

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

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم
تخصص: محاسبة

بعنوان:

مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في
الجزائر وآفاقها المستقبلية

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

محمد براق

أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة

من إعداد الطالب:

عبد الرزاق أحمد

لقب وإسم الأستاذ	الرتبة العلمية	الصفة	مؤسسة الإنتماء
وداعي موسى	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	المدرسة العليا للتجارة
براق محمد	أستاذ التعليم العالي	مشرفا ومقررا	المدرسة العليا للتجارة
بن عمار عبد القادر	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	المدرسة العليا للتجارة
جناي علاء الدين	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة العفرون 2
شلال زهير	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بومرداس
فيجل عبد الحميد	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	المركز الجامعي تيبازة

السنة الجامعية: 2024-2025

إهداء

..لكل من ساهم في هذا العمل بكلمة طيبة ،،،،

عبد الرزاق أحمد

كلمة شكر

أول الشكر لله عزوجل الذي سهل لنا سبل العلم والمعرفة فله الحمد حتى يرضى وله
الحمد بعد الرضى

ثم من باب قول المصطفى صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله "
فبداية كل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف على هذا العمل بتوجيهاته ونصائحه وصبره
ثم جزيل الشكر لإطارات وزارة المالية والخزينة العمومية بالجزائر على إفادتنا بالمعلومات
الضرورية والإدلاء بآرائهم القيمة في الإجابة على استبيان الدراسة
ثم الشكر مسبقا لأعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة
وأخيرا الشكر لكل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

الفهرس العام

الإهداء

كلمة شكر

I.....	فهرس المحتويات
V.....	ملخص
VII.....	قائمة الجداول
VIII.....	قائمة الأشكال
IX.....	قائمة الملاحق
X.....	قائمة المختصرات
أ.....	المقدمة العامة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

2.....	المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية
2.....	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومجالات تطبيقها
5.....	المطلب الثاني: المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة
8.....	المطلب الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية
11.....	المبحث