت التي تملك حصصاً في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة (أي الترتيبات المشتركة).

2-تاريخ النفاذ

ينبغي تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في/أو بعد 1 جانفي 2017، ويسمح بالتطبيق المبكر فقط إذا طبقت المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أرقام : 34،35،36،38 في التاريخ المبكر نفسه نظراً لارتباطها ببعض.

3- أهم ما جاء في المعيار

أهم النقاط التي تضمنها هذا المعيار هي :

- هذا المعيار إلى وضع متطلبات محاسبة جديدة للترتيبات المشتركة لتحل محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 الحصص في المشاريع المشتركة. وقد ألغى هذا المعيار خيار تطبيق طريقة التوحيد التناسبي عند محاسبة المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة. كما ألغى المعيار 37 الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة فقط للتمييز حالياً بين العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة.
- يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي هي طرف في الترتيب المشترك.
- يُعرّف الترتيب المشترك بأنه ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.
- تُعرّف السيطرة المشتركة بأنها المشاركة المتفق عليها للسيطرة على ترتيب معين عبر ترتيب ملزم، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يتشاركون السيطرة.
- تُعرّف العملية المشتركة بأنها ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق معينة في الأصول، وتعهدات تخص الالتزامات، فيما يتعلق بالترتيب.
- يُعرّف المشروع المشترك بأنه ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في أصول الترتيب.
- في العمليات المشتركة، يجب أن يعترف المشغل المشترك بأصوله التي يسيطر عليها، والالتزامات والمصاريف التي يتكبدها بشكل مشترك، وحصته من الإيرادات المحققة في كل من بياناته المالية الموحدة والمنفصلة.

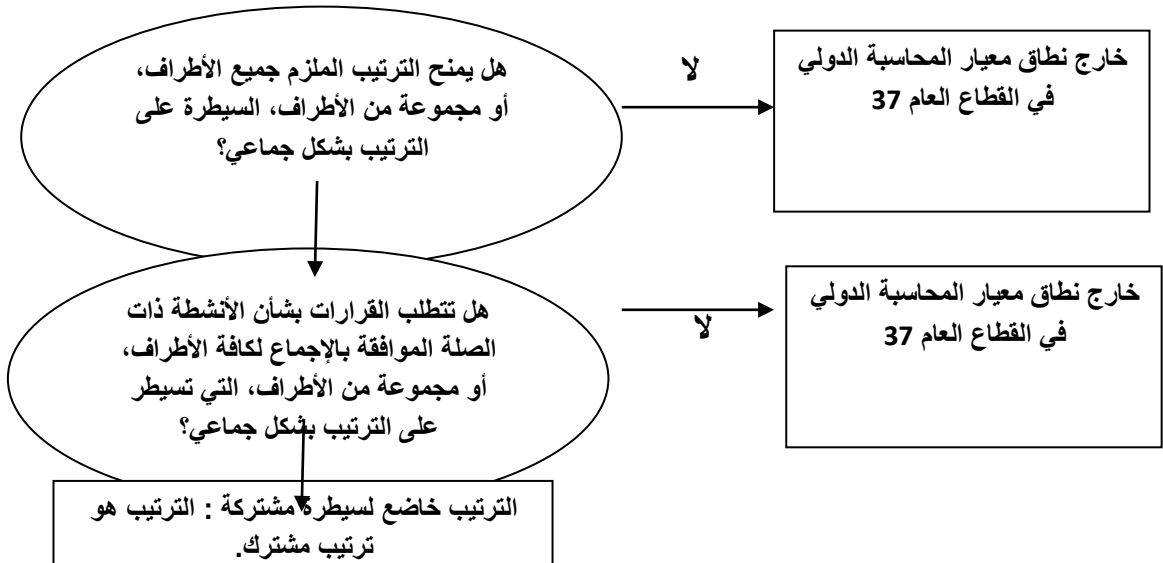
الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

- في المشاريع المشتركة، يتعين على المشارك المستثمر محاسبة استثماره في المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية كما وردت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم : 36 إلا إذا كان المستثمر مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوقاً مشتركاً، أو صندوق انتمان، أو مؤسسة مماثلة، واختار، أو طُلب منه، قياس استثماره بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم : 29 .
- حتى في حال عدم قيام المشارك المستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة مثلاً، لعدم وجود منشآت خاضعة للسيطرة لديه، يجب عليه استخدام طريقة حقوق الملكية في محاسبة المشاريع المشتركة. رغم ذلك، إذا أعدّ المشارك بيانات مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم : 34 ، يجب عليه أن يحاسب حصصه في المشاريع المشتركة إما بسعر التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم : 29، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كما حددها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم : 36.

4- مخطط تقييم السيطرة المشتركة

حسب هذا المعيار يمكن تقييم السيطرة المشتركة وفق المخطط الموالي :

الشكل رقم 02 : تقييم السيطرة المشتركة



المصدر : الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2015، الجزء الثاني، ص 1869.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

من خلال هذا المخطط يلاحظ أنه لا اعتبار الترتيب ترتيباً مشتركاً نتأكد أولاً من أن الترتيب يمنح جميع الأطراف أو مجموعة منهم السيطرة عليه بشكل جماعي، ثم نتأكد أن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تتطلب الموافقة بالإجماع لكافة الأطراف أو لمجموعة من الأطراف التي تسيطر عليه بشكل جماعي. وفي حالة عدم توفر هذه الشروط، فإن الترتيب يعتبر خارج نطاق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 37 : الترتيبات المشتركة، وفي هذه الحالة، على المنشأة القيام بحساب حصتها في الترتيب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الصلة، مثل المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 35 أو رقم 36 أو المعيار رقم 29 : الأدوات المالية : الاعتراف والقياس.

الفرع الخامس : ملخص معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 38 : الإفصاح عن

الحصص في المنشآت الأخرى.

تم إصدار هذا المعيار في جانفي 2015، وهو مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12 : الإفصاحات عن الحصص في المنشآت الأخرى. من خلال العناصر التالية تبرز أهم بنود المعيار.

1- الهدف

- يهدف هذا المعيار إلى الاشتراط على المنشأة الإفصاح عن معلومات في بياناتها المالية تساعد مستخدمي هذه البيانات على تقييم :
- طبيعة حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة، والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة والمنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛
 - آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

2- تاريخ النفاذ

ينبغي تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في/أو بعد 1 جانفي 2017، ويسمح بالتطبيق المبكر فقط إذا طبقت المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أرقام : 34، 35، 36، 37 في التاريخ المبكر نفسه نظراً لارتباطها ببعض.

3- أهم ما جاء في المعيار

- هذه أهم العناصر التي أشار إليها المعيار في بنوده :
- يعرف هذا المعيار **الحصص في المنشأة الأخرى** أنها: المشاركة عبر الترتيبات الملزمة أو غير ذلك التي تعرض المنشأة لتغير المنافع المتحققة من أداء المنشأة الأخرى. ومن الممكن إثبات الحصص في المنشأة الأخرى، على سبيل المثال لا الحصر، من خلال امتلاك أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين،

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

إلى جانب أشكال أخرى من المشاركة ممل توفير التمويل ودعم السيولة وتعزيز الائتمان والضمانات. وتشمل الوسائل التي تمارس من خلالها المنشأة السيطرة أو السيطرة المشتركة، أو التأمير الهام، على المنشأة الأخرى. ولا تملك المنشأة بالضرورة حصة في منشأة أخرى لمجرد وجود علاقة نموذجية بين الممول/المتلقي أو العميل/المورد.

- الأحكام والفرضيات المهمة التي اعتمدها في تحديد أنها تتمتع بالسيطرة، والسيطرة المشتركة، والتأثير المهم وأنها تستوفي تعريف المنشأة الاستثمارية.
- معلومات عن حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة بما في ذلك تفاصيل عن هيكل المنشأة الاقتصادية، والمخاطر المرتبطة بالمنشآت المنظمة الموحدة، والقيود على استخدام الأصول وتسوية الالتزامات، والتغيرات في مستويات ملكية الحصص، والحصص غير المسيطرة في المنشأة الاقتصادية.
- معلومات عن حصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة تتناول طبيعة ونطاق هذه الحصص وآثارها المالية في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة (بما في ذلك أسماء المنشآت الخاضعة للسيطرة وتفاصيل ومعلومات مالية مختصرة عنها)، بالإضافة إلى المخاطر المرتبطة بمثل هذه المنشآت.
- معلومات عن حصصها في المنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها تتناول طبيعة ونطاق حصصها في هذه المنشآت بالإضافة إلى المخاطر المرتبطة بحصصها في مثل هذه المنشآت وطبيعة التغيرات في تلك المخاطر.

- المنشأة المنظمة هي :

- في حالة المنشآت التي تكون فيها الترتيبات الإدارية أو التشريعات هي عادة العوامل المهيمنة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، ففي هذه الحالة تكون المنشأة التي تُصمم بحيث لا تكون فيها الترتيبات الإدارية أو التشريعات هي العوامل المهيمنة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، أو
- في حالة المنشآت التي تكون فيها حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي عادة العامل المهيمن في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، فتكون المنشأة التي تُصمم بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة.
- ينبغي أن تفصح المنشأة، وبخلاف المنشأة الاقتصادية، عن معلومات حول حصصها في المنشأة الخاضعة للسيطرة عندما يكون لدى المنشأة، في المرحلة التي تنشأ فيها السيطرة، نية حقيقية للتخلص من تلك الحصص، في تاريخ إعداد التقرير.

المبحث الثالث : الاستجابة الدولية لتبني التجميع المحاسبي في القطاع العمومي

من خلال هذا المبحث يتم الإشارة إلى مدى الاستجابة الدولية لتطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العمومي، مع التركيز على التجربة النيوزيلندية.

المطلب الأول : دول تبنت التجميع المحاسبي في القطاع العمومي

أهم الدول التي تعتمد التجميع المحاسبي في القطاع العام هي : السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، نيوزيلندا، أستراليا، النمسا، فيلندا، وسويسرا. من هذه الدول من وضعت معاييرها الخاصة ومنها من اعتمدت على معايير المحاسبية الدولية مع إدخال بعض التعديلات حسب ما يتلاءم واقتصادها وبيئتها.

الفرع الأول : أمثلة من دول أعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية : (OECD) Organisation for Economic Co-operation and Development) هي منظمة اقتصادية حكومية دولية تضم 38 دولة عضو، تأسست في عام 1961 لتحفيز التقدم الاقتصادي والتجارة العالمية. تُعد منتدى للبلدان التي تصف نفسها بأنها ملتزمة بالديمقراطية، وتوفر منصة لمقارنة تجارب السياسات، والبحث عن إجابات للمشاكل المشتركة، وتحديد الممارسات الجيدة وتنسيق السياسات المحلية والدولية لأعضائها. بشكل عام، أعضاء منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي هم من الاقتصاديات ذات الدخل المرتفع مع مؤشر التنمية البشرية المرتفع للغاية ويعتبرون من البلدان المتقدمة.

يمكن تصنيف دول المنظمة إلى أربع (04) مجموعات حسب وضعية المحاسبة العمومية وتقديم البيانات المالية الموحدة، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي :

الجدول رقم 01 : تصنيف دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حسب درجة تطبيقها للتجميع

المحاسبي في القطاع العام

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

المجموعة	حالة المحاسبة العمومية وتقديم البيانات المالية الموحدة	أمثلة من دول المنظمة
المجموعة 01	تطبيق محاسبة الإلتزام وتقديم بيانات مالية موحدة.	نيوزيلاندا، استراليا، كندا، رومانيا، استونيا، اسبانيا، سويسرا، شيلي، الولايات المتحدة الأمريكية، السويد، سلوفاكيا، الدانمارك.
المجموعة 02	بصدد الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الإلتزام، بالتحويل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، لحد الآن لم تقدم بيانات مالية موحدة، لكن من المقرر تطبيقها في القريب (على المدى القصير أو المتوسط).	التشيك، بلجيكا، البرتغال، فرنسا، النمسا.
المجموعة 03	تطبيق محاسبة الإلتزام، ولا توجد بيانات مالية موحدة لحد الآن ولا في القريب العاجل.	هانغاريا.
المجموعة 04	تطبيق محاسبة الصندوق، وليست مخططة للانتقال لمحاسبة الإلتزام، ولا توجد بيانات مالية موحدة لحد الآن ولا في القريب العاجل.	هولندا، ألمانيا، لوكسمبورغ، النرويج.

المصدر :

Andreas Bergmann, Giuseppe Grossi et autre, La Consolidation Dans Le Secteur Public : Méthodes Et Approches Dans Les Pays de l'OCDE, Revue internationale des sciences Administratives, 2016/4 Vol.82, p811.

من خلال المعطيات السابقة يلاحظ أن التجميع المحاسبي في القطاع العام أخذ ينتشر أكثر و أكثر عالميا، ويلقى اهتماما واسعا، وهو مرتبط بانتقال الدول من محاسبة الصندوق نحو محاسبة الإلتزام وتطوير نظامها المحاسبي.

الفرع الثاني : أمثلة عن مستويات التجميع المحاسبي في بعض الدول

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

من خلال الجدول الموالي تقدم بعض الدول المطبقة للبيانات المالية الموحدة كمثال و إلى أي مستوى يتم التجميع فيها وأهم الاستثناءات الملاحظة :

جدول رقم 02 : مقارنة حدود التجميع المحاسبي والاستثناءات البارزة بين بعض الدول

الدولة	مؤسسات التجميع الرئيسية	الاستثناءات الملاحظة
المملكة المتحدة	مجموعة واحدة من الحسابات المجمعة تشمل : - الحكومة المركزية؛ - كل الحكومات المحلية؛ - الشركات العمومية.	- البرلمان؛ - مكاتب التدقيق الوطنية؛ البنوك الوطنية (المؤممة).
أستراليا	حسابات فردية مجمعة لـ : - الحكومة الفيدرالية. - كل واحدة من الحكومات الستة وحكومتان إقليميتان، مثل : نيوزساوث، ويلز و فيكتوريا. - جميع البلديات الحكومية المحلية.	لا يوجد توحيد لأستراليا بأكملها ككيان واحد.
نيوزيلندا	تقارير مجمعة عن : - الحكومة المركزية(بما في ذلك كيانات التاج والمؤسسات المملوكة للدولة). - كافة الجهات الحكومية المحلية.	توحيد الحكومة المركزية بشكل منفصل عن الحكومة المحلية.
كندا	الحسابات الفردية المجمعة لـ : - الحكومة الفيدرالية. - كل حكومة من الحكومات الاقليمية العشر . - جميع الحكومات المحلية.	لا يوجد توحيد لعموم كندا ككيان واحد. مؤسسات الأعمال الحكومية (GBE) مستبعدة.
السويد	الحسابات الفردية الموحدة لـ : - الحكومة المركزية. - جميع الحكومات المحلية.	لا يوجد توحيد لكامل السويد ككيان واحد.

المصدر :

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

Danny chow, Ronald day and others, Consolidated government accounts : How are they used ?, ACCA ,2015,P6.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن هناك تبايناً في ممارسة التجميع المحاسبي بين مختلف هذه الدول، وهذا من شأنه أن يترك آثاراً على ممارسة محاسبة القطاع العام، فموضوع التجميع المحاسبي في القطاع العام ينظر إليه على أنه حافز لدفع الإصلاحات في أماكن أخرى من الحكومة، ومع أي برنامج وتغيير من المتوقع مقاومته سواء من الناحية المفاهيمية أو على مستوى التنفيذ، ويرجع ذلك جزئياً إلى طبيعة الإصلاحات المحاسبية العمومية الموحدة ، والتي تتعلق صراحةً بإعادة تحديد اختصاص النشاط العمومي ، وخطوط المساءلة والشفافية المالية.

المطلب الثاني : التجربة النيوزيلندية

تعتبر التجربة النيوزيلندية من أهم التجارب الرائدة في السعي لتطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام، لهذا سيتم تسليط الضوء عليها من خلال العناصر الموالية :

الفرع الأول : المحاسبة العمومية في نيوزيلندا

نيوزيلندا هي دولة جزرية تقع في جنوب غرب المحيط الهادئ وتتألف من جزيرتين رئيسيتين الجزيرة الشمالية والجزيرة الجنوبية ومجموعة من الجزر الصغيرة عاصمتها ويلينغتون . يبلغ مجموع مساحة الأراضي 268,021 كيلومتر مربع ، اللغة الأكثر شيوعاً هي الإنجليزية. تعد نيوزيلندا من البلدان المتقدمة حيث تصنف عالياً في التصنيفات الدولية في العديد من المواضيع بما في ذلك التعليم والحرية الاقتصادية وانعدام الفساد، ويشكل معدل بطالة نسبة جد ضعيفة تقدر ب 3,5% ، كما تصنف مدنها أيضاً باستمرار بين الأكثر ملاءمة للعيش في العالم .

تعتبر نيوزيلندا من أكثر الدول تطوراً في مجال المحاسبة العمومية وهي من أوائل الدول التي اعتمدت مبدأ الاستحقاق الكامل في محاسبتها، " حيث صدر قانون المالية العام لسنة 1989 باعتماد الموازنة الموجهة بالنتائج، وبهذا تحولت إلى استخدام أساس الاستحقاق بدل الأساس النقدي، وقامت سنة 1992 بإصدار أول قائمة مالية معدة وفقاً لأساس الاستحقاق"¹. منذ صدور قانون المالية لسنة 1993 ونيوزيلندا تطبق ما يعرف بنظرية القطاع المحايد (sactor-neutral approach) حيث تم تطبيق معايير التقارير المالية ، في الفترة بين 1993 و 2013 على كل من القطاع العام و القطاع الخاص على حد سواء، ولكن خلال عقدين من تطبيق هذه النظرية كان السؤال المطروح دائماً هو مدى ملاءمة معايير التقارير المالية(IFRS) للقطاع العام ؟

¹ Mark Champoux, Accrual Accounting In New Zealand And Australia: Issues And Solutions, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar, *Briefing Paper No. 27.PP5-6*.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

سنة 2009، دعا مجلس معايير المحاسبة (Accounting Standards Board) نيوزيلندا إلى التخلي عن القطاع المحايد (NZ-IFRS) وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على القطاع العام، مركزا على أن ذلك سيلبي متطلبات مستخدمي التقارير المالية العمومية؛ بناء على ذلك قام مجلس التقارير الخارجية النيوزيلاندي (External Reporting Board - XRB) بوضع مسودات لمعايير القطاع العام، معتمدا في ذلك على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأساس وكنقطة انطلاق ، مع إدخال بعض التعديلات التي تتلاءم مع البيئة والنظام المحاسبي النيوزيلندي.¹

الفرع الثاني : القوائم المالية الموحدة في نيوزيلندا

تعتبر نيوزيلندا من أوائل الدول المعتمدة على القوائم المالية الموحدة في القطاع العام، فقد اعتمدها منذ سنة 1991 حيث كانت تطبق نظرية القطاع المحايد، و مثلما سبق وأشرنا فقد وضع مجلس التقارير الخارجية النيوزيلندي (XRB) معايير محاسبية تتلاءم وخصوصية النظام النيوزيلندي ويعتمد على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية أساسية في صياغته لهذه المعايير .

1- إصدار المعيار 35 IPSAS PBE القوائم المالية الموحدة

مع إصدار الاتحاد المحاسبي الدولي للقطاع العام سنة 2015 للمعيار الدولي رقم 35 : القوائم المالية الموحد، والذي يلغي المعيار الدولي رقم 6 : القوائم المالية الموحدة والمنفصلة بدخوله حيز التنفيذ في 2017 ، عمد مجلس التقارير الخارجية النيوزيلندي (XRB) إلى إصدار المعيار PBE IPSAS35: القوائم المالية الموحدة (Public Benefit Entity International Public Sector Accounting Standard Consolidated Financial Statments) في 12 جانفي 2017 على أن يدخل حيز التنفيذ في جانفي 2019 ولكن لم يطبق بعد وتأجل، مع التشجيع على التطبيق المبكر للمعيار .

2- أبرز التعديلات التي أدخلها XRB على المعيار الدولي رقم 35 هي :²

- 35 IPSAS PBE يتطلب عرض بيان الإيرادات الشاملة والمصروفات، أما 35 IPSAS فيتطلب عرض بيان الأداء المالي .
- 35 IPSAS PBE يتوسع أكثر في شرح بعض الفقرات.

¹ Danny Chow, Ronald Day and others ,Consolidated Government Account : How Are They Used ? , The Association of Chartered Certified Accountants,June 2015 ,P15.

² External Reporting Board (XRB), PBE IPSAS 35 CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS, New Zealand,2017.P38.

الفصل الثاني : القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي

- PBE IPSAS 35 يتضمن إرشادات تطبيق حول اتفاقيات الشبكة والشريك (network and partner agreements) ومثال حولها.
- PBE IPSAS 35 لا يشمل المثال رقم 28 من IPSAS 35.
- PBE IPSAS 35 يتضمن دليل إرشادات متكاملة حول تطبيق السياسات المحاسبية لإعداد البيانات المالية الموحدة، هذا الدليل يستخدم أمثلة لتوضيح متى على المنشأة الربحية في مجموعة PBE تحتاج بياناتها المالية إلى صياغة في البيانات المالية الموحدة.
- ومن ناحية أخرى، فإن PBE IPSAS 35 أدخل تعديلا على الفقرة 8 من المعيار الدولي رقم 35 حيث¹: يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الشركات المسيطر عليها في قوائمها المالية الموحدة بدلاً من طريقة التوحيد، ويعود السبب في ذلك إلى تفاوت أنواع الأصول والالتزامات للجهات التي تسيطر عليها الدولة التي تعمل في قطاعات مختلفة ما قد ينتج عنه عدم تجانس بنود القوائم المالية واختلاف السياسات المحاسبية وطرق العرض، الأمر الذي يجعل التوحيد غير سهل وغير عملي من حيث الوقت والجهد، وقد تفوق تكلفته منافعه، حيث يتطلب عمل تسويات في نهاية كل سنة مالية لتوحيد السياسات المحاسبية واستبعاد الأرصدة والمعاملات المتبادلة، على حين أن طريقة حقوق الملكية تساعد في الحصول على معلومة واضحة وتقديم معلومات متجانسة في القوائم المالية حيث أنها تعبر عن حصة الجهة في القيمة الدفترية لصافي أصول الجهة التابعة مباشرة في جانب الأصول في القوائم المالية الموحدة دون الحاجة لعمل تسويات في نهاية كل سنة مالية لتوحيد السياسات المحاسبية واستبعاد الأرصدة والمعاملات المتبادلة.
- بتطبيق نيوزيلندا للتجميع وإعداد القوائم المالية الموحدة في القطاع العام أظهرت صورة إيجابية للبيانات المالية الموحدة ووجد المستخدمون لها أن المعلومات أصبحت أكثر شفافية وزادت جودة البيانات وأكثر تفصيلاً، لكن البعض ينتقد التعقيد الكبير للبيانات المالية الموحدة والذي يصعب تجنبه إلى حد كبير.²
- والشيء الذي ساعد نيوزيلندا كذلك هو صغر الدولة مما سهل عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها.

¹ https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/Accounting_Standards.aspx (consulter le 16/3/2016)

² Andrea Bergmann et Giuseppe Grossi et d'autres, Op-Cit,2016, p 316.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل تم التعرض لأهم المفاهيم والنظريات المرتبطة بالتجميع المحاسبي في القطاع العمومي، وتبيان خصوصية النشاط في هذا القطاع والتي جعلت مجلس إعداد المعايير المحاسبية الدولية يعيد النظر في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخاص بالتجميع المحاسبي وهذا بإعداد معايير جديدة تراعي خصوصية القطاع وتزيد من شفافية وقابلية مقارنة المعلومات والبيانات المالية المعدة وفقها.

ومن خلال الأبحاث حول هذا الموضوع تمت ملاحظة أن هناك اهتماما واسعا به من طرف كبرى الدول التي منها من قامت بتطبيقه ومنها التي بصدد دراسة إمكانية تطبيقه والاستفادة من تجارب الدول التي سبقتها بتبني ممارسة التجميع المحاسبي في القطاع العمومي.

في الفصل الموالي ستعرض أهم الفروقات والمحاور المشتركة بين التجميع المحاسبي في القطاعين العمومي والخاص.

الفصل الثالث :

التجميع المحاسبي بين القطاع
العمومي والخاص

الفصل الثالث : التجميع المحاسبي بين القطاع العمومي والخاص

رغم التباين والاختلاف بين النشاط في القطاع العام والقطاع الخاص (التجاري) إلا أن هناك دائما نقاط مشتركة، ودراستنا للقوائم المالية الموحدة في القطاع الخاص و في القطاع العمومي في الفصلين السابقين سنحاول من خلال هذا الفصل التعرض لأهم نقاط التشابه والاختلاف بين تطبيق هذه التقنية المحاسبية في هذين القطاعين. وهذا من خلال التقسيم الموالي :

المبحث الأول المالية العامة والمالية الخاصة

المبحث الثاني المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة (المالية)

المبحث الثالث التجميع العمومي في القطاع العمومي والقطاع الخاص

المبحث الأول : المالية العامة والمالية الخاصة

من خلال هذا المبحث سيتم عرض أهم ما يميز المالية العامة وكذا الخاصة، وما هي أهم الفروقات بينهما.

المطلب الأول : المالية العامة

المالية العامة هي واحدة من أهم العلوم نظرا لتشعبها وارتباطها بعدة مجالات مختلفة، ومن خلال هذا المطلوب سيتم التطرق إلى ملخص عنها.

الفرع الأول : نشأة وتطور المالية العامة

المالية العامة علم يختص بكل ماله علاقة بنشاط الدولة، ومن هنا جاءت أهميتها، ومن خلال هذا الفرع تم التعرف على كيفية نشأتها وعرض تعريفها.

1- نبذة تاريخية عن المالية العامة

كانت دولة الفراعنة بمصر والإمبراطورية الرومانية تلجأ إلى فرض الجزية على الشعوب المغلوبة، للحصول على موارد تنفق 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 والضريبة على التركات. وعند انهيار الإمبراطورية الرومانية وظهور النظام الإقطاعي، أصبحت المالية العامة مسيرة من قبل الحاكم، الذي كان يحصل على الإيرادات العامة من خلال فرض الضرائب والاستيلاء على أموال الأفراد وتسخيرهم تحت خدمته، أما الإنفاق العام فلم يكن هناك تمييز بين المالية الخاصة للحاكم والمالية العامة، فقد كان ينفق على أسرته ورعيته من خلال دمج الميزانيتين.

ثم جاءت مرحلة الاقتصاد الحر بعد انقضاء الثورة الصناعية، أين قلصت الدولة دورها في الاقتصاد، وأصبح دورها يقتصر على توفير الأمن والعدالة وإشباع مختلف الحاجات العامة دون التدخل في الاقتصاد وعلى هذا الأساس، سميت بالدولة الحارسة ثم تغير دورها وأصبحت تسمى بالدولة المتدخلة، وهذا بعد حدوث أزمة الكساد واضطرابها لحل المشاكل والاضطرابات الاقتصادية الطارئة، ومن ثم تقاوم دور الدولة في مجال المالية العامة وأصبحت تسعى إلى تحقيق التوازن الاقتصادي على عكس الدولة المتدخلة التي كانت تسعى إلى تحقيق التوازن في الميزانية العامة (النفقات العامة تساوي الإيرادات العامة).

2- تعريف المالية العامة

تعرف المالية العامة بمفهومها الحديث على أنها "ذلك العلم الذي يبحث في نشاط الدولة عندما تستخدم الوسائل والأساليب المالية بشقيها الإيرادي والإنفاقي لتحقيق أهداف المجتمع بمختلف اتجاهاتها الاقتصادية والاجتماعية والمالية"¹. وبعبارة أخرى فهي العلم الذي يدرس الإيرادات العامة والنفقات العامة والموازنة العامة، وتوجيهها واستخدامها في تحقيق الأهداف المنبثقة عن الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تتبناها الدولة.

¹ عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 123.

الفرع الثاني : النفقات والإيرادات العامة

مع بروز الدور الكبير للدولة في الاقتصاد زادت أهمية النفقات والإيرادات العامة، والتي يتم عرضها في النقاط الموضحة أدناه.

1- النفقات العامة

ازدادت دراسة النفقات العامة، في الفترة الأخيرة مع توسّع دور الدولة وبزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية، وترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة. ولذلك يبدو أن النفقات العامة قد شهدت تطوّرًا وتزايدًا كبيرًا يساير التطوّر الذي حدث في دور الدولة.

1-1 تعريف النفقات العمومية وخصائصها

يمكن تعريف النفقات العامة أنها " مجموعة من المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة، ويلاحظ أن الحاجات العامة تختلف من دولة إلى أخرى، ومن مرحلة تاريخية معينة إلى أخرى، و يقوم بها شخص معنوي عام بهدف تحقيق نفع عام، يرتبط بأهداف السياسة المالية المتفق عليها، والمرتبطة بدورها بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع".¹

من خلال هذا التعريف تظهر خصائص النفقة العامة :

- مبلغ نقدي تدفعه الدولة أو هيئاتها العامة للحصول على الموارد الإنتاجية من سلع وخدمات تحتاجها للقيام بنشاطاتها المختلفة.
- تدفع بواسطة خزينة عمومية وليست خاصة، وفقا لما يحدده لها التنظيم الإداري من اختصاصات ومسؤوليات تتطلب قيامها بإنفاق نقدي في حدود ما تسمح به الاعتمادات المالية المخصصة لها وفقا لقانون الموازنة العامة.
- الهدف من النفقة العامة هو إشباع الحاجات العامة بقصد تحقيق المنفعة العامة.

1-2 أنواع النفقات العمومية

أما فيما يتعلق بأنواع النفقات العامة، فهي عديدة ومختلفة حسب أساس تصنيفها:²

¹ عبد الغفور إبراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 230.

² طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 22.

1-2-1 من حيث دورية النفقات العمومية وتنقسم إلى نفقات عادية وأخرى غير عادية

- نفقات عادية تتجدد كل فترة زمنية عادة تكون سنة مثل رواتب الموظفين وهي تمول عادة من الإيرادات العادية مثل الضرائب والرسوم .
- نفقات غير عادية وهي تلزم لمواجهة ظروف طارئة ولا يلزم تكرارها، مثل إعانات منكوبي الزلازل أو الفيضانات أو تمويل حرب وهي تمول عادة من إيرادات غير عادية مثل القروض العامة.

1-2-2 من حيث طبيعة النفقات العمومية وتنقسم إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية

- النفقات الحقيقية وهي التي يترتب عليها حصول الدولة على مقابل سواء كان سلع أو خدمات لذلك تسمى نفقة حقيقية فإنفاق الدولة على بناء مصنع يسمى نفقة حقيقة استثمارية ودفع مرتبات الموظفين يسمى نفقة حقيقية جارية.
- النفقات التحويلية وهي النفقة بدون مقابل أي تنفقها الدولة دون انتظار مقابل. فهذه النفقات إنما تقوم في الواقع بمهمة نقل أو تحويل جانب من الدخل القومي من أيدي بعض المواطنين وهم دافعو الضرائب إلى أيدي فريق آخر من المواطنين وهم المستفيدون من هذه النفقات ولذا سميت بالنفقات المحولة أو التحويلية. وتهدف بشكل عام لتحسين أحوال المعيشة وإعادة توزيع الدخل على الفقراء في شكل إعانات اجتماعية مثل إعانات الفقر والشيخوخة.

1-2-3 من حيث الغرض من النفقات العمومية تستهدف أغراضا شتى، يمكننا أن نقسم النفقات العامة

تبعاً لهذه الأغراض إلى:

- نفقات إدارية وتشمل أجور ومرتبات الموظفين ومكافآتهم ومعاشاتهم، ونفقات رئيس الدولة، ومكافآت أعضاء المجالس النيابية.
- نفقات اقتصادية وتشمل نفقات الأشغال العامة، و التوريدات والإعانات الاقتصادية المختلفة كإعانة المشروعات الكاسدة، ونفقات خفض الأسعار.
- نفقات اجتماعية وتشمل المساعدات والخدمات الاجتماعية المختلفة من صحية وتعليمية وغيرها.
- نفقات مالية وتشمل أقساط استهلاك الدين العام وفوائده السنوية.
- نفقات عسكرية وتشمل نفقات التسليح والقوات العسكرية.

1-2-4 من حيث الأثر الاقتصادي للنفقات العمومية وتنقسم إلى نفقات منتجة وأخرى غير منتجة

- نفقات منتجة وهى التي تدر عائد مالي مثل الإنفاق على السكك الحديدية والبريد والطيوان...
- نفقات غير منتجة وهى التي لا تدر عائد مالي مثل شق الطرق الزراعية وقنوات الري وغيرها.

2- الإيرادات العامة

تعد نظرية الإيرادات العامة من أهم النظريات التي شغلت بال العديد من المفكرين الماليين منذ أقدم العصور، فلكي تستطيع الدولة أن تؤدي دورها الاقتصادي والاجتماعي. وتقوم بالإنفاق العام، يتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة والتي تعد مداخلًا للدولة تمكنها من تغطية نفقاتها العامة في شتى الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

2-1 تعريف الإيرادات العامة

تمثل الإيرادات العامة مجموع الأموال التي تحصل عليها الحكومة سواء بصفتها السيادية أو أنشطتها و أملاكها الذاتية أو من مصادر خارجية، سواء قروض داخلية أو خارجية، أو مصادر تضخمية، لتغطية الإنفاق العام خلال فترة زمنية معينة، وذلك للوصول إلى تحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية، ومن ذلك يتضح بأن الإيرادات العامة متنوعة ومتعددة.¹

2-2 أنواع الإيرادات العامة

تعددت آراء المفكرين حول أنواع الإيرادات العامة وجاءت حسب تصنيفات مختلفة (من حيث : المصدر، الإلزام، الانتظام، الشبه بإيرادات القطاع الخاص ...) غير أن أغلب الآراء تجمعها في:²

- **الإيرادات السيادية** وهى تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بالإلزام استنادا على السلطة السيادية، مثل : الضرائب، الغرامات و الرسوم وغيرها .
- **الإيرادات غير السيادية (الاقتصادية)** وهى تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفتها شخص اعتباري قانوني، مثل الإيرادات الناجمة عن تأجير العقارات التي تملكها الدولة، والقروض، الهبات وغيرها .

¹ عبد الغفور ابراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، 2009 ، ص236.

² طارق الحاج، مرجع سبق ذكره ، 2009 ، ص 38.

الفرع الثالث : الميزانية العامة للدولة

يتم في العناصر الموالية تسليط الضوء على أهم المفاهيم المتعلقة بالميزانية العامة للدولة.

1- تعريف الميزانية العامة للدولة

تحتل الميزانية العامة للدولة أهمية كبيرة في المالية العامة وفي النشاط المالي للدولة، لأنها تجمع بين الإيرادات والنفقات، وفي إطار محاولة إحداث التوازن بينهما وبما يحقق أهداف الدولة. يمكن تعريفها على أنها : " وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة، عادة ما تكون سنة."¹

2- عناصر الميزانية العامة للدولة

من خلال مفهوم الميزانية العامة نجد أن أركانها الأساسية هي أنها :

- تقدير لأرقام ومبالغ كل النفقات والإيرادات العامة للسنة المقبلة، حيث إنها بيان مفصل عن النفقات العامة بما يقابله من إيرادات لتغطيتها، فهي تستند إلى عنصر التوقع.
- وثيقة مالية تعدها السلطة التنفيذية وتجزئها السلطة التشريعية بموجب قانون.
- تعد عادة لتنفيذها خلال سنة مقبلة، وهو ما يميزها عن الحساب الختامي المتعلق بالسنة المنصرمة.

3- أهمية الميزانية العامة للدولة

تظهر أهمية الميزانية العامة للدولة في مختلف النواحي وخاصة :

1-3 أهمية الميزانية العامة من الناحية الاقتصادية

لقد أصبحت الميزانية العامة في المالية الحديثة أهم وثيقة اقتصادية تملكها الدولة لكونها توفر معلومات تتعلق بأثر السياسات الحكومية في استخدام الموارد وأثرها على مستوى التوظيف والنمو الاقتصادي

¹ محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2003 ، ص 317.

وتوزيع الموارد داخل الاقتصاد. وقد تستخدم الميزانية العامة لتحقيق هدف التشغيل الكامل، فهي أداة للتأثير على الحياة الاقتصادية للدولة ومنه تعتبر كوسيلة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي وعاملا هاما للحياة الاقتصادية في مختلف الدول.

2-3 أهمية الميزانية العامة من الناحية الاجتماعية

تستخدم الموازنة العامة كأداة لتحقيق أغراض اجتماعية، فهي تعمل على تحقيق التوازن الاجتماعي والقضاء على التفاوت بين دخول الأفراد، مع ضمان وصول بعض الخدمات العامة دون مقابل للفئة عديمة الدخل أو ذات الدخل المحدود، معتمدة في ذلك على الضرائب في المقام الأول ثم تأتي الإعانات (النفقات التحويلية) في المقام الثاني.

3-3 أهمية الميزانية العامة من الناحية السياسية

فيشكل إعداد الميزانية واعتمادها مجالا حساسا من الناحية السياسية، حيث تعتبر وسيلة ضغط يستعملها البرلمان للتأثير على عمل الحكومة سواء من حيث تعديلها أو حتى رفضها حتى تضطر الحكومة لاتباع نهج سياسي معين لتحقيق بعض الأهداف السياسية والاجتماعية.

المطلب الثاني : الفرق بين المالية العامة والمالية الخاصة

تختلف طبيعة النشاط العام، عن طبيعة النشاط الخاص. ويترتب على ذلك الاختلاف بين المالية العامة والمالية الخاصة، وأنواعها:

1- الفرق بين المالية العامة والخاصة من حيث الهدف

تختلف الأغراض التي يسعى إلى تحقيقها كل من النشاط العام والنشاط الخاص، عند القيام بنشاط مالي، فالأفراد والمشروعات الخاصة، تسعى من خلال نشاطها الاقتصادي إلى تحقيق الربح بل إلى تعظيم هذا الربح إلى أقصى حد ممكن. بينما الدولة لا تسعى إلى تحقيق الربح المادي فقط، في قيامها بالنشاط المالي، بل تسعى إلى تحقيق المصلحة العامة للمجتمع، ولو تعارض ذلك مع تحقيق أكبر ربح ممكن، أو حتى الوقوع في الخسارة.

فالحافز على إقدام الأفراد والمشروعات الخاصة على العمل، هو ما يتوقعونه من فائدة وربح مادي فالربح هو غاية في حد ذاته. أما الدولة بمرافقتها العامة فإنها تبحث عن الربح المادي بقدر ما تسعى لإشباع الحاجات الجماعية الأساسية للمجتمع. وإذا ما تحقق أي ربح (فائض) من مزاوله نشاط الدولة، فهذا الربح يختلف عن الربح في النشاط الخاص. فهو ليس غاية في حد ذاته، وإنما وسيلة لتوجيه هذا الربح إلى

النشاطات الأخرى، التي تعاني من نقص في الإيراد أو تحتاج إلى دعم ومساعدة مادية. وتأخذ في الحسبان بعض العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ويترتب على اختلاف الهدف، اختلاف معيار الحكم على مدى نجاح أو إخفاق السياسة المالية، في كل من المالية العامة والمالية الخاصة فإذا كان الريج هو معيار نجاح النشاط الخاص، وأثر ذلك في حل المشكلات الخاصة للأفراد والمشروعات من خلال الموازنة، فإن تحقيق المالية العامة لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، هو معيار نجاحها، من خلال آثار تلك السياسة المالية في الاقتصاد الوطني، أي أثر المتغيرات المالية، النفقات العامة والإيرادات العامة والقروض العامة في الدخل الوطني، وكيفية توزيعه، وإعادة توزيعه بما ينسجم مع الأهداف المحددة التي تختلف من دولة إلى أخرى، باختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها، والمرحلة التي يمر بها الاقتصاد الوطني في الدولة الواحدة.

2- الفرق بين المالية العامة والخاصة من حيث الإيرادات

من الطبيعي أن يكون هناك اختلاف في طريقة الحصول على الإيرادات اللازمة بين كل من المالية العامة والمالية الخاصة، فالدولة كما هو معروف تتمتع بسلطة الأمر والنهي والإلزام، المنبثقة عن حقها في السيادة، والذي يتمثل في فرض الضرائب والرسوم، وإصدار القروض العامة، أي أن الدولة تعتمد على الوسائل الإجبارية في الحصول على إيراداتها.

بينما لا يتمتع الأفراد بمثل هذه السلطة، فيعتمدون في الحصول على إيراداتهم على عنصر الاختيار والتعاقد عن طريق بيع منتجاتهم وتقديم خدماتهم للدولة أو للأفراد. ومع ذلك فإننا نجد في بعض الحالات، أن الدولة قد تلجأ في الحصول على إيراداتها إلى الوسائل نفسها التي يتبعها الأفراد في الحصول على إيراداتهم، عن طريق الاختيار والتعاقد، وهذا يظهر في حال إدارة الدولة لأملكها العقارية، وفي مشروعاتها (الإنتاجية، الزراعية، والصناعية والتجارية)، التي تسري عليها، طرائق الإدارة والقواعد الفنية وأحكام القانون الخاص.

ومن ناحية ثانية، فقد يتمتع النشاط الخاص بقوة اقتصادية تمكنه من فرض إرادته على الأفراد المستهلكين، وهي الحالة التي يتمتع بها ذلك النشاط بالاحتكار الفعلي أو القانوني.

3- الفرق بين المالية العامة والخاصة من حيث الأسلوب

تختلف الدولة عن الأفراد، في كيفية الوصول إلى الموازنة بين النفقات العامة والإيرادات العامة. فالأفراد والهيئات الخاصة، يرتبون نفقاتهم في ضوء ما يحصلون عليه من إيراد، وهم مقيدون بهذا الإيراد أي أن الأفراد والهيئات الخاصة يقومون بتقدير إيراداتهم، من دخول وأرباح ثم يحددون بعد ذلك أوجه

إنفاقها، في حدود هذه الإيرادات، ومن ثم تتحقق الموازنة بين الإيرادات والنفقات، من خلال تبعية الإنفاق للإيراد، أي تطبيق قاعدة أولوية الإيراد على الإنفاق.

وتحدد الدولة أولا أوجه الإنفاق المختلفة، التي يجب أن تقوم بها، ثم تقوم بعد ذلك في ضوء هذا الإنفاق بتقدير إيراداتها اللازمة لتغطية ذلك الإنفاق.

ويعني تبعية الإيراد العام للإنفاق العام، أي أن الموازنة تتم في ضوء تطبيق قاعدة أولوية الإنفاق العام على الإيراد العام.

ويعود هذا الاختلاف في الأسلوب، بين المالية العامة والمالية الخاصة، إلى أن الدولة تتمتع بسلطات أوسع لزيادة إيراداتها، سواء تلك الإيرادات المتأتية عن طريق الضرائب والرسوم، أم تلك الإيرادات المتأتية عن طريق القروض العامة الداخلية أو الخارجية، أو عن طريق الإصدار الجديد. ولكن سلطة الدولة هذه ليست مطلقة، وإنما تبقى مقيدة بمستوى التشغيل في الاقتصاد الوطني بالطاقة المالية وبالطاقة الضريبية للاقتصاد القومي.

ومن جهة أخرى، يستطيع الأفراد والمشروعات الخاصة، أن يتجاوزا قاعدة أولوية الإيراد على الإنفاق، إذا ما استطاعوا اللجوء إلى الاقتراض، ومن ثم يمكنهم الإنفاق بما يتجاوز دخولهم المعرفة.

4- الفرق بين المالية العامة والخاصة من حيث الملكية (التنظيم)

تختلف المالية العامة عن المالية الخاصة من حيث التنظيم، وهو ما يتعلق بشكل الملكية القائم في كل منها. فالملكية في المشروعات العامة ليست ملكا" لفرد معين، أو مجموعة من الأفراد، بل تكون الملكية ملكا" للمجتمع بمختلف طبقاته. وتكون الملكية في المشروعات الخاصة، لفرد أو مجموعة من الأفراد، ولذلك يختلف الحافز على القيام بالنشاط في كل منهما، ويختلف بالتالي تحديد الهدف، أو مجموعة الأهداف، التي يرغب كل منها في تحقيقها.

نخلص مما تقدم، إلى أن هناك اختلافات بين المالية العامة والمالية الخاصة. وهذا لا يعني الانفصال التام بينهما. بل على العكس، فهو يؤكد ما يجب أن يكون بينهما من ترابط قوي وتكامل تام؛ لأن كلا" منهما يشكل جزءا" هاما" من اقتصاد وطني، ويعمل كل منهما إلى الجانب الآخر في اقتصاد وطني واحد، ويؤثر كل منهما في الآخر. فالمالية العامة تؤثر في القطاع الخاص اقتصاديا" وماليا" ذلك أن النفقات العامة تدخل في تيار الإنفاق الكلي، وتؤثر في مستوى دخول الأفراد والهيئات الخاصة. كما أن الإيرادات العامة (الضرائب) تمثل اقتطاع جزء من الدخل والثروات الفردية الخاصة.

وهكذا فإن هناك علاقات متبادلة بين المالية العامة والمالية الخاصة، وبخاصة أن الإيرادات العامة والنفقات العامة، تشكل ما يطلق عليه الدارة المالية، التي تمثل جزءاً من الدارة الاقتصادية الكلية، ويعمل كلاهما في المجتمع لاقتصاد واحد.

المبحث الثاني : المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة (المالية)

من خلال هذا المبحث سيتم توضيح أهم النظريات التي تفسر الأسس العلمية للمحاسبة، مع التركيز على أبرز نقاط التشابه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

المطلب الأول : الأسس النظرية للمحاسبة

ينطوي الإطار العام للنظرية المحاسبية على نظريات تهتم بتفسير الأساس العلمي للتطبيق المحاسبي في مختلف المجالات، إذ أن تكييف الإطار المحاسبي الذي يتطابق مع خصائص نشاط الوحدات الحكومية نشأ مع التطور المحاسبي في نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث ظهرت ثلاث نظريات تعتبر تطوراً منطقياً لبعضها البعض من أجل إرساء القواعد والأسس العلمية لتفسير النظم المحاسبية المختلفة.

وفي هذا الإطار، تم استخدام نظرية الملكية و المعروفة كذلك بنظرية أصحاب المشروع لتفسير الأساس العلمي للمحاسبة في شركات الأشخاص، في حين تم استعمال نظرية الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع بالنسبة لشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة.

أما بالنسبة لمحاسبة الوحدات الإدارية في القطاع العام والتي تمارس نشاطها على أساس تخصيص اعتمادات مالية متجددة سنوية مبرمجة في الميزانية، ظهرت نظرية الأموال المخصصة كأساس علمي لنظام المحاسبة العمومية.

الفرع الأول : نظرية أصحاب المشروع

يتناول هذا الفرع عرض مفهوم نظرية أصحاب المشروع بهدف دراسة خصائصها وتحليل مجال تطبيقها على نشاط وحدات القطاع العام.

1- مفهوم نظرية أصحاب المشروع

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع، تركز إجراءات تسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية على متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمة حقوق وممتلكات أصحاب المشروع، حيث " سادت هذه النظرية في بداية القرن التاسع عشر وحتى منتصفه، واتخذت المشروعات صورة منشآت فردية أو شركات أشخاص

تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء، ونتيجة لذلك تبنى المحاسبون نظرية الملكية كمرتکز تدور حوله المبادئ العلمية المحاسبية. وطبقا لهذه النظرية يعتبر المشروع مجموعة من الأشخاص(الملاك) وتكون شخصية المشروع مندمجة في أشخاص ملاكته ومن ثمة يكون عنصر الملكية هو جوهر المشروع كوحدة محاسبية.¹

إضافة إلى ذلك، تركّز هذه النظرية على اندماج الملكية مع الإدارة حيث ينصب اهتمام المحاسبة على قياس التغير في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع، إذ يعتبر رأس المال العنصر الهام والأساسي في حقوق الملكية وأن الحفاظ عليه وتنميته هو محور اهتمام هذه النظرية، وتكون نتيجة أعمال المشروع في فترة معينة متمثلة في " الفرق بين حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة ناقص حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة."²

2- مجال تطبيق نظرية أصحاب المشروع

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع، تمثل الأصول الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب المشروع في حين أن الخصوم تعبر عن التزاماته تجاه الغير، بحيث يركز اهتمام النظام المحاسبي على تحديد القيمة الصافية لرأس المال أي الفرق بين الأصول والخصوم، وعلى هذا الأساس يتم قياس نتيجة المشروع في نهاية المدة وتقران بما كان عليه في أول المدة. فإن كان الفرق موجبا فإنه يعتبر بمثابة ربح يرفع حقوق أصحاب المشروع وإن كانت القيمة سالبة فإنها خسارة تشكل نقصا في ممتلكات أصحاب المشروع.

ولكن مع تطور النشاط الاقتصادي وظهور المنشآت ذات الشخصية المعنوية المستقلة كبديل للفرد الطبيعي صاحب المشروع، أصبحت نظرية الملكية غير كافية ومحدودة كأساس علمي لتفسير الوحدة المحاسبية حيث هناك فصل بين شخصية المشروع وملاك المشروع.

وعلى هذا الأساس، فمجال تطبيق هذه النظرية يتلاءم مع شركات الأشخاص، حيث السمة الأساسية فيها هو اندماج الملكية مع الإدارة، ولكن عند النظر في مدى ملاءمة نظرية الملكية للوحدة المحاسبية الحكومية يمكن ملاحظة أن " فقدان عنصر الربح كهدف للتصرفات المالية للوحدة المحاسبية الحكومية، واستحالة تأمين المقابلة بين الموارد والنفقات في نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية ، أفقد نظرية رأس المال أهميتها لإعطاء تفسير علمي للنشاط المالي لأي إدارة حكومية ."³

¹ محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 ، ص:57.

² شرف حسين عامر، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1963 ، ص:05.

³ حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية) دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي .ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية، دار الهناء، طرابلس ليبيا، 1998 ، ص.90

الفرع الثاني : نظرية الشخصية المعنوية

فيما يلي عرض لمفهوم لنظرية الشخصية المعنوية ومجال تطبيقها :

1- مفهوم نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية عند ظهور شركات الأموال، حيث تنظر إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها، لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين. وعليه فإن القوائم المالية تعد من وجهة نظر المشروع نفسه، وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة إلى المساهمين والمستثمرين والدائنين وإظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير الموارد.

ولمواكبة هذا التطور، كان من الضروري تغيير المفاهيم المحاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار ظهور مفهوم الشخصية المعنوية، وتكييف الحسابات وطريقة إعداد القوائم المالية بما يتناسب مع متطلبات الوحدة المحاسبية، حيث " أصبحت الأصول تعبر عن مجموعة الموارد الاقتصادية المنشأة، أما الخصوم فهي الالتزامات التي على المنشأة، وتعتبر الإيرادات عن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة من تقديم السلع والخدمات. أما المصروفات، فهي ما تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات. ويعبر رأس المال عن حقوق المساهمين والتي يمكن اعتبارها على المنشأة، أما صافي الربح أو الخسارة فيعبر عن الفرق بين الإيرادات وتكلفة الحصول عليها ".¹

2- مجال تطبيق نظرية الشخصية المعنوية

وفقا لهذه النظرية تطور هدف المحاسبة إلى تقييم مستوى كفاءة وأداء الإدارة في استخدام الأصول التي تعد ملكا للمشروع كشخصية معنوية مستقلة، أما الخصوم فتعد التزامات على أصول المشروع نفسه وليس على المساهمين.

وتبعاً لهذه النظرية، فإن الهدف الرئيسي هو " إنتاج الدخل الأمر الذي أدى بالمحاسبة إلى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (مساهمين ودائنين) باستخدام قائمة الأرباح والخسائر. وفي ظل هذه النظرية، فإن مفهوم صافي الربح أو صافي الخسارة يتم التوصل إليه عن طريق مقابلة الإيرادات مع النفقات ".²

مما سبق، يمكن الاستنتاج بأن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين في رأس المال، وبالتالي فإن الوحدة الاقتصادية هي التي تمثل مركز الاهتمام من الجانب المحاسبي وليس المالك

¹ عبد الله عبد السلام أحمد وأمال محمد كمال ابراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006، ص.12

² محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007، ص 2

كما هو الحال في نظرية الملكية، حيث يتم إعداد ومسك السجلات المحاسبية والقوائم المالية من وجهة نظر المشروع نفسه من أجل إظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير واستثمار الموارد المالية للمشروع.

كما تعتبر الأصول وفقا لهذه النظرية مملوكة للمشروع نفسه باعتباره شخصا معنويا، أما المساهمون فلهم الحق في الأرباح القابلة للتوزيع، في حين أن الخصوم تعتبر التزامات للمشروع وليس التزاما على المساهمين بحيث تنحصر مسؤوليتهم على مقدار المساهمة في الشركة.

الفرع الثالث : نظرية الأموال المخصصة

تعتبر النظريتان السابقتان أساسا علميا للمحاسبة في المشروعات التجارية، في أن نظرية الأموال المخصصة تعتبر أساسا علميا للمحاسبة في القطاع الحكومي، والوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح حيث تمارس نشاطا عاما من أجل تحقيق منفعة عامة، معتمدة في ذلك على تخصيص اعتمادات مالية سنوية من أجل تمويل نشاطها.

1- مفهوم نظرية الأموال المخصصة

ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتكييف النظام المحاسبي ليتلاءم مع خصوصيات الوحدات الحكومية، عن طريق إبعاد فكرة التشخيص في الوحدة المحاسبية و إدراج مفهوم النشاط غير الربحي لوحدات القطاع العام "حيث يعود الفضل للمنظر والكاتب William Vatter في تأصيل هذه النظرية و إيضاح إطارها العلمي كأساس للمحاسبة في عام 1947 ، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية واستخدام نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة"،¹ بحيث تركز هذه النظرية على تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدامها مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله.

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الأساسية الآتية :²

- اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.
- التركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.
- مفهوم الأموال يشمل مجموع الأصول والموارد النقدية التي تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة ووظائف اقتصادية و التزامات في القيود على استخدامات الأصول والموارد.
- وفي ظل مفهوم هذه النظرية، يصبح هدف النظام فرض رقابة مستمرة على تحصيل وصرف الأموال العامة مع التركيز على صرف الاعتمادات المخصصة على بنود الإنفاق المحددة لها ومن ثمة تصبح

¹ قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، 1999 ، ص 41

² حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004 ، ص ص 28-29.

الوظيفة المحاسبية وظيفية إحصائية ورقابية تعتمد على توفير مجموعة من الحسابات المتوازنة لكل الإعتمادات وتوضح مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتعلقة بتنفيذ الميزانية وفقا لبنود الإنفاق المخصصة لذلك.

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى ضرورة بيان مفهوم النقدية في المحاسبة التجارية والذي يقصد به التعبير عن الموجودات والتدفقات النقدية أو الأصول المتداولة، أي أنه تعبير يتعلق بالموقف المالي أو السيولة للمشروع، في حين أن تعبير النقد في نظرية الأموال المخصصة ينظر إليه باعتباره " وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للنتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتيا".¹

ومدلول نظرية الأموال المخصصة هو " تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله، بمعنى أن يكون هناك التزام واضح باستخدام الأموال(الموارد) وفق البنود و البرامج التي تم تخصيصها للصرف عليها".²

وبناء على ذلك، يمكن تعريف الوحدة المحاسبية وفقا لهذه النظرية بأنها " مجموعة الأصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين أو تحقيق أهداف محددة، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيدا بالغرض الذي خصصت له، وفقا لقواعد أو قيود خاصة مكونة وحدة محاسبية ". وعلى هذا الأساس، فإن القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية وفقا لهذه النظرية تتحدد كما ونوعا حسب ما يوضع تحت تصرفها من موارد مالية لفترة زمنية محدودة، حيث يتم التركيز والاهتمام بالجوانب الإحصائية والرقابية في إظهار نتائج نشاط الوحدة، إلا أن هذه النظرية لا تشترط وجود حساب نتائج لقياس الأرباح أو الخسائر وإنما تكفي بإعداد حساب يجمع بين الإيرادات والنفقات لإظهار نتيجة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية كما هو موضح في المعادلة الآتية :

الأصول (الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية) = الخصوم (القيود المفروضة على استخدام الوحدة)

2- مجال تطبيق نظرية الأموال المخصصة

وفق متطلبات نظرية الأموال المخصصة، تتناسب مفاهيم الأصول والخصوم، الإيرادات والنفقات، التي تستند إليها هذه النظرية مع طبيعة الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح وبالتالي، فإنها لا تشترط إعداد حساب لقياس الأرباح أو الخسائر لأنه لا توجد علاقة مباشرة بين ما تحصل عليه الوحدات الحكومية من

¹ قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، 1999 ، ص41

² فواد الفسفوس، مرجع سبق ذكره، 2009 ، ص29

إيرادات وما تقوم بصرفه من اعتمادات (قاعدة عمومية الإيرادات والنفقات في تنفيذ الميزانية)، حيث إن المقابلة بينهما لا تهدف إلى حساب النتيجة المحاسبية بل تهدف إلى تحديد قيمة العجز أو الفائض في تمويل الميزانية.

ولقد حدد البند الثالث للقواعد الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي من الفصل الأول للأحكام العامة من النظام المحاسبي الموحد للجهاز الإداري الحكومي بالدول العربية الصادر عن الندوة العلمية التي عقدت في تونس من 02 إلى 06 جوان 1980 برعاية المنظمة العربية للعلوم الإدارية، علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظرية الأموال المخصصة بالفقرات الموالية :¹

- تستمد الوحدات المحاسبية الحكومية قدرتها الإنفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا.

- تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك.

- ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالبا ما تكون سنة واحدة.

- يمكن أن يوضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة، أو يسمح لها بتدوير الأرصدة غير المستعملة من التخصيصات بالنسبة لمشروعات محددة الكلفة.

- ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصصاتها بأي نوع من أنواع الإيرادات أو أي من مصادر التمويل الخاصة.

وبناء على ذلك تعتبر نظرية الأموال المخصصة الأكثر ملاءمة للتطبيق على وحدات القطاع العام، حيث تركز هذه الأخيرة على العناصر الآتية :²

- طبيعة فصل وتمييز الأموال المخصصة، مما يؤدي إلى عدم تأثر النظام المحاسبي بالاتجاهات الشخصية.

- ارتباط الأموال المخصصة بأنشطة وأهداف محددة، مما يعكس المفهوم التشغيلي لهذه الأموال والقيود المرتبطة بها.

- استقلال الوحدة المالية أو المحاسبية وهو أمر له أهمية من الناحية القانونية.

- مجموعة من الحسابات المتوازنة مما يوضح التدفقات النقدية من الوحدة واليها بحيث تؤدي نتائجها إلى التوازن الحسابي.

¹ حنا رزوقي الصائغ، مرجع سبق ذكره، 1998 ، ص98

² محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006 ، ص

- فصل الموارد عن الالتزامات المرتبطة بها مما يؤدي إلى تحديد مصادر الحصول على الموارد وطرق إنفاقها.

بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة أن تطبيق متطلبات نظرية الأموال المخصصة في محاسبة وحدات القطاع العام تؤثر على طريقة إعداد حسابات النتائج، حيث إن "اعتماد نظرية الأموال المخصصة في النظام المحاسبي الحكومي كمبدأ أساسي ترتكز عليه التصرفات المالية للوحدات الحكومية يقتضي أن تكون حسابات النتيجة لأية سنة مالية عاكسة لنتائج تنفيذ الموازنة العامة وهو ما تنص عليه التشريعات المالية في جميع الدول"¹.

وفي هذا الإطار، فإن وظيفة النظام المحاسبي وفقا لهذه النظرية يهدف أساسا على تركيز الرقابة على صرف وتداول المال العام عن طريق توضيح مدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها خاصة في مجال التأكد من مدى احترام التخصيصات المالية المبرمجة في الميزانية العامة وهو ما يتلاءم مع نشاطات الوحدات الحكومية.

المطلب الثاني : المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة (المالية)

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في كثير من النقاط المشتركة، كون كل منهما يعتمدان على المحاسبة إلا أن هذه الخاصية لا تمنع أن يكون بينهما عناصر اختلاف، هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما.

وهو ما سيتم توضيحه من خلال عرض المميزات المشتركة والمختلفة بين المحاسبتين العمومية والمالية.

الفرع الأول : أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تتمثل نقاط الالتقاء بين المحاسبتين فيما يلي :²

¹ حنا رزوقي الصائغ، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثارات في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور التجارية، عمان، من دون سنة، ص19 :

² محمد جمال علي هلال، "المحاسبة الحكومية"، دار صفاء للنشر، عمان، ط1، 2002، ص40.

1- استخدام القيد المزدوج

تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية في تسجيل أوجه نشاط العمليات المالية على استخدام طريقة القيد المزدوج، ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

2- أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية من حيث الوثائق والمستندات

النظام المحاسبي في كلاهما واحد، والذي يتكون من مجموعة من المستندات ومجموعة من الدفاتر والسجلات، حيث تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات مباشرة إلى دفتر اليومية، ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام، وتبويبها في جداول، ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية، وهي في المحاسبة المالية تمثل الموازنة والحسابات الختامية، أما في المحاسبة العمومية فهي الحساب الختامي فقط.

3- وحدة القياس

تتفق المحاسبة المالية والعمومية على أن النقود هي وحدة للقياس لإثبات قيمة الصفقات المالية مع ثبات وحدة النقود بغض النظر عن قدرتها الشرائية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.

4- الاستمرارية

يعتمد كلا النوعين من المحاسبة على فرضية الاستمرار، حيث أن طبيعة النشاط الحكومي نشاط مستمر نتيجة لاستمرار حاجة المجتمع إلى الخدمات الحكومية سواء في الأمن والدفاع والعدالة وشأنها من ذلك شأن المؤسسة التجارية الهادفة للربح...

5- الفترة المحاسبية

الفترة المحاسبية اثنا عشرة شهرا أي استقلالية السنوات المالية، بحيث يتم إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حده، وذلك بتحميلها بما يخصها من نفقات وإيرادات.

6- توفير المعلومات

تتفق كلا المحاسبين من حيث قياس وتوصيل المعلومات المفيدة، ذات معنى لفئات المستخدمين في شكل قوائم مالية وتقارير دورية وختامية لفترة النشاط.

الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تمثل كل من المحاسبين نظامين متميزين ومختلفين فيما يتعلق بطبيعتهما القانونية وأهدافها ومجال تطبيقها كالاتي :¹

1- أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية والمالية من حيث الطبيعة القانونية

قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها قبل كل شيء عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية، ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا الترميط المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.

2- أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية والمالية من حيث الأهداف

ترمي المحاسبة العمومية أساسا إلى التحقق من قانونية أو شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة، فبالنسبة للهيئات العمومية، تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة وبالمقابل فإن ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم.

3- أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية والمالية من حيث مجال التطبيق

الملاحظ أن المحاسبة العمومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة. ولعل السبب الرئيسي في عدم توسع مجال تطبيق المحاسبة العمومية على الرغم من محاولة ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم ممتلكات الدولة والهيئات العمومية الأخرى، وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة مركزها المالي.

المبحث الثالث : التجميع المحاسبي في القطاع العمومي والخاص

¹ مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، الدار الهدى للنشر، الجزائر، 2003، ص1 :

من خلال هذا المبحث ستتم محاولة المقارنة بين التجميع المحاسبي في القطاع العمومي والقطاع الخاص، حتى تتشكل صورة أكثر وضوحاً حول التجميع في القطاع العمومي بناء على الفروقات بينه وبين التجميع في القطاع الخاص.

المطلب الأول : المقارنة من حيث الإطار المفاهيمي

من خلال هذا المطلب ستقدم أهم الفروقات بين التجميع المحاسبي في القطاع الخاص والقطاع العمومي من حيث الإطار المفاهيمي.

جدول رقم 03 : المقارنة بين التجميع في القطاع الخاص والعمومي من حيث المصطلحات والمفاهيم

التجميع المحاسبي في القطاع الخاص	التجميع المحاسبي في القطاع العمومي	تعريف المجمع
عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية مكونة من شركة وشركاتها التابعة، مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم : - وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة. - تبعية الشركات التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات للمراقبة؛ - الطابع المالي للروابط بين الشركات (المساهمة).	عبارة عن منشأة اقتصادية والتي تتمثل في منشأة مسيطرة ووحدها الخاضعة للسيطرة، يمكن أن تشمل هذه المنشأة الاقتصادية منشآت لها أهداف تجارية وأهداف خاصة بالسياسة الاجتماعية.	
الشركة الأم/ الشركة القابضة الشركات التابعة والفروع.	منشأة مسيطرة ومنشآت خاضعة للسيطرة.	مكونات المجمع
عرض للأصول والنتائج المالية للمجموعة المتكونة من الشركة المسيطرة و الشركات التابعة لها، وكأنهم شركة واحدة .	بيانات مالية لمنشأة اقتصادية فيها الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة، تعرض وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.	تعريف القوائم المالية

النظريات التي تحكم التجميع	هناك خمس نظريات ومقاربات يمكن أن تعد وفقها البيانات المالية المجمعة :	هناك أربع نظريات :
1. نظرية السيطرة.	1. نظرية الملكية.	
2. مقارنة الموازنة.	2. نظرية الشركة الأم.	
3. المقاربة التنظيمية والقانونية.	3. نظرية التوسع وامتداد الشركة الأم.	
4. المقاربة الإحصائية.	4. نظرية الكيان الاقتصادي.	
5. مقارنة المخاطرة.		

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على الإطلاع على IPSAS 35 و IFRS 10

من خلال هذا الجدول يلاحظ أن التجميع المحاسبي في القطاع العمومي رغم اعتماد معايير المحاسبية الدولية بشكل كبير على معايير التجميع المحاسبي في القطاع الخاص، إلا أنه يتميز بنظريات خاصة تحكمه ومصطلحات ومفاهيم خاصة، وهذا تماشيا مع خصوصية القطاع العمومي والاختلاف بين النشاط في القطاع العمومي والقطاع الخاص.

المطلب الثاني : المقارنة من حيث المعايير التي تحكم التجميع المحاسبي

سيتم التركيز في هذا المطلب على توضيح أهم الفروقات بين المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم عملية التجميع المحاسبي في القطاعين العمومي والخاص.

1- المقارنة بين المعيارين IPSAS 35 و IFRS10

يمكن توضيح أهم الفروقات بين المعيارين من خلال الجدول الموالي :

جدول رقم 04 : أهم الفروقات بين المعيارين IPSAS35 و IFRS 10

حسب IFRS10	حسب IPSAS 35
يستخدم مصطلحات مثل : المجموعة. الشركة الأم. الشركة التابعة.	يستخدم مصطلحات مثل : المنشأة الاقتصادية. المنشأة المسيطرة. المنشأة الخاضعة للسيطرة.
يعبر باستعمال لفظ :	يعبر باستعمال لفظ :

المستثمر. الجهة المستثمر فيها.	المنشأة. المنشأة الأخرى أو المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة.
لم يشر إلى الترتيب الملزم، بل اكتفى بالترتيب التعاقدية.	جاء فيه تعريف للترتيب الملزم وهو أوسع من الترتيب التعاقدية، حيث هو : ترتيب يمنح حقوقا والتزامات قابلة للإنفاذ لأطرافه كما لو كان على شكل عقد، وهو يشمل الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى.
قدم المعيار خصائص المنشأة الاستثمارية بشكل منفصل عن تعريفها.	لم يحدد خصائص المنشأة الاستثمارية ولكنه تطرق لبعضها في سياق تعريف المنشأة الاستثمارية.
لم يتعرض لهذه النقاط لخصوصية القطاع الخاص ومميزاته.	قدم المعيار إرشادات أكثر حول المنافع غير المالية و أمثلة توضيحية أكثر حول تحديد السيطرة والسلطة والمنافع في سياق القطاع العام.

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على الإطلاع على المعيارين IFRS10 و IPSAS35

من خلال ما تم عرضه في الجدول أعلاه، تتضح أن أهم الاختلافات بين المعيارين هو ما يتعلق بخصوصية النشاط في القطاع العمومي بتحديد السيطرة والسلطة والمنافع حسب خصوصيته وسعيه لتحقيق المنفعة العامة.

من خلال التعرض لأهم النقاط المشتركة والمتباينة بين القطاعين العمومي والخاص يلاحظ أنه فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي-IPSAS- تستمد أغلب عناصرها من المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية -IAS/IFRS- مع وجود بعض الاختلافات التي تحتمها خصوصية النشاط العام والأهداف المختلفة لمنشآت القطاع العمومي وسعيها لتحقيق المنفعة العامة.

بعد هذه الدراسة لمختلف الجوانب النظرية للموضوع ومن خلال الفصل الموالي ستتم دراسة الجانب التطبيقي حول حالة الجزائر وواقع محاسبتها العمومية و مدى إمكانية تطبيق تقنية التجميع المحاسبي في قطاعها العمومي.

الفصل الرابع :
القوائم المالية الموحدة في
الجزائر

الفصل الرابع : القوائم المالية الموحدة في الجزائر

من خلال ما تم عرضه سابقا يلاحظ أن تقنية التجميع المحاسبي تكتسي أهمية بالغة سواء في القطاع الخاص أو القطاع العمومي، لما لهما من دور بارز في تحقيق الإفصاح الكامل وتوفير معلومات مالية أكثر شفافية وقابلية للمقارنة، و تبيان مدى كفاءة و مردودية المنشآت العمومية والخاصة.

والجزائر كغيرها من الدول ليست بعيدة عن التطورات العالمية الحاصلة في السوق العالمية تسعى دوما إلى تطوير ممارساتها المحاسبية في القطاعين الخاص والعام، ومن خلال هذا الفصل سيتم تسليط الضوء على أهم التغييرات التي شهدتها بيئة الأعمال الجزائرية وسعيها إلى مواكبة التطورات وتبني المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال التقسيم الموالي :

المبحث الأول : القوائم المالية الموحدة للقطاع الخاص في الجزائر.

المبحث الثاني : تحديات تطبيق القوائم المالية الموحدة للقطاع العمومي في الجزائر .

المبحث الأول : القوائم المالية الموحدة للقطاع الخاص في الجزائر

من خلال هذا المبحث سيتم إعطاء نظرة شاملة حول المحاسبة المالية في الجزائر مع التركيز على التجميع المحاسبي.

المطلب الأول : محاسبة القطاع الخاص في الجزائر

شهدت المحاسبة المالية في الجزائر تطورات كثيرة عبر مراحل مختلفة من السعي لتطويرها ومواكبة التغييرات الدولية في مجال المحاسبة. في هذه النقاط أدناه تم عرض أهم هذه المراحل والتحديثات التي شهدتها محاسبة القطاع الخاص في الجزائر.

الفرع الأول : المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وأسباب التخلي عنه

تبنّت الجزائر النظام المحاسبي الفرنسي منذ استقلالها عام 1962 إلى غاية أبريل 1975 حين تم صدور أول مخطط محاسبي وطني (PCN) بموجب الأمر رقم 35/75 الذي أصبح إجباري التطبيق بداية من الفاتح جانفي 1976 ، وخضع لأربعة تعديلات خلال فترة تطبيقه التي دامت لأكثر من ثلاثة عقود إلى غاية 2010 .

من أهم النقائص التي ميزت المخطط المحاسبي الوطني ما يلي:

- افتقاره للإطار المفاهيمي التصوري الذي يعتبر ضروريا بالنسبة للجهة المصدرة للمعايير المحاسبية ولمستعملي المعلومات المحاسبية.
- ضعف الإفصاح المالي والمحاسبي حيث أنه لا يوفر للمستثمرين و المساهمين والمقرضين المعلومات الكافية حول الوضعية المالية و الاقتصادية للمؤسسة.
- اعتماده لمعيار التكلفة التاريخية الذي لا يتيح تقييما حقيقيا للموجودات ويجعل المقارنة الزمنية بين القوائم المالية عديمة الجدوى في ظل التضخم الذي ميز الاقتصاد الجزائري في تلك الفترة.

الفرع الثاني : تبني النظام المحاسبي المالي (SCF)

انطلقت عملية إصلاح المخطط الحاسبي الوطني بداية أبريل 2001 بتمويل من البنك العالمي وبإشراف خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك من أجل تكييف النظام المحاسبي الجزائري وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، ف جاء صدور القانون 11/07 المتضمن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد بعد فترة من التحضير استمرت إلى غاية 01 جانفي 2010.

1- الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي (SCF)

- الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المحاسبي مستمد من النظام الانجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي ، ويتميز النظام المحاسبي بعدة خصائص منها أنه :
- يركز على المبادئ أكثر ملاءمة من الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
 - الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.

- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات واتخاذ القرارات.

أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو الإطار المفاهيمي الذي يحتكم إليه عند كل اختلاف حيث يحتوي على المبادئ والفروض المحاسبية، مفاهيم القوائم وعناصر القوائم المالية، خصائص المعلومة المالي.

يمكن تعريف نظام المحاسبة المالية على أنه مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون واستنادا إلى المعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط، وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات سوقية أو لا. أما مستعملو المعلوم المالية حسب المشروع فتشمل المسيرين، أعضاء الإدارة والهيكل الداخلية للمؤسسة أصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وبنوك، الإدارة الضريبية والإحصاء، موردين، زبائن، العمال والجمهور. وقد ألزمت المادة 4 من القانون 11/07 الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية :

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين كما هو محدد في المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 ، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة .

3- أهمية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) في الجزائر

يمكن توضيح هذه الأهمية من خلال العناصر الآتية:¹

1- التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر

فتبني الجزائر اقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركة كافة الفعاليات الاقتصادية، والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمحاسبية في المؤسسة لاسيما أن هذه الأخيرة تسعى إلى الريادة والمنافسة على المستوى الدولي، يتطلب منها تبني وتطبيق النظم والممارسات العالمية في هذا المجال.

2- تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله

فالتوجه نحو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من شأنه طمأننة المستثمرين المحليين والأجانب، من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي واحتساب الأرباح واعتماد القوائم المالية الختامية.

3- فتح المجال للاستثمار في القطاع المالي

لقد أصبح بإمكان القطاع الخاص إنشاء بنوك ومؤسسات للتأمين وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها في هذا المجال (قانون النقد والقرض...) فمثلا في الجزائر بنك الخليج، بنك البركة... إلخ، وهي غالبا ما تكون مرتبطة ببنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية، تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تتعامل مع مؤسسات تطبق هذه المعايير.

4- سهولة الاندماج في الاقتصاد العالمي

توقيع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وما ينجر عنه من فتح مناطق التبادل الحر في الجزائر، وتوقع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، تكون للمؤسسات الجزائرية علاقات دولية مع مثيلاتها الأوروبية وغير الأوروبية تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الأمر الذي يتطلب من المؤسسات الجزائرية تطبيق هذه المعايير لرفع درجة مقروئية المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى المؤسسات الأجنبية، نظرا لإعدادها بلغة محاسبية عالمية وموحدة.

¹ محمد السعيد سعيداني وبوبكر رزيقات ، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي الوشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، العدد 3، مارس 2018.

5- إعداد القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة

من أهم مزايا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الجزائر هو الحصول على القوائم المالية الختامية، وفق أسس واضحة ومفهومة لدى متخذي القرارات، فالكثير من المشاكل المحاسبية المطروحة حديثا لا نجد لها حلولا في المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975، وعليه يتم معالجتها باجتهادات شخصية من قبل المهنيين ، قد لا تصب في مصلحة كل مستخدم المعلومات المحاسبية، بينما تتناول المعايير الدولية هذه المشاكل وتوضح طريقة التعامل معها محاسبيا.

6- تطوير بورصة الجزائر

تطور عدد مؤسسات المساهمة ونمو حجمها وسعيها لتطوير نشاطاتها في الجزائر وخارجها، يتطلب من السلطات المعنية تنشيط بورصة الأوراق المالية كبديل ثان للتمويل الخارجي، ولا يمكن أن تعرف هذه السوق حيوية إلا إذا كانت المؤسسات المقيدة فيها تطبق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، لضمان مستوى عال في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمنتظرين.

المطلب الثاني : التجميع المحاسبي في القطاع الخاص في الجزائر

مع تطور الاقتصاد الجزائري وظهور مجتمعات جزائرية، كان لزاما التوجه إلى تطبيق التجميع المحاسبي وضبط آليات إعداد القوائم المالية الموحدة لهذه المجتمعات للتعبير بشكل دقيق عن المركز المالي لها. في هذه الفروع أدناه تم تسليط الضوء على التجميع المحاسبي في القطاع الخاص الجزائري.

الفرع الأول : الإطار المنظم للممارسة المحاسبية للتجميع في الجزائر

يعد ظهور النصوص القانونية المرتبطة بالتجميع المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية حديثا، لا اعتبار أن التشريع ساهم في مساهمة تحول بعض الكيانات إلى شركات قابضة (سوناطراك) على الرغم من كون العديد من المجتمعات الجزائرية ظلت تعد وتقدم حسابات فردية بالرغم من وجود بعض منها على رأس مجموعة من الكيانات.

يمكن القول بأن أهم النصوص القانونية المتعلقة بإعداد وتنظيم القوائم المالية الموحدة هي:

- القانون التجاري

ظهر أول نص موضوعه تجميع الحسابات في 1996/12/09 وهو الأمر رقم 27/96 والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، حيث جاء في هذا الأمر مفهوم الكيانات القابضة، الكيانات المراقبة والمجموعة (الرقابة) وحدد فيه من يجبر على تقديم الحسابات المجمعة.

- القانون البنكي

فالمادة 103 من الأمر رقم 11-03 الموافق 26 أوت 2003 ، التي تتعلق بالنقد تنص على أنه "يتعين على البنوك والمؤسسات المالية أن تنظم حساباتها بشكل مجمع وفقا للشروط التي يحددها المجلس".

- القانون الجبائي

من خلال أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأ بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 .

- القانون المحاسبي

نشر في الجريدة الرسمية رقم 87 الصادرة في 1999/12/08 قرار يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المجمعة، وتطرق هذا القرار إلى أساليب التجميع ومجال تطبيقها. كما جاء في الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 1999/12/22 قرار يتضمن توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الكيانات القابضة وتجميع حسابات المجمع وتم فتح الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات المجمعة.

وبعدها صاحبه القانون رقم 07-11 الموافق لـ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF). الفصل الخامس المتعلق بالحسابات المجمعة والحسابات المدمجة، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 156-08 الموافق لـ 2008/05/26، الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 الذي يحدد قواعد التقييم والمعالجة وتقديم وعرض القوائم المالية.

الفرع الثاني : قواعد التجميع وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

أولى النظام المحاسبي المالي أهمية للتجميع المحاسبي من خلال توضيح عدة نقاط مهمة، تم تلخيصها فيما يلي.

1- المجمعات والكيان المسيطر في النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي أجزاء مهمة من ممارسة التجميع المحاسبي، حيث تم التطرق إلى نطاق وتطبيق الممارسة المحاسبية للتجميع، بالإضافة إلى طرق وقواعد إعداد الحسابات المجمع، كذلك محتوى والإفصاح عن القوائم المالية المجمع، حيث جاء في المادة 31 من القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي موجود في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المجمع للمجموع المكون لكل هذه الكيانات"¹.

بينما تحدد المادة 39 للمرسوم التنفيذي رقم 156/08 وتطبيقا للمادة 36 من القانون رقم 11-07 أن الحسابات المجمع تعد من طرف أي كيان يراقب كيانا أو عدة كيانات أخرى، إذن من الجانب العملي الكيان المسيطر (المراقب) يجب أن يكون مقره أو نشاطه الرئيسي في الجزائر، يراقب كيان أو عدة كيانات أخرى تقع داخل الإقليم الوطني و/أو خارجه، يمتلك مساهمات في الكيانات المشاركة (الزميلة).

يشمل مفهوم الكيان المسيطر (المراقب) جميع الكيانات التي تراقب كيانا أو عدة كيانات أخرى وهذا ما يسمى الكيان الأم أو القابضة وفق القانون التجاري، وتشمل كل الكيانات (الشركات)، التي تراقب الكيانات التابعة مع الأخذ في الاعتبار مبدأ الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني عند تقييم مفهوم السيطرة، كما أنه تنطبق إلزامية التجميع على الكيان الأم بغض النظر عن حجم المجمع. وقد نص النظام المحاسبي على إعفاء كل الكيانات المهيمنة من إعداد قوائم مالية مجمع إذا كانت مملوكة بنسبة 90% من حقوق التصويت من طرف كيان آخر.

تعتبر قواعد إعداد القوائم المالية المجمع نفسها بالنسبة للقوائم الفردية، حيث إن تجميع الحسابات يتضمن المصادقية والتنظيم وإعطاء الصورة الحقيقية للأصول والوضعية المالية ونتائج المجمع. وفقا لذلك، يجب إنشاء القوائم المالية على أساس حسابات وبيانات متنسقة ومتجانسة، بمعنى أنها أسست بالرجوع إلى مبادئ محاسبية موحدة صادرة عن طريق القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.

2- المبادئ العامة لإعداد القوائم المالية

تتمثل أهم المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية في الحيطة، التكلفة التاريخية، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط، الأهمية النسبية، تجانس الطرائق.

3- المبادئ الخاصة بالحسابات المجمع

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 2007/10/25، ص 06.

أما في حالة إعداد القوائم المالية المجمعة فالمبادئ التي يجب الالتزام بها ومراعاتها هي محيط التجميع، طرق التجميع، معالجة الحسابات، حصة المنافع الأقلية، عرض القوائم المالية المجمعة.

4- تعريف المجمع في النظام المحاسبي المالي

الملاحظ هنا هو غياب تعريف أو مفهوم للمجمعات سواء في القانون التجاري أو عن طريق القانون 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (SCF)، وإنما جاء توضيح معنى المجمعات عن طريق العلاقات القانونية المكونة بين الكيانات، حيث يتألف المجمع من العديد من الكيانات المختلفة، تربطها فيما بينها علاقات اقتصادية تخضع لوحدة إدارة وتوجيه مراقبة وحيدة.

فهذه الكيانات تتميز بأن :

- لكل منها شخصية معنوية قانونية مستقلة.
- تخضع الكيانات (التابعة) للتوجيه والمراقبة من طرف الكيان الأم (المسيطر).

5- السيطرة

أعطى النظام المحاسبي المالي تعريفا لموضوع السيطرة ومحيط التجميع بما يوافق المعيار المحاسبي الدولي السابق (IAS27.2004)، حيث عرفها على أنها سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته.

بالإضافة إلى ذلك، ينص النظام المحاسبي المالي على وجود حالتين تستبعد فيها الكيانات التابعة من القوائم المالية المجمعة التي تعدها الشركة الأم، وجاء ذلك في نص المادة رقم 6-132 " تبقى خارج مجال تطبيق عملية التجميع الكيانات التي تواجه قيودا صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المسيطر، وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب".

المطلب الثالث : مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية

المتعلقة بالتجميع المحاسبي

في هذا المطلب يتم محاولة تحديد ما إذا كان التجميع في النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع.

الفرع الأول : المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع المتبناة في SCF

رغم أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية، فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية. ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في التشريعات والتنظيمات للدول الراغبة في تبنيها، على غرار الاتحاد الأوروبي سنة 2005 الذي ألزم كل المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية إلى استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وعلى غرار العديد من الدول، باشرت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية بغية الاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي لذا، عمد المشرع الجزائري إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF.

استند النظام المحاسبي المالي على المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، فجاءت قواعد التجميع المحاسبي مبنية على معايير منها ما تم إلغاؤه وأخرى أدخل عليها بعض التعديلات ومعايير جديدة تم استحداثها تماشيا مع تطور الأوضاع الدولية.

الفرع الثاني : النظام المحاسبي المالي والتطورات الحاصلة في المحاسبة

كما تم ذكره سابقا، فالنظام المحاسبي المالي تمت المصادقة عليه وإقراره من خلال القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، لكن للأسف لم يتم تحيينه ولا تطويره تماشيا مع سرعة تحيين وتغيير المعايير المحاسبية الدولية التي يستند عليها، وبسبب كثرة الدعوات إلى ضرورة إعادة النظر في النظام المحاسبي المالي وجعله يتماشى مع تطور المحاسبة، تم عقد ندوة وطنية يوم الإثنين 21 جانفي 2019 بفندق الأوراسي بالجزائر العاصمة، تحت إشراف وزارة المالية وبمساهمة المجلس الوطني للمحاسبة CNC، تحت عنوان " ندوة انطلاق أعمال تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي " فيما يلي أهم ما جاء فيها :

1- أهداف الندوة

جمعت الندوة أعضاء من الرتب المهنية لمهنة المحاسبة وممثلين عن الكيانات الاقتصادية بالإضافة إلى ضيوف أكاديميين. وتتمثل المهمة الرئيسية للجنة العمل هذه في شقين :

- التعامل مع الطلبات والأسئلة الناشئة عن صعوبات التطبيق التي حددها مختلف الفاعلين في قطاعات النشاط الاقتصادي بعد التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛

- تحديث النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالتطور الدولي والتماشي مع جديد المعايير المحاسبية الدولية.

2- خريطة الطريق لمجموعة العمل المكلفة بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي

تم تقسيم خطة العمل للمجموعة وفق خريطة طريق من ثلاث مراحل:

2-1 المرحلة الأولى وأهم ما جاء فيها :

- تقييم وتشخيص وضعية تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومدى تطبيقه في المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- تحديد الصعوبات التي تم مواجهتها خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، في مختلف القطاعات والأنشطة، خلال المرحلة الأولى التحوّل من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي بما فيها تلك التي تم رفعها للجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- تحديد مختلف المعايير الدولية التي لم تُدرج في النظام المحاسبي المالي، أو تلك التي تضمنها النظام ولكن تحتاج إلى شروحات.
- الأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التي تم إصدارها من طرف لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- الإعلان عن دعوة للمشاركة في مراجعة النظام المحاسبي المالي للأشخاص الطبيعيين المهنيين والأشخاص المعنويين والهيئات والمؤسسات، من خلال تنظيم أيام دراسية، حتى تكون المراجعة مبنية على أسس سليمة، تسمح بإصدار معلومة مالية ذات جودة وملاءمة، تُستعمل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

2-2 المرحلة الثانية وأهم ما جاء فيها :

إحصاء المعايير الدولية الجديدة، المعدلة أو الملغاة، مقارنة مع تلك التي تبناها النظام المحاسبي المالي :

1-2-2 المجال الأول

إحصاء المعايير الموجودة في النظام المحاسبي المالي التي تمّ تغييرها أو إلغائها، وذلك من أجل تحيين النظام المحاسبي المالي، ومطابقته مع المعايير الجديدة.

2-2-2 المجال الثاني

إحصاء المعايير الدولية التي تمّ اعتمادها بعد إعداد النظام المحاسبي المالي منذ 2004 إلى 2019، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي تمّ إعداده وفق المعايير التي كانت سائدة خلال سنة 2004 .
تبنى هذا المعايير الجديدة وفق الواقع الجزائري، بشرط عدم مصادمتها للمصالح الوطنية، وأن لا تكون عائقا للتنمية الوطنية والقرارات الاقتصادية المتخذة، وذلك بغية اجتناب كل تأثير سلبي.

2-3 المرحلة الثالثة وأهم ما جاء فيها :

- تحيين النصوص التشريعية من قانون والنصوص التطبيقية.
- عرض مشروع النظام المحاسبي الجديد، على لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية لتقييمه وإبداء الرأي.
- إصدار المشروع النهائي للنظام المحاسبي المالي الجديد.
- 3- أهم ما جاء في الندوة والتوصيات التي خرجت بها : يمكن تلخيص أبرز ما تضمنته هذه الندوة من مخرجات وتوصيات في :¹
- مراجعة النظام المحاسبي المالي، سيكون بأيادي وكفاءات جزائرية، عكس ما كان عليه الأمر عند التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي.
- ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي، وذلك بعد أكثر من 15 سنة من إعداد النظام المحاسبي المالي.
- ليس من الضروري تطبيق كل ما تحتويه المعايير الدولية، وهذا ما قامت به كثير من الدول، ولكن يجب الأخذ بعين الاعتبار، عند كل مراجعة وتغيير، العلاقة بين التكلفة والمنافع التي تعود إيجابا على المؤسسة.
- تجنب التسرع في تطبيق المراجعة، كما وقع عند التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي.
- تمّ إحصاء أكثر من 150 تغيير للمعايير الدولية المحاسبية، ما بعد 2004 إلى 2019 تاريخ عقد هذه الندوة، من خلال إلغاء أو استبدال أو تغيير المعايير، وهنا يجب التنويه إلى أن إعداد وإصدار المعايير الدولية للمحاسبة الجديدة، يتطلب وقتا طويلا، ومثال ذلك، هو صدور الإطار المفاهيمي الدولي الجديد سنة 2018 ، رغم أن بداية إعداده انطلقت في سنة 2004 ، ممّا يستنتج أنه يجب عدم القيام بعملية التقييم والمراجعة بوتيرة سريعة، ولكن يجب التفكير في حلّ وسط.
- تقديم وعرض طلب للمشاركة في التقييم والمراجعة، من إعداد السيد محمد زعتري، عضو مجموعة العمل، المكلفة بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي:

¹ بناء على تلخيص ل : السيد توفيق رجاح، محافظ حسابات

- تحضير استبيان يتمحور حول طلب المشاركة في تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي، ويكون موجّها للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لهم علاقة بمهنة المحاسبة.
- يتضمن الاستبيان، مجالات التكوين، المبادئ والطرق المحاسبية، الإطار المفاهيمي...
- يأخذ الاستبيان بعين الاعتبار خصوصيات كل قطاع ونشاط.
- التحفظ على شخصية المشارك في الاستبيان.
- فتح النقاشات والاقتراحات:
- اقتراح إنشاء لجنة لتكييف النظام المحاسبي المالي، مع كل تغيير يطرأ على المعايير المحاسبية الدولية.
- إنشاء فضاءات لتبادل الآراء والنقاشات بين مختلف المعنيين بمهنة المحاسبة، حول موضوع تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي.
- الاستفادة من الدراسات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، التي قام بها سواء أجنب أو تلك الصادرة من المنظومة الجامعية الجزائرية.
- اقتراح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كون أن 95 في المائة من النسيج الاقتصادي الجزائري، مكون من هذه المؤسسات، وتطبيق باقي المعايير على الشركات الكبرى أو الاستراتيجية أو تلك المسعّرة في البورصة.
- جعل التكوين إجباري على أصحاب مهنة المحاسبة.
- تبسيط تطبيق النظام المحاسبي المالي، بما أن 95 في المائة من النسيج الاقتصادي الجزائري يتكون من المؤسسات الصغرى والمتوسطة.
- الأخذ بعين الاعتبار، تكلفة تطبيق المعايير مع القرارات الاقتصادية، مثال ذلك، تحييد قيمة النشاط المعطل من تكلفة المخزونات الذي يتطلب تنصيب المحاسبية التحليلية.
- إشراك المنظومة الجامعية في عملية تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي، نظرا لعدم وجود جُسر تواصل بين المهنيين والأكاديميين.
- إنشاء منظومة لتقيس، من أجل التحسين السنوي للنظام المحاسبي المالي.
- تنظيم ندوات دورية كل سنتين أو ثلاث سنوات لتقييم النظام المحاسبي المالي.
- التركيز على تبسيط ومرونة النظام المحاسبي المالي، مثل تسهيل تغيير النصوص التشريعية المحاسبية، عن طريق قرارات فقط.
- التركيز على التكوين بمفهومه الواسع، مثل تبادل الآراء والنقاشات من خلال مواقع التواصل الاجتماعي، ونشر الدراسات التطبيقية من طرف المهنيين.

- في الأخير، جاءت مداخلة السيد المدير العام للمحاسبة الذي ركز على أمرين:
- ابتداء من سنة 2023 ، ستصبح المحاسبة العمومية مبنية على المحاسبة العامة وليس على التدفقات النقدية مشروع قيد الإنجاز.
- مراجعة القانون الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي هو حيز الدراسة.

المبحث الثاني : تحديات تطبيق القوائم المالية الموحدة للقطاع العمومي في الجزائر

في هذا المبحث يتم عرض الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر والنظر في التحديات التي يمكن أن تواجه إمكانية تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العمومية في الجزائر. وهذا من خلال ما يلي.

المطلب الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر

يعطي هذا المطلب لمحة عن مختلف المراحل التي مر بها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والتعرض للإطار القانوني، التنظيمي والتقني للمحاسبة العمومية .

الفرع الأول : التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر

كان للجزائر احتكاك مبكر بمبادئ المحاسبة بصفتها مستعمرة فرنسية، سواء باعتبارها امتدادا للإقليم الفرنسي أو باعتبارها كيانا ذا طبيعة خاصة وبذلك، مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية. هذا ما سيتم عرضه فيما يلي .

1- الجزائر كمستعمرة فرنسية

الجزائر قبل احتلالها من طرف فرنسا اعتمدت في شؤونها المالية القانون الإسلامي المطبق على الإيرادات والنفقات، حيث أوكلت مهمة تسيير الخزينة لشخص يدعى " الخزناجي " الذي يقابله في وقتنا الحالي " وزير المالية " .

منذ السنوات الأولى للاستعمار الفرنسي، سادت تبعية ميزانية الجزائر لميزانية الدولة الفرنسية، فظهرت أولى نصوص المحاسبة العمومية الخاصة بالجزائر ابتداء من سنة 1839، أي سنة واحدة بعد صدور أول نظام عام للمحاسبة العمومية في فرنسا عن طريق الأمر الصادر في 31 ماي 1838 .

ولقد تم " تمييز الجزائر عن غيرها من المستعمرات الفرنسية من خلال أوامر ومراسيم خاصة بها، وكان آخرها المرسوم رقم 50-1413 الذي تضمن النظام المالي للجزائر بشكل مفصل ودقيق اعتمادا على الخطوط العريضة والقواعد العامة التي وضعها قانون سنة 1947 المتضمن النظام القانوني الأساسي للجزائر".¹

2- الجزائر كدولة مستقلة

باستقلال الجزائر مر تطوير المحاسبة العمومية بعدة مراحل هامة، نلخص أبرزها في ما يلي :

1-2 مرحلة بعد الاستقلال (1962-1988)

لقد تبنت الجزائر مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري كضرورة، وذلك تقاديا للدخول في فراغ قانوني هي في غنى عنه. وفي هذا الإطار، صدر قانون رقم 62-157 الصادر في 31 ديسمبر 1962 الذي مدد سريان التشريع الساري المفعول (المرسوم 50-1413) إلى تاريخ لاحق، باستثناء أحكامه المخالفة للسيادة الوطنية الجزائرية، إلى أن يستطيع المجلس الوطني إعطاء البلد تشريعا جديدا.

لتتوالى بعدها الأوامر والمراسيم في محاولة لقطع الصلة نهائيا بالتشريع الاستعماري، إلى غاية صدور القانون رقم 84-17 المنظم لقوانين المالية في ظل النظام القانوني لدستور 1976 والميثاق الوطني للسنة نفسها، وتم العمل به إلى غاية الأزمة الاقتصادية التي عرفتها الجزائر والتي ألفت بظلالها على النظام السياسي والقانوني، وأدت مع بداية 1988 إلى تبني نهج اقتصادي جديد بعدما تخلت عن النهج الاشتراكي .

بطبيعة الحال، تأثر النظام المحاسبي المالي بهذه الأوضاع والتغيرات، فصدر القانون رقم 88-01 والخاص بتوجيه المؤسسات العمومية والاقتصادية، حيث نصت المادة 19 على أنه " يمكّن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة العمومية الاقتصادية بالطريقة التجارية من طرف محاسب معين بمعرفة المدير العام للمؤسسة العمومية الاقتصادية وتحت مسؤوليته الخاصة".²

¹ محمد براهيمى ، مصادر قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، بن عكنون،الجزائر، 2012/2013 ، ص : 25 .

² أ.حسين الصغير، مرجع سبق ذكره، 2001، ص 149 .

2-2 مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990)

تعد هذه المرحلة بداية ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990. بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية والمتمثلة فيما يلي :¹

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .
- سمحت هذه المرحلة بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم .

الفرع الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا خاصا بالمحاسبة العمومية، وهذا من أجل ضبط وتقنين إجراءات صرف وتداول المال العام، وتحديد مهام ومسؤوليات مختلف الأعوان، وكذا تحديد صلاحيات مختلف هيئات الرقابة عن تسيير المال العام .

¹ مسعي محمد، مرجع سبق ذكره، 2003 ، ص 3 .

1- الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

يقوم نظام المحاسبة العمومية بمتابعة وإثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط وحدات القطاع العام. وفي هذا الإطار " يجب أن يصمم النظام المحاسبي العمومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية لبيان مدى التزام وحدات القطاع العام بالقواعد التشريعية والمالية المطبقة " ¹.

يمكن التمييز بين الإطار القانوني المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والمتعلق بضبط إجراءات مسك القيود والسجلات المحاسبية، وبين الإطار القانوني المتعلق بتحديد إجراءات إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة وتحديد صلاحيات ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية .

من أهم النصوص التشريعية والتنظيمية التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر يمكن ذكر ما

يلي : ²

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم .
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09 جانفي 1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية.

¹ محمد نواف عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفا، عمان، 2008، ص : 25.

² زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2013/2014، ص: 98.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالمراقبة القبلية للنفقات الملتمزم بها.
 - المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات.
 - المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04 جويلية 1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
 - المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتعلق بنفقات التجهيزات العمومية.
 - المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.
- إضافة إلى التشريعات التي تدرج في قانون المالية لكل سنة والتي لها أثر مباشر على المحاسبة العمومية والتي تعتبر من أهم مصادر التشريع لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر. تختص وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بسلطة إصدار اللوائح التطبيقية ذات الطابع التقني المتعلقة بالقيود المحاسبية للعمليات المالية للدولة.

2- الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية

يعتمد التنظيم المحاسبي للمحاسبين العموميين في الجزائر على الدمج والتركيز المرحلي للمحاسبة، والتي يتم من خلالها " دمج محاسبة المحاسب العمومي الثانوي في محاسبة المحاسب العمومي الرئيسي، وهذا من أجل تجميعها لدى العون المحاسبي المركزي للخبزينة العمومية بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة " ¹.

1-2 النظام المركزي للمحاسبة

يقصد بالنظام المركزي للمحاسبة "وجود إدارة مركزية واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة للدولة وإجراء التدقيق والرقابة على تلك التصرفات وإعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية للدولة " ².

وفق هذا التنظيم في المرحلة الأولى، يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له، والذي يقوم بعملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين

¹ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2013/2014، ص: 100 .

² حسن عبد الكريم سلوم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية، دار الكتاب، بغداد، 2011، ص:

المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته، وذلك بعد تدقيق ومراقبة صحة ومشروعية القيد المحاسبي للعمليات المالية التي قام بها المحاسب الثانوي.

أما في المرحلة الثانية، يقوم المحاسب الرئيسي للدولة بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة، الذي يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني من أجل إعداد ميزان الحسابات العام للدولة .

2-2 تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على إجراءات تركيز ودمج المحاسبة عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية، تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، عن طريق شبكة الخزينة العمومية المتكونة مما يلي:¹

2-2-1 العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية

وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب من دون صندوق، بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين الرئيسيين، لكونه يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات وجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى البنك المركزي.

إضافة إلى ذلك، يختص هذا الأخير بمراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص للخزينة المتعلق بالتسيقات، القروض، وكذلك مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية من الجانب المحاسبي.

2-2-2 أمين الخزينة المركزية

وهو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة بما فيها تنفيذ ميزانية مصالح رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة، إضافة إلى مختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني، ومراقبة صناديق التسيقات والإيرادات المفتوحة لديها.

2-2-3 أمين الخزينة الرئيسية

¹ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2014/2013، ص ص 101-102 .

يختص المحاسب الرئيسي بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة، إضافة لكونه مكلف بمتابعة تسديد معاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش، والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة.

2-2-4 أمين الخزينة الولائية

وهو المحاسب العمومي المعين على رأس خزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ العمليات المالية لميزانية الدولة على مستوى الولاية، إضافة إلى تنفيذ ميزانية الولاية والهيآت العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة ودمج محاسبة المحاسبين الثانويين والوكالات المالية وصناديق التسبيقات والإيرادات المرخصة في إقليم الولاية.

2-2-5 أمين خزينة ما بين البلديات

والذي يعتبر بمثابة محاسب عمومي ثانوي يخضع للسلطة المحاسبية لأمين الخزينة الولائية، مكلف بتنفيذ ميزانية البلديات والهيآت العمومية المحلية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى الإدارات الإقليمية.

أما بالنسبة لقابضي الضرائب والجمارك وأملاك الدولة ومحافظو الرهون فيخضعون لسلطة الإدارة الوصية عليهم، ولا يخضعون لسلطة الخزينة العمومية إلا من الجانب المحاسبي فقط، لكونها المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق العمليات المالية التي يقومون بتنفيذها.

3-2 إجراءات غلق السنة المحاسبية

تطبيقا لقاعدة السنوية في إعداد الميزانية، والتي يقصد بها أن "يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة، فإن ذلك يؤدي لموازنة مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن موازنة السنة السابقة وعن موازنة السنة اللاحقة"¹. وعلى هذا الأساس، فإنه من الطبيعي أن توافق السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية مبدأ سنوية الميزانية .

¹ خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص: 282.

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة في 31 ديسمبر من أجل إعداد حساب التسيير من طرف المحاسب العمومي، والذي يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة.

يتم تطبيق إجراءات غلق السنة المحاسبية بهدف إعداد الحساب الختامي السنوي للدولة وفق الأساس النقدي، والذي يتضمن إجمالي النفقات المدفوعة وإجمالي الإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه الأخيرة تخص السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة.

وعليه، فإن الاعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة المالية تلغى ولا تضاف إلى رصيد اعتمادات السنة القادمة، بل يتم تسجيلها كإيرادات مختلفة للميزانية لأن الدفع سيتم في السنة اللاحقة ضمن ميزانية جديدة. في حين أن هذا الإجراء لا يتم تطبيقه على أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة والاعتمادات المخصصة لدفع النفقات المبرمجة في رخص برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات. أما بالنسبة للإيرادات التي لم تقبض خلال سنة إثباتها، فإنها تبقى مستحقة حتى يتم تحصيلها وتسجيلها في الحساب الختامي للسنة المالية التي قبضت فيها.

الفرع الثالث : الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر نظام المحاسبة العمومية من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المقننة والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاط وحدات القطاع العام. وفي هذا الإطار، تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام.

1- الدفاتر والسجلات المحاسبية

تعتبر الدفاتر والسجلات المحاسبية أدوات تسجيل وتلخيص للبيانات المحاسبية، ونظرا للطبيعة الخاصة لنشاط وحدات القطاع العام فإنه يجب تصميم المستندات والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة النشاط في القطاع العام .

1-1 قواعد مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية. وبالتالي، إذا كانت المجموعة المستندية متطورة فإنها تسمح بتقديم بيانات وتقارير مالية ذات جودة عالية تساعد على تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج النشاط العمومي.

وفي هذا الإطار، تخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية :

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات.
- تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة من طرف الإدارة المكلفة بتسييرها.
- تجنب المحو والشطب.
- عند التصحيح، يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات.

1-2 الدفاتر والسجلات المحاسبية المعتمدة في الجزائر

في هذا الإطار، يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية الآتية :

- مستخرج العمليات اليومية.
- دفتر اليومية العامة.
- سجل الحسابات العام.
- دفتر حساب الصندوق.
- ميزان المراجعة.

1-2-1 مستخرج العمليات اليومية

هو كشف يسجل جميع العمليات اليومية التي تمت عن طريق الحسابات المالية، سواء كانت مدخلات أو مخرجات من وإلى الخزينة، تمت عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة أو الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي. كما تسجل فيه جميع العمليات المالية التي تمت عن طريق الحسابات الوسيطة والتي ليس لها أثر مالي مباشر بحيث تعتبر بمثابة عمليات داخلية. يرمز لمستخرج العمليات اليومية في المحاسبة العمومية بالرمز (TR6).

1-2-2 دفتر اليومية العامة

يستعين المحاسب العمومي بالدفتر العام من أجل تدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات عند نهاية كل شهر، حيث يعتبر هذا الدفتر بمثابة خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية، لأنه يهدف إلى تسجيل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين. كما يعتبر دفتر اليومية العامة أداة للتحقق ومراقبة توازن القيود المحاسبية عن طريق مطابقة المبالغ الدائنة مع المبالغ المدينة لحركة الحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية، والتي تم استعمالها خلال الشهر من دون إجراء المقاصة لنفس الحساب من أجل تحديد الرصيد، إضافة إلى ذلك يعتبر دفتر اليومية العامة أداة تساعد المحاسب على إعداد سجل الحسابات العام.

1-2-3 سجل الحسابات العام

بناء على البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال سجل الحسابات العام من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة لكل حساب على حدى لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم.

كما يعتبر سجل المحاسبة أداة لمراقبة توازن الحسابات عن طريق مطابقة مجموع المبالغ للحسابات المدينة مع مجموع الحسابات الدائنة للحسابات المفتوحة لدى الخزينة والتي تم تفعيلها خلال الشهر، حيث يمكن اعتباره بمثابة خلاصة شهرية للعمليات المحاسبية تسمح بتحديد رصيد الحسابات المالية والحسابات الوسيطة، إضافة إلى إجمالي حسابات الإيرادات والنفقات.

1-2-4 ميزان المراجعة

يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل.

تتم هذه العملية بصفة دورية كل شهر، تحت إشراف المحاسب الرئيسي المكلف بإرسالها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف مراقبة ودمج مختلف ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين

على مستوى الوطن، بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة بناء على نتائج ميزان الحسابات الإجمالي لشهر ديسمبر.

1-2-5 حساب التسيير

تطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف، تختتم الدورة المحاسبية بإيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي، حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية.

وبناء على ما سبق، لا يعتبر حساب التسيير سجلا محاسبيا أو أداة من القوائم المالية، حيث ينتج هذا الأخير عن تجميع وحفظ كل الوثائق الأصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيآت الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما لمجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

2- المستندات ذات الطابع الإحصائي

يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، بحيث تستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية.

تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي:

- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة.
- الحساب الختامي للدولة.
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير.
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

1-2 الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة

يتكون الجدول الذي يعرض الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية من قسمين، القسم الأول يعرض رصيد تنفيذ الميزانية العامة للدولة والذي يتضمن الفرق بين مجموع حسابات الإيرادات والنفقات

إضافة إلى رصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية. أما القسم الثاني، فيخصص لعرض مصادر الموارد المالية التي رصدت لتمويل عمليات الخزينة العمومية.

يهدف إعداد الوضعية المختصرة للخزينة العمومية إلى بيان أثر تنفيذ الميزانية على السيولة النقدية للخزينة العمومية، عن طريق تحديد الفائض أو العجز في السيولة وطرق تمويله من طرف الخزينة العمومية، ففي حالة الفائض في السيولة، يكون رصيد الحسابات المالية ناتجا عن المبالغ المحصلة لإيرادات الميزانية التي تكون أكبر من النفقات. أما في حالة العجز، فيكون رصيد الحسابات المالية ممولا من تسيقات للبنك المركزي أو الاقتطاع من صندوق ضبط موارد الخزينة العمومية، أو التمويل عن طريق إصدار أدونات الخزينة العمومية أو المديونية الخارجية.

2-2 الحساب الختامي للدولة

يتضمن الحساب الختامي للدولة في الجزائر الخلاصة السنوية لنتائج تنفيذ الميزانية العمومية، حيث يعرض المبالغ الفعلية لتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية إضافة إلى نتائج عمليات الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.

على هذا الأساس، يعتبر الحساب الختامي للدولة بمثابة تقرير سنوي لا يخضع لمبدأ القيد المزدوج، يعرض في شكل جدول يقدم الحصيلة السنوية للنتائج تحصيل الإيرادات الفعلية للميزانية وإجمالي الإيرادات التي تم تنفيذها عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة العمومية، إضافة إلى عرض المبالغ الفعلية لنفقات التسيير ونفقات التجهيز وإجمالي النفقات التي تمت عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة، بغض النظر إن كانت هذه العمليات تخص سنة إعداد التقرير السنوي أو تخص سنوات سابقة.

3-2 الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير

الهدف من إعداد هذه الوضعية هو إبراز ومتابعة نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية، حيث يتم تقديمها في شكل جدول يعرض المبالغ المالية التي تم صرفها فعليا وفق تبويب الميزانية العامة للدولة. بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع وزارة

المالية متابعة تطور حجم نفقات التسيير التي تم صرفها على شكل أجور ورواتب، أو على شكل تعويضات أو علاوات، أو نفقات التسيير الأخرى.

4-2 الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز

هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي والتي تشتمل على مبالغ رخص برامج التجهيز المتعددة السنوات ومبالغ اعتمادات الدفع السنوية والمبالغ التي تم دفعها خلال السنة في حدود اعتمادات الدفع السنوية، وعن طريق هذه الوضعية يمكن معرفة نسبة تنفيذ برامج التجهيز للدولة.

5-2 الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة

تعرض هذه الوضعية في شكل جدول يبرز توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، والرصيد في الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي. بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع الخزينة العمومية متابعة تطور التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة مركزية.

المطلب الثاني : آفاق تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر

من خلال هذا المطلب تم تسليط الضوء على أهم المشاريع والمساعي القائمة في الجزائر بغية تطوير النظام المحاسبي العمومي والمالية العمومية بصفة عامة، وهي : PCE/ MSB/ LOLF/ SIGB

الفرع الأول : مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE

لقد عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة إصلاحات لاسيما بعد سنة 1995 وهذا نظرا للنقائص التي يعاني منها هذا النظام خاصة مدونة حسابات الخزينة في ظل التطورات العالمية، وعليه فقد تم إجراء إصلاح محاسبي وفق النموذج الفرنسي بإعداد مخطط محاسبي للدولة ولكن سرعان ما تم التخلي عنه، لأنه لم يكن معدا وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ولهذا، باشرت الجزائر بإصلاح

جديد سنة 2005 عن طريق إنشاء مشروع لمخطط محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة مستمد من المعايير الدولية، ولكن الجزائر لا يزال هذا المشروع في انتظار تهيئة المناخ المناسب لتطبيقه.

1- أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة 2002

رغم تبني الدولة الجزائرية للمخطط المحاسبي للدولة (PCE) إلا أنه ذلك لم يدم طويلا، فتم التخلي عنه لعدة أسباب لعل أهمها :

- عدم الانسجام بين الإصلاح المحاسبي والمالي وهذا راجع لما يلي :
 - قانونيا لا توجد مدونة للميزانية العامة للدولة، فيجب وضع قانون بديل للقانون العضوي رقم 84-17 الصادر في 17 جويلية 1984. وقد تم وضعه فيما بعد من خلال القانون العضوي رقم 15/18.
 - لم يصل مشروع عصرنة الميزانية بعد إلى وضع مخطط محاسبي نهائي للميزانية يستجيب للمتطلبات والمعايير الدولية، وعدم المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يكرس فكرة المحاسبة بالاستحقاق.
 - عدم وجود نظم معلومات فرعية تسمح بتبادل المعلومات بين مختلف المراكز المحاسبية.
 - عدم التوافق بين المخطط والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تم تبنيها على المستوى الدولي .
- فيظهر هنا أن وزارة المالية سعت إلى عصرنة النظام المحاسبي العمومي نظرا للنقائص المسجلة على مدونة حسابات الخزينة، لكن محاولات الانتقال إلى محاسبة الالتزام اقتصر فقط على تغيير المدونة من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة، فلم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبني محاسبة الذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية . لهذا سرعان ما تم التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة 2002.

2- إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي سنة 2005

تعتمد عصرنة هذا النظام على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي¹:

- 2-1 إعداد الحسابات المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعتمد هذا المبدأ على إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة للنظام المحاسبي، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل وضع نظام محاسبي يتسم بقواعد محاسبية دولية.

¹ Projet d'architecture des Comptes de l'Etat, Ministère de finance, Direction général de comptabilité,

2-2 تطبيق مبدأ الاستحقاق إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تجسد في حسابات الموازنة.

2-3 الربط بين الموازنة والنظام المحاسبي للدولة يعتمد هذا المبدأ الربط بين عناصر الموازنة وحسابات النظام المحاسبي وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة من أجل إعطاء شفافية أكبر لنظام المحاسبة العمومية.

2-4 إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب ترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ إصلاح نظام المحاسبة، وذلك بإعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية، من أجل تحقيق الجودة وموثوقية المعلومات. وإنشاء حساب الأهداف الذي يتطلب معرفة هيكلية المحاسبة لاستخدامها في المجال الضريبي، وخاصة الضرائب التي تجمعها مختلف الشبكات العامة للمحاسبين (الضرائب والجمارك).

3- أهداف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية

يهدف مشروع العصرنة إلى تحقيق الأهداف الموالية¹:

- إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
 - تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة.
 - ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءا من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية.
 - وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
 - إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية.
 - إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة.
 - تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية.
 - تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعوقات.
 - تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة.
- 4- التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة :**

قام مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF بإعداد دراسات وتقارير عديدة لوضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة .

¹ Choix des options et développement des concepts, Ministère de finance, Direction général de comptabilité, 04/07/2005. .p: 06

4-1 أهم ما خلص إليه مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF

جاء تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، لتدرج بذلك مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة للإيرادات والنفقات وكذا الاستثمارات وهو ما سمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن ذمة الدولة في أية لحظة.

يمكن إبراز أهم التقارير والدراسات التي قام بها المجمع الاستشاري في ¹:

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع الواقع المحاسبي الجزائري 30 سبتمبر 2007.
- مشروع هيكل حسابات الدولة 31 أكتوبر 2007.
- مشروع المخطط المحاسبي للدولة 31 جانفي 2008.
- مخطط الكتابات المحاسبية 03 ماي 2008 .

4-2 مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة

انطلاقاً من هذه المفاهيم والمبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي للدولة، فقد تم تبني إستراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك على مرحلتين ²:

4-2-1 المرحلة الانتقالية

تتمحور أساساً حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة عن طريق جدول للمرفقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب من حسابات NCT. واستناداً على هذا الجدول، يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل على : الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقي العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة. لكن هذه الجداول تتميز باقتصارها على العمليات المتعلقة بحسابات الصندوق، أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعلياً.

وعليه، وفي إطار إثراء هذه الجداول المالية تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة

¹ بناءً على وثائق من مكتب عصرنه وضبط مقاييس المحاسبة، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، جانفي 2018.

² أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، 2014، ص : 779 .

بالاستثمارات، والتي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية .

إلى جانب ذلك، فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة " مرجع المعايير المحاسبية " يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

2-2-4 المرحلة النهائية

ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام الآتية :

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق بالاستثمارات.
- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب، وذلك وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بالإيرادات السيادية.
- إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف لمختلف الوزارات المنفقة.

5- المعايير المتبناة في مشروع العصرية الجزائري

في إطار عصرية نظام المحاسبة العمومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فقد تمت صياغة دليل يحتوي على مجموعة من المعايير المحاسبية للقطاع العام تتوافق مع الواقع المحاسبي الجزائري، في إطار ما يعرف بجزارة المعايير الدولية، حيث تمت دراسة المعايير الدولية والفرنسية من طرف الجهة المسؤولة عن مشروع العصرية واختارت مجموعة من المعايير وهي مزيج من المعايير الدولية والفرنسية التي يمكن تطبيقها في الجزائر، حيث تم اعتماد قائمة مكونة من 17 معيار حسب البيئة الجزائرية، 12 معيارا تم اعتماده من المعايير الدولية، و 05 معايير تم اعتمادها من المعايير الفرنسية والتي وجد أنها ملائمة للتطبيق في البيئة الجزائرية وهي :

1. معيار IPSAS رقم (01) عرض البيانات المالية

2. معيار IPSAS رقم (02) بيانات التدفق النقدي

Norme N° 2 Tableau Des Flux De Trésorerie De L'état

3. معيار IPSAS رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية

Norme N° 3 Les Produits Des Operations Sans Contrepartie Directe

4. المعيار الفرنسي رقم (02) الأعباء

Norme N° 4 Les Charges

5. المعيار الفرنسي رقم (10) مكونات خزينة الدولة

Norme N° 05 Les Composantes De La Trésorerie De L'état

6. المعيار الفرنسي رقم (11) الديون والأدوات المالية لأجل

Norme N° 6 Dettes Financières Et Instruments Financiers À Terme

7. معيار IPSAS رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة

Norme N° 7 Participations De L'état Et Créances Rattachées

8. معيار IPSAS رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

Norme N° 08 Présentation Des Informations Budgétaires Dans Le Reportions

9. المعيار الفرنسي رقم (06) الأصول المادية

Norme N° 09 Immobilisations Corporelles

10. معيار IPSAS رقم (31) الأصول غير الملموسة

Norme N° 10 Immobilisations Incorporelles

11. معيار IPSAS رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

Norme N° 11 Les Provisions, Passifs Eventuels Et Actifs Eventuels

12. معيار IPSAS رقم (09) الإيرادات من المعاملات التبادلية

Norme N° 12 Produits Des Operations Avec Contrepartie Directe

13. معيار IPSAS رقم (12) المخزون

Norme N° 13 Stocks

14. معيار IPSAS رقم (13) عقود الإيجار

Norme N° 14 Contrats De Location

15. معيار IPSAS رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد

Norme N° 15 Dépréciation D'actifs Non Générateurs De Trésorerie

16. معيار IPSAS رقم (03) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

Norme N° 16 Méthodes Comptables, Changements D'estimations Comptables
et Erreurs

17. المعيار الفرنسي رقم (09) الحقوق على الأصول المتداولة

Norme 17 : Les Créances De L'actif Courant

لم تفصح وزارة المالية عن أية وثيقة بالتفاصيل حول دراسة هذه المعايير وطريقة تكييفها مع واقع المحاسبة الجزائرية، في انتظار ورود جميع الملاحظات والاقتراحات من طرف الوزارات والمديريات التي يتم مراسلتها بهذا الشأن .

وكما تم الإشارة سابقاً، فإن عملية الإصلاح المحاسبي تدرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية وبالتالي، فإنها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالإصلاح الميزاني. وعليه، فإن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولاً وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية "

الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام لها، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية.

إلى جانب ذلك، فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي، وهو ما يضمنه النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB، هذا النظام الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي والميزاني في مشروع الإصلاح، كما يسمح بالاطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت، دون انتظار مختلف الإجراءات المتعلقة بوضع الميزانية حيز التنفيذ، وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين.

الفرع الثاني : مشروع عصرنه النظام الموازي MSB

شرعت الجزائر في إصلاح المخطط المحاسبي للدولة (PCE)، قبل شروعها في إصلاح النظام الموازي MSB (Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires)، وقد نتج عن ذلك وجودها أمام تطبيق نظامين لتصنيف النفقة (محاسبي وميزاني). غير أنه حسب التوجهات الدولية الحالية ضرورة وجود تصنيف نفقات موحد بين النظامين، حيث هناك هيئات متخصصة تحاول معالجة هذه المسألة بين التصنيفين ويظهر هذا النظام المحاسبي مختلف حسابات معاملات الدولة بشكل يتلاءم مع تصنيف النفقات في مدونة الميزانية¹.

1- النقائص المأخوذة على النظام الموازي الجزائري

يمكن إحصاء العديد من النقائص حول النظام الموازي الجزائري والتي أدت إلى ضرورة عصرنته، ومن بين أهمها :

- النظرة السنوية وغير متعددة السنوات تشكل نقصا يعانيه نظام الموازنة الحالي، إذ أن البعد التوقعي المنحصر في سنة لا أكثر غير كاف للإلمام بكامل العوامل التي تتدخل على مستوى الأمد المتوسط أو البعيد.
- إغفال العوامل والمعايير الموضوعية، مثل طبيعة نشاط الإدارة العمومية، وضعية الاقتصاد الوطني أو أهداف محددة يجب تحقيقها... في تقدير قرار الاعتمادات والذي يتم عادة بناء على المعلومات التاريخية، أي على أساس الاعتمادات المفتوحة للسنوات السابقة.
- الطابع المفصل للنفقات، حيث يلاحظ من طريقة التقديم عدم وضوح عناوين النفقات بشكل لا يمكن من تحديد أوجه الإنفاق المختلفة.

¹ فاطمة مفتاح، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، أطروحة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011، ص 137.

- عدم التناسق بين مدونة نفقات التسيير ومدونة نفقات التجهيز، فيلاحظ أن نفقات التسيير تقسم حسب الوزارات أما التجهيز فتقسم على شكل قطاعات.
- يخضع الأمر بالصرف في استهلاك الاعتمادات لشروط تشريعية وتنظيمية، لكنه لا يلتزم بأهداف معينة، هذا ما يجعله غير مسؤول عن فعالية تسيير المصالح العمومية التي تقع تحت سلطته، وعدم تحديد الأهداف مسبقا لا يمكن من محاسبة الأمر بالصرف.
- النظام الحالي للموازنة لا يمكن من ممارسة الرقابة على أداء وفعالية النفقة، لأن الرقابة التي يوفرها تعد مراقبة حسابات فقط دون طرح إشكالية فعالية هذه النفقة ومدى ملاءمتها لتحقيق الهدف منها وإمكانية وجود نفقة تحقق الهدف بطريقة أفضل.

2- تقديم مشروع الإصلاح الموازني، هيكله وأهدافه

منذ سنة 2001 أعربت الجزائر عن رغبتها في عصنة وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط، تحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها. من خلال العناصر أدناه تم تقديم لمحة عامة حول مشروع الإصلاح الموازني، والأهداف المرجوة منه.

1- نظرة عامة حول مشروع الإصلاح الموازني

وذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار مشروع تحديث نظم الميزانية (MSB)؛ ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولى هذا الإصلاح والعراقيل التي حالت دون تنفيذه في آجاله المحددة إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا. حيث يتمثل المحور الأساسي لمشروع عصنة النظام الموازني أساسا في الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية؛ ويشمل عنصرين أساسيين هما¹:

1-1 إطار الميزانية **Budgétisation** ويضم المحاور الموالية :

- تبني إطار ميزانية متعدد السنوات يكون هذا الإطار متكاملًا، إذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي، فالميزانية السنوية

¹ موقع وزارة المالية الجزائرية : www.mf.gov.dz ، تاريخ الاطلاع 2019/2/15

تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاثة الموالية، فنتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي للفترة نفسها.

- تحسين تقديم وعرض الميزانية بدافع الحصول على نقاشات أكثر انفتاحا و استشارة للاختبارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة.
- تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية يتعلق الأمر بقدراتها على التقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات والسياسات المدرجة في طلبات الاعتمادات الوزارية.
- تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي بهدف رفع الفعالية والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.

1-2 الإعلام والأنظمة المعلوماتية

يرتكز هذا العنصر أساسا على اقتناء وتركيب أنظمة ومواد وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع، فاستعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والأميرين بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية، جهوية، ولائية).

2- أهداف تبني المشروع

إن هدف المشروع هو تطوير النظام الموازي الجزائري بشكل يسمح بتعزيز قدرات وزارة المالية لأداء وظائفها الضرورية لتسيير النفقات العمومية وتحقيق السياسة الاقتصادية. ويمكن تلخيص أهم أهداف المشروع في الآتي :

- البحث عن تخصيص أفضل للموارد واستغلال كفاء للمال العام.
- تحسين أداء القطاع العام.
- تعزيز مسؤولية المسيرين لتفعيل دور الرقابة.
- عصرنه وتوسيع قدرات وزارة المالية في مجال تسيير النفقات من حيث توسيع قدرات الوزارة في مجال التقدير والتحليل، وضع إطار للنفقات على المدى المتوسط، تحضير ميزانية وحيدة تشمل مجموع النفقات، الشفافية، عرض الميزانية، النظام المعلوماتي.

الفرع الثالث : القانون العضوي لقوانين المالية (LOLF)

على هامش تحديث وعصرنة نظامها الموازي تولت الجزائر إيجاد مشروع أولي لقانون عضوي متعلق بقوانين المالية، لوضع قاعدة قانونية جديدة تتماشى مع هذه التغيرات، فانطلقت في مراجعة عميقة للقانون الأساسي المتعلق بقوانين المالية رقم 17/84 .

1- أسباب تبني القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية

جاء تبني هذا القانون في سياق الاستجابة لأسباب داخلية وأخرى خارجية تتعلق بوجود اختلالات عميقة في القانون 84/17 المتعلق بقوانين المالية، يمكن إبراز أهمها فيما يلي :

1-1 الأسباب الداخلية لتبني القانون العضوي رقم 15/18

أهم الأسباب الداخلية التي دفعت إلى تبني هذا القانون هي :

- مطابقتها مع أحكام الدستور الذي يؤكد في المادة 123 على ضرورة وجود قانون عضوي لقوانين المالية.
- محاولة تجاوز اختلالات وتقدم وتعقيدات آليات التسيير العمومي وهيمنة السلطة التنفيذية على المجال المالي والميزانياتي، في ظل الرقابة المتعددة غير الفعالة.
- ضعف منهجية التسيير المالي وهيمنة منطق الوسائل وتنامي ظاهرة التسيير خارج الميزانية.

1-2 الأسباب الخارجية لتبني القانون العضوي رقم 15/18

يمكن تلخيص أبرز الأسباب الخارجية لتبني هذا القانون في :

- أزمة التسيير العمومي ومحاولة الانتقال للتسيير العمومي الجديد.
- مواكبة تحديات العولمة وضغوط المؤسسات المالية الدولية.

2- المحاور الرئيسية للقانون العضوي رقم 18/15

يتكامل هذا القانون بنجاح مع عناصر تحديث الميزانية من خلال محاوره الرئيسية الموالية :

- إعادة هيكلة الميزانية.
 - اعتماد مقاربة متعددة السنوات لنفقات وإيرادات الدولة.
 - إصلاح متمركز حول حرية أكبر للمسيرين وتفعيل رقابة الأداء.
 - تحسين مضمون وتقديم مشاريع قوانين المالية .
- ### 3- المحاسبة العمومية والقانون العضوي لقوانين المالية رقم 18/15

تصف أحكام المادة رقم 65 من LOLF الخطوط العريضة لما ستكون عليه المحاسبة العمومية ابتداء من 1 جانفي 2023، وهو يكرس التقارب بين المحاسبة العمومية ومحاسبة الشركات التجارية وهذا بالدعوة إلى استعمال ثلاث أنواع من المحاسبة¹:

- محاسبة موازنية بها محاسبة الالتزامات ومحاسبة الإيرادات والنفقات الموازنية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق والتي تعتمد على تسجيل المقبوضات والمدفوعات فقط.
- المحاسبة العامة (المالية) المعتمدة على مبدأ محاسبة الالتزامات والحقوق.
- محاسبة تحليل التكاليف (المحاسبة التحليلية أو المحاسبة الإدارية للإجراءات المتخذة في إطار البرامج).

الفرع الرابع : النظام المتكامل لعملية التسيير الميزاني (SIGB : Système Intégré (de Gestion Budgétaire

يساهم نظام المعلومات في دعم وتعزيز الإصلاحات الرامية إلى تطوير نظام الميزانية والمحاسبة العمومية. لهذا، اقترح أيضا اعتماد نظام معلومات يساعد على نقل المعلومة وتوفير الشبكة المعلوماتية بشكل يسهل تطبيق الإصلاحات.

1- تقديم النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني

الوظيفة الأولى للنظام المدمج لعملية التسيير الميزاني (SIGB)، هي تحرير الوثائق الميزانية الكاملة (نفقات وإيرادات) لقانون المالية. كما يسمح هذا النظام لكل هيئة من هيئات مختلف الوزارات بعرض اقتراحاتها الميزانية والتي يتم فيما بعد تحكيمها ويسمح كذلك بربط الوزارات بنظام المحاسبة من أجل توزيع الاعتمادات خلال عملية تنفيذ الميزانية، وبيان المبالغ التي أنفقت فعلا أو جمعت من أجل المقارنة التاريخية.

2- فوائد تطبيق النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني

يعمل هذا النظام المعلوماتي على تقديم ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ويسمح بما يلي :

- بيان الأهداف الاستراتيجية والسنوية، النتائج المتوقعة وكذلك مؤشرات الأداء المستعملة.

¹ Réforme de la comptabilité publique : Normalisation comptable et passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits constatés, Ministère des finances, Conseil national de la comptabilité, 6/1/2021.

- نشر إطار النفقات متوسط الأجل، وإطار الوثائق لتقييم الأداء وتقييم تسليم الحسابات سواء على المستوى المالي أو تحقيق النتائج.
- تقديم ميزاني متعدد السنوات.
- نظرة أفقية لميزانية الدولة.
- تسيير ميزانية الدولة حسب التصنيف الوظيفي والتصنيف الاقتصادي للأمم المتحدة.

المطلب الثالث : تحديات تطبيق التجميع المحاسبي في الجزائر

يعتبر التجميع المحاسبي من أحدث الأساليب المتبعة في المحاسبة العمومية، ومن خلال هذا المطلب تم التطرق إلى التحديات التي يمكن أن تواجه إمكانية تطبيقه في القطاع العمومي الجزائري.

الفرع الأول: صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر والدول العربية

من خلال البحث والإطلاع على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وأغلب الدول العربية يلاحظ أنها تشترك في عدة معوقات تحول دون التطبيق الكلي والاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي يمكن عرض أهمها حسب التقسيم الموالي:

- 1- معوقات داخلية تتعلق بنظام الدولة، يمكن تصنيفها إلى :
 - 1-1 صعوبات تتعلق بالبنية التحتية يمكن الإشارة إلى أهم هذه الصعوبات كما يلي :
 - البرامج المحاسبية في المؤسسات العمومية قديمة لا تواكب التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.
 - عدم مرونة الهياكل التنظيمية المستخدمة في المؤسسات العمومية.
 - ضعف شبكات الاتصال المستخدمة في المؤسسات العمومية وعدم تلبية احتياجات المستخدمين.
 - نقص التدريب والدورات التعليمية للمحاسبين العموميين لضمان اطلاعهم على كل ما هو جديد في المجال.
 - ارتفاع التكلفة المادية التي تتحملها المؤسسات العمومية في حالة تغيير الطرق المحاسبية.
 - 1-2 صعوبات متعلقة بالنظام المحاسبي تتمثل أبرز هذه الصعوبات في :
 - المفاهيم والأسس المتبعة لإعداد الاحتياطات والمخصصات المرتبطة بالمؤسسات العمومية غير واضحة.
 - تدني مستوى المعاملات الدولية والتجارة العالمية لدى كثير من مؤسسات القطاع العمومي.
 - يوجد اختلاف في تحديد مفهوم الأصول في مؤسسات القطاع العمومي.

- توجد فروق في الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية في مؤسسات القطاع العمومي.
 - ضوابط نظام المحاسبة العمومية قديمة.
 - هناك اختلافات في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية في مؤسسات القطاع العمومي.
 - فروقات في تحديد مفهوم النفقات والإيرادات العامة في مؤسسات القطاع العمومي.
- 1-3 صعوبات متعلقة بالقوانين** فمن هذه الناحية تلاحظ مجموعة من الصعوبات أهمها :
- القوانين ذات العلاقة قديمة.
 - تدني مستوى الاقتناع لدى المسؤولين في المؤسسات العمومية بأهمية معايير IPSAS.
 - قلة العلاقات الخارجية لمؤسسات القطاع العمومي مع مؤسسات خارجية.
 - قوانين الاستثمار غير مشجعة على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
 - عدم رغبة إدارة المؤسسات العمومية في إظهار المركز المالي الحقيقي لها.
 - غياب أو نقص وعدم فاعلية المساءلة والرقابة الخارجية على مؤسسات القطاع العمومي.
- 2- معوقات خارجية** تتعلق بالمعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)
- من أهم الانتقادات الموجهة لمعايير IPSAS قربها من النموذج المعتمد في المحاسبة الخاصة.
 - بالنسبة للبلدان النامية يتطلب اعتماد معايير IPSAS استثمارا كبيرا في تعليم وتدريب الفاعلين على تطوير مهاراتهم المحاسبية، وهذا ليس دائما ممكنا في بلدان موارد حكوماتها محدودة.
 - ارتفاع مرونة مبادئ معايير IPSAS مما يسمح بالمعالجة المحاسبية البديلة لتقييم بنود القوائم المالية، وهذا يمكن أن يقلل من القابلية للمقارنة والتناسق بين مختلف القوائم المالية.

الفرع الثاني : استراتيجية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يرى الكثير من المفكرين أنه لتحقيق تحول من ونجاح نحو تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، فإنه توجد طريقتان للتحول، ولكل منهما إيجابيات وسلبيات، فتطبيق هذه المعايير يتطلب استعدادات كبيرة لإنجاح العملية لاسيما ما يتعلق بتوفير الموارد البشرية والمادية التي من شأنها أن تجعل من التحول أكثر سهولة ومرونة.

- 1- استراتيجية التحول التدريجي** يشجع مجلس معايير محاسبة القطاع العام على إتباع هذا النهج من التحول عبر إصداره معيارا على الأساس النقدي، حيث يرى فيه خطوة أولية مهمة نحو تحسين اتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي بموجب الأساس النقدي المحاسبي. ثم المرور نحو تطبيق أساس

الاستحقاق المحاسبي.¹ لكن من جهة أخرى، يجب أن يتم التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، وإنما يحتاج تطبيق المعايير إلى تحول تدريجي في فترة من سنتين إلى عشر سنوات مع إعطاء كامل الإمكانيات ليتجسد على أرض الواقع.²

1-1 مزايا هذه الاستراتيجية يمكن توضيح أهم مزايا التحول التدريجي في:³

- يضمن تحول مرحلي وفعال ويحافظ على السير العادي للعمل، كما يمكن التحكم بكامل مراحلها.
- لا يستنزف موارد كبيرة قد لا تستطيع عدة حكومات توفيرها في فترة قصيرة.
- يحقق نتائج أكيدة تتسم بالواقعية ويسهل تطبيقها على أرض الواقع.
- درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بنهج التحول المتكامل.
- الاستفادة المثلى من الجهات المرافقة والداعمة للتحول؛ يؤدي إلى تدريب حقيقي للعنصر البشري على كافة المستويات.

2- إستراتيجية التحول المتكامل بالنسبة لهذه الإستراتيجية، فمؤيدوها يستندون إلى كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبطة ببعضها البعض ارتباطاً وثيقاً، حيث لا يمكن إجراء تغيير إلا في إطار منظومة متكاملة تمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية. غير أن الأمر لا يخلو من مخاطرة يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول. إضافة إلى أن هذا النهج يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة.⁴

2-1 مزايا هذه الإستراتيجية من أهم مميزات التحول المتكامل نجد:⁵

- توفير الوقت لأنه عادة ما يتم على المدى القصير.
- سهولة اكتشاف الأخطاء الناجمة عن التطبيق المتكامل لمشروع التحول وتصحيحها في الوقت المناسب.
- يؤدي إلى إنتاج نظام جديد يتمتع بالترابط والتجانس بين مكوناته.
- لا يعطي الفرصة لتضارب المعلومات بين النظام القديم والجديد.
- إن نتائج تطبيق هذا النهج تؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.

¹ إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين، عمان، 2014، ص 1459.

² Jean François des ROBERT et Jaques COLIBERT, *Les Normes IPSAS Et Le Secteur Public*, DUNOD, 2008, p31.

³ عبود زرقين و مالك لعلايبي، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، 2016، ص 332 .

⁴ إ.بريمكاند، المحاسبة الحكومية الفعالة، مرجع سبق ذكره، ص 265.

⁵ عبود زرقين و مالك لعلايبي، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 332.

الفرع الثالث : الاستراتيجية المناسبة لتبني الجزائر للتجميع المحاسبي في القطاع العمومي

من خلال ما تمت دراسته سابقا وبإسقاطه على حالة الجزائر يلاحظ أن التبني التدريجي للتجميع المحاسبي في القطاع العمومي هو المناسب لحالة الجزائر وهذا من خلال :

- الإسراع من وتيرة الإصلاحات التي يتم العمل عليها سواء بالنسبة للنظام المحاسبي العمومي أو عصرنة النظام الموازني والقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية وكذا النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني. وهذا لشدة ارتباطها وتكاملها.
- تحيين النصوص التشريعية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لمواكبة الإصلاحات والتطورات الحاصلة في الميدان.
- زيادة اللامركزية في التسيير العمومي والعمل على توضيح أكثر للهيكل التنظيمي لمختلف إدارات ومؤسسات الدولة لزيادة استقلاليتها وتسهيل التعامل معها قصد تبيان مردودية كل منشأة عمومية.
- يمكن البدء كمرحلة أولى بتبني نظرية المقاربة الإحصائية لسهولة تطبيقها على النظام الجزائري وبعدها يمكن المرور إلى نظرية السيطرة بالتدرج.
- قبل التطبيق الفعلي للمعايير المحاسبية الدولية للتجميع المحاسبي في القطاع العام يجب دراستها ومحاولة إدخال بعض التعديلات عليها بما يتوافق مع حالة الجزائر.
- يمكن عقد اتفاقيات تعاون وتشاور للاستفادة من خبرات الدول الأجنبية في هذا المجال، سواء التي قامت بقطع أشواط جيدة في تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العمومي كنيوزيلندا مثلا، أو الدول التي هي بصدد الإعداد لتطبيقها كفرنسا وغيرها من الدول التي أشرنا إليها سابقا.

خلاصة الفصل الرابع

بعد دراسة مختلف جوانب الموضوع في إطار حالة الجزائر، يلاحظ أنه رغم مرور سنوات على تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي إلا أن هناك عدة نقائص فيما يخص القوائم المالية الموحدة. أهمها عدم تحيين مواد النظام المحاسبي المالي بما يتلاءم والتطور الدائم في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير الدولية IAS/IFRS.

أما فيما يتعلق بالنظام المحاسبي العمومي، فسعي الجزائر إلى تطويره واضح من خلال مشاريع الإصلاح العديدة والتي تمس مختلف جوانبه. لكن وتيرة الأعمال في معظمها تتميز بالبطء في التنفيذ وظهور عراقيل مختلفة تحول دون تطبيقها على أرض الواقع والالتزام بمواعيد الأعمال.

وفيما يخص إمكانية تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العمومي الجزائري، فقد لمسنا جملة من المعوقات التي من شأنها زيادة صعوبة تنفيذها في البيئة الجزائرية. ولكن بالمقابل تم تقديم عدد من المقترحات التي يمكن الأخذ بها للبدء بتنفيذ مثل هذه الممارسات المهمة في النظام المحاسبي العمومي الجزائري.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

نظرا لسعي الجزائر الدائم إلى تطوير وعصرنة نظامها المحاسبي المالي، فقد سعت إلى محاولة مواكبة التطور الدولي في هذا المجال وكانت البداية مع تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع الخاص، أين تم التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي (SCF) في جانفي 2010، والذي من خلاله تم تبني جملة من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية IAS/IFRS.

من جانب آخر، بدورها المحاسبة العمومية شهدت تطورا كبيرا على المستوى الدولي، أين تم وضع معايير خاصة بالقطاع العام IPSAS وتوسع تبنيها بشكل كبير في السنوات الأخيرة بين مختلف الدول، باختلاف درجة تطورها وحجم اقتصادها.

الجزائر وكغيرها من الدول النامية تسعى دوما للرفع من مستوى تعاملاتها وشفافية مخرجاتها المالية والمحاسبية على المستوى المحلي والدولي، فتم اقتراح مشروع لإصلاح نظام المحاسبة العمومية للرفع من مستوى الإبلاغ المالي العمومي وتحقيق الشفافية وتوفير بيانات مالية ذات مصداقية تعبر فعلا عن المركز المالي للدولة.

تم العمل على هذا المشروع بداية من سنة 1995 وقد مرّ بعدة مراحل ومحطات، منها محاولة تجربة تنفيذه سنة 2000 على مستوى خزائن ست ولايات، ولكن رغم التقدم الكبير في المشروع فقد شهد ركودا كبيرا منذ سنة 2004.

رغم ذلك، يبقى العمل مستمرا على هذا المشروع موازاة مع عدة إصلاحات أخرى في الوقت نفسه، حتى يتم ضمان إتمام هذه الإصلاحات بأفضل شكل، وهذا بإصلاح النظام الموازناتي MSB و النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB وكذا القانون العضوي لقوانين المالية LOLF .

وقد حاول هذا البحث تسليط الضوء على جانب برز مؤخرا ولاقى اهتماما واسعا من طرف أكبر دول العالم تطورا في المجال المحاسبي العمومي، ألا وهو التجميع المحاسبي في القطاع العمومي، حيث قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بإصدار معايير جديدة تخص هذا المجال من الأعمال سنة 2015 وهذا من خلال نشر خمسة معايير جديدة.

بناء على البحث والمعلومات التي تم الاطلاع عليها والتحليل التي تم إجراؤها يمكن تقديم جملة من النتائج الموضحة في النقاط الموالية :

- يسمح تجميع الحسابات في المجمعات بمواجهة المنافسة المحلية والدولية، حيث إن كبر الشركات يسمح بدعم إمكانياتها وقدراتها ويعتبر تجميع الحسابات وسيلة و أحد سبل رفع القدرات التنافسية وليس هدف في حد ذاته.
- الاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير خاصة المجموعات يؤدي في كثير من الأحيان إلى النهوض باقتصاد الدول، وذلك لوجود رقابة ذاتية محكمة على كل نشاطات شركات المجمع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. وفي المقابل فإن الاعتماد على الاقتصاديات المتوسطة مثل أنشطة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تعط آثارا إيجابية لاقتصاد الدول إلا في حالة وجود رقابة شديدة على هذه الأنشطة، الأمر الذي يصعب تحقيقه خاصة في بلدان العالم الثالث، هذا ما يفسر سعي الدول الأوروبية إلى الشراكة وتوحيد حساباتها مع شركات البلدان القوية اقتصاديا.
- حدد المشرع الجزائري الشكل القانوني للشركات التي يمكن لها تشكيل المجمع وحصرها في الشركات ذات الأسهم، وبقي متمسكا بها منذ صدور القانون التجاري سنة 1996، وبذلك يوصى بأن يلغى هذا الشرط ليترك بذلك المجال للأشكال الأخرى في تشكيل المجمعات من أجل مصلحة الاقتصاد الوطني.
- عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الحاصلة على مستوى معايير المحاسبة الدولية من خلال اعتماد أسلوب التكامل الشامل، بحيث لا يفتح المجال لاستقطاب استثمارات جديدة، كما أن بيئة عمل المجمعات الجزائرية مازالت و كأنها الاقتصاد الموجه، باعتبارها مجمعات تابعة لوزارات وصية ملزمة بتطبيق المخططات الحكومية.
- إن عملية توحيد الحسابات تقنية جديدة في الجزائر، فالمشرع الجزائري لم يخصص حسابات خصوصا لتوحيد الحسابات إلا حديثا، وهي عملية معقدة تتطلب وقتا وجهدا كبيرين وموارد بشرية ذات كفاءة وخبرة عالية مطلعة على المعايير المحاسبية الدولية بشكل كاف.
- لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى كل المعلومات الكافية والواضحة في إطار توحيد الحسابات، مما أدى إلى وجود نقاط اختلاف كبيرة بين مراجعي الحسابات والوحدة المحاسبية للمجمعات.
- لخصوصية القطاع العام يتم تحديد مجال التجميع وفق عدة نظريات حسب ما يتلاءم مع اقتصاد الدولة وهيكلها التنظيمي.
- تعتبر نظرية السيطرة أكثر النظريات والمقاربات المعتمدة في تطبيق التجميع المحاسبي سواء في القطاع الخاص أو العام تستند عليه حتى المعايير المحاسبية الدولية.
- تعتبر المقاربة الإحصائية الأقرب والأكثر مرونة للتطبيق على حالة الجزائر، على الأقل كمرحلة أولى، فهي تعبر عن القطاع العمومي ككل، تمس البيانات المالية الموحدة كل مستويات القطاع

العمومي بغض النظر عن سيطرة أي وحدة عمومية على وحدات أخرى، ومع إعطاء أهمية للبيانات الإحصائية للدولة.

- سعيًا من مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام لتطوير المحاسبة العمومية أكثر وتوضيح أدق للمركز المالي للدول قام سنة 2015 بنشر خمسة معايير جديدة تهتم بالتجميع المحاسبي في القطاع العام.

- حسب الجديد في المعيار رقم 35، فإن تعريف السيطرة يركز على قدرة المنشأة على التأثير في طبيعة ومقدار الفوائد من خلال سلطتها على منشأة أخرى، كما يؤكد المعيار على أنه يمكن تحقيق السيطرة دون شرط حقوق التصويت بالأغلبية.

- اكتست البيانات المالية الموحدة في القطاع العام أهميتها من تزايد الاهتمام الدولي بها وخاصة من طرف دول تعد سبابة لتطوير نظامها المحاسبي، ومنها : السويد، الولايات المتحدة الأمريكية، نيوزيلندا، استراليا، النمسا والسويد.

- الكثير من الدول المطبقة للتجميع المحاسبي في القطاع العمومي قامت بإدخال تغييرات على المعيار رقم 35 IPSAS ليتلاءم واقتصادها، فنجد أن نيوزيلندا مثلا أقرت تطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الشركات المسيطر عليها في قوائمها المالية المجمعة، بدلا من طريقة التوحيد، وهذا راجع إلى تفاوت أنواع الأصول والالتزامات للجهات التي تسيطر عليها الدولة والتي تعمل في قطاعات مختلفة، ما قد ينتج عنه عدم تجانس بنود القوائم المالية واختلاف السياسات المحاسبية وطرق العرض، مما يصعب عملية التجميع ويرفع من تكاليفها مقارنة مع فوائدها المرجوة.

- ينصح القانون العضوي لقوانين المالية LOLF بتطبيق ثلاث محاسبات (محاسبة موازنة تعتمد محاسبة الصندوق، ومحاسبة مالية تعتمد محاسبة الالتزامات والحقوق، ومحاسبة التكاليف تعتمد المحاسبة التحليلية) مما سيسهل تبني التجميع المحاسبي في القطاع العام في الجزائر.

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها خلصنا إلى صحة الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة والتي تمحورت حول أن:

- المعايير الخاصة بالقوائم المالية الموحدة تهدف لإعطاء صورة أكثر شفافية حول المركز المالي للشركات.

- جاءت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - IPSAS - الخاصة بالقوائم المالية الموحدة حتى تتناسب مع طبيعة وخصوصية القطاع العام.

- تتوقف فعالية إعداد وتقديم القوائم المالية الموحدة على التحديد الدقيق للمعايير المحاسبية الدولية المناسبة للواقع الجزائري ومدى الاستجابة للمستجدات والتحديثات لهذه المعايير.

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها في هذا البحث، يمكن تقديم جملة من الاقتراحات ممثلة في النقاط المالية :

- توفير إطار قانوني جامع لكل ما يتعلق بالمجمعات والعلاقات بين شركاتها وإجراءات تجميع الحسابات، لتحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري.
- إزالة العراقيل التي تحول دون تكوين المجمعات في الجزائر، وعدم تقييد الشكل القانوني للشركات المكونة للمجموعة في الشركات ذات الأسهم.
- العمل على تحيين كل ما يتعلق بالمجمع في النظام المحاسبي المالي موازاة مع التطور الدائم في المعايير المحاسبية الدولية التي يستند عليها.
- الإسراع من وتيرة أعمال الإصلاحات المختلفة، سواء بالنسبة للمخطط المحاسبي للدولة PCE أو بإصلاح النظام الموازناتي MSB و النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB وكذا القانون العضوي لقوانين المالية LOLF.
- العمل على وضع مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة.
- إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لمصالح الدولة وإعطاء وحداته استقلالية أكثر لتسهيل تطبيق التجميع ومعرفة مردودية وكفاءة كل وحدة عمومية، مما يساعد على إعطاء بيانات مالية أكثر وضوحا وشفافية حول نشاط الدولة ومردودية وحداتها في مختلف القطاعات.
- السهر على تكوين الموارد البشرية حول كل ما يتعلق بالقوائم المالية الموحدة سواء في القطاع الخاص أو العمومي، وهذا من أجل مواكبة أي تغييرات على المستوى الدولي.
- كما يجب توفير واستعمال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات في الإدارة المالية العمومية للرفع من مستوى فعالية النظام المحاسبي.

آفاق البحث

رغم الجهد المبذول في هذا البحث، ونظرا لأهمية الموضوع وحدائه دراسته على الأقل بالنسبة للدول العربية، فإن هناك جوانب مختلفة يمكن دراستها والتعمق فيها أكثر، ومن بين المواضيع المقترحة على الباحثين هذه العناوين :

- دراسة تقنية للتجميع المحاسبي في القطاع العام.

- أثر تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام على جودة الإبلاغ المالي العمومي.
- دراسة التجربة النيوزلندية في تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. قائمة المراجع باللغة العربية :

أ. الكتب :

1. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الجزء الأول، 2015.
2. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2015.
3. إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
4. حسن عبد الكريم سلوم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية، دار الكتاب، بغداد، 2011.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
6. حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية) دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية، دار الهناء، طرابلس ليبيا، 1998 .
7. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية 2007، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2008.
8. خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
9. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
10. خليل علي محمد، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
11. شرف حسين عامر، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1963 .
12. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008 .
13. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 .
14. عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

قائمة المراجع

15. عبد الله عبد السلام أحمد وأمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006.
16. عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1، 1999.
17. فريديريك تشوي، كارول أن فروست وآخرون، تعريب: محمد عصام الدين زايد، مراجعة حامد حجاج، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، السعودية.
18. قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
19. محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2003.
20. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007.
21. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
22. محمد الهور، أساسيات المحاسبة الحكومية، دار وائل، عمان، الأردن، 1998.
23. محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، ط 1، 2002.
24. محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005.
25. محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
26. محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006.
27. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2005.
28. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
29. مسعي محمد، المحاسبة العمومية، الدار الهدى للنشر، الجزائر، 2003.
30. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الترجمة العربية الرسمية: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2013.

قائمة المراجع

31. نك روبينز، الشركة التي غيرت العالم، ترجمة: كمال المصري، مكتبة الشرق الدولية، القاهرة، الطبعة الأولى، جانفي 2009.
32. نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفا، عمان، 2008.
33. يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002.

ب. المطبوعات والرسائل الجامعية :

34. أحمد مقدمي، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، دراسة مجمع صيدال، مذكرة مجيستير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
35. براهيم محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات، جامعة الجزائر1، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر، 2013/2012.
36. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2014.
37. ظاهر شاهر القشي، معايير المحاسبة الدولية والتحديثات عليها، من محاضرات مقياس معايير المحاسبة الدولية المقدمة في جامعة الشرق الأوسط للدراسات للدراسات العليا، محملة من موقع الانترنت: <http://www.tsdqashi.arabblogs.com> تاريخ الإطلاع: 2019/8/16.
38. مفتاح فاطمة ، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، أطروحة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011.

ج - التشريعات، التقارير، والدوريات :

39. إبراهيم محمد الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012.
40. حمزة شنوف، الطيب مداني، عدنان مقدم، معايير التقارير المالية الدولية لتوحيد الحسابات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات

- والحكومات- إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25/24 نوفمبر 2014.
41. حنا رزوقي الصانغ، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثارات في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981 ، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور التجارية، عمان، من دون سنة.
42. زرقين عبود، لعلايبي مالك، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، 2016.
43. محمد السعيد سعيداني وبوبكر رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 3، مارس ، المركز الجامعي الوشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، 2018.
44. عبد السميع روبينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول : الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011.
45. القانون التجاري الجزائري.
46. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25/10/2007.

I. قائمة المراجع باللغات الأجنبية

A-Livers:

50. Baradet Henri, **Les holdings, guide juridique et fiscal**, 4^{ème} édition, Français Lefebvre, Paris, 2007.
51. Bergmann Andrea **Public Sector Financial Managemant**. London : Prentice Hall, 2009.
52. C.BONNIER, P.DELVALLE et Autres : **Comptabilité financière des gronpes**, Paris, collection Busines, Gualino éditeur, 2006 .

53. Christine colette, **Initiation a la gestion fiscale des entreprises**, édition Eyrolles, France 1994.
54. Francis Lefebvre, **Mémento Pratique fiscal 2000**, édition Lefebvre, France 2000.
55. François colinet et simon, **pratiques des comptes consolidés**, 4 e édition, DUNOD, Paris 2005.
56. François Goré, **Droit des affaires**, Paris Montchrestien Tome 2, France 1999.
57. J.C.Martinet et P. Dimalta, **Droit budgétaire**, LITC, Paris, 1999.
58. J.Raffegean, P. Dufils, J.corré. D. de Menonville, **Comptes consolidés**, édition Français Lefebvre, France, 1989.
59. J.Y Eglem et P.Gazil, **La consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes**, édition Vuibert, Paris, 1984.
60. Jean François des ROBERT et Jaques COLIBERT, **les normes IPSAS et le secteur public**, DUNOD, 2008,.
61. Jean Montier et Olivier Grassi, **la consolidation des comptes**, éditions d'organisation, paris, 1986.
62. Jean MONTIER, OPVIER GRASSI, **Techniques de consolidation** 2 édition, ECONOMICA, Paris, 2006.
63. Mohamed Nadji Hergli, **Séminaire sur la consolidation des comptes en IFRS**, Alger, octobre 2007.

64. OBRET ROBERT, **Pratique Des Normes IAS/IFRS**, Edition Dunod,Paris,France,2004.
65. Tan Liong Ton, **Consolidated Financial Statements**, International Edition,CCH Asia PLE LTE ,2013.
66. Toulon Frédéric, **Vocabulaire Économique**, Edition Bonchère, Alger, 1996.
67. Wolfgang Dick, Fanck Messwer- piera, **comptabilité financière en IFRS**, 2^{ém} édition, Pearsonéducation, France, 2009.

B- Lois, rapports, revues:

68. Brusca I and Montesinos V ,**International expérience in Whole Government Financial Reporting** : Lesson drawing for Spain. Public Money and Management 29(4 ,2008.
69. Danny Chow, Ronald Day and others, **consolidated government account : How are they used ?** , The Association of Chartered Certified Accountants,2015.
70. Deloitte, **Guide de référence sur les IFRS 2014**, Deloitte Touch Tohomatsu Limited, 2014.
71. Ernst&Young,International GAAP2012 :**Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standard**,Edition 2,John Wiley & Sons,2011.
72. External Reporting Board (XRB), **PBE IPSAS 35 CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS**, New Zealand,2017.

73. International Financial Reporting Standards, **IFRS10 Consolidated Statements, IFRS** , United Kindom, May2011.
74. La norme IFRS 10 « **Etats Financiers consolidés et individuels** »,IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement, Vol.I.New York : IFAC,2011.
75. Marco Bisogno and Serena Santis and others (2015), **Public-Sector Consolidated Financial Statements: An Analysis of the Comment Letters on IPSASB's Exposure Draft No. 49** ,International Journal of Public Administration, 38.
76. Mark Champoux, **Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions**, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar, *Briefing Paper No. 27*.
77. Ministère de finance, **Choix des options et développement des concepts**, direction général de comptabilité,04/07/2005.
78. Ministère de finance, **Projet d'architecture des comptes de l'Etat**, direction général de comptabilité,31/10/2007,
79. Ministere des finances, Conseil national de la comptabilité, **Réforme de la comptabilité publique : Normalisation comptable et passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits constatés**, 6/1/2021.
80. Philippe touron et autres, **consolidation vers une réforme de modèle comptable**, la revue française de la complabilité,N402, Paris,2007.

81. Pierre Schevin , **intérêts minoritaires : différence de premier consolidation et goodwill, la revue française de la comptabilité**, N411, Paris, 2008.
82. PWC,UK **Illustrative Financial Statements for 2013 year ends**, A&CBLACK,Great Britain,2013.

C. Sites internet

83. http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf
84. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/\\$FILE/Applying_IFRS_11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/$FILE/Applying_IFRS_11.pdf)
85. <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10>.
86. <http://www.pwc.com/ca/en/financialreporting/ifrs-and-other-accounting-developments/publications/pwc-10-10-2013-new-disclosures-2013-annualfinancial-statements-05-en.pdf>
87. <http://www.socpa.org.sa/Home/Accounting-Standards/IFRS-12.aspx>
88. <https://www.ipsasb.org/publications/2020-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements,06/09/2020,12:40>.
89. https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/Accounting_Standards.aspx

90. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/public-sector/dme_IPSAS-Handbook%20Arabic-2nd%20Edition.pdf
91. www.mf.gov.dz

الملاحق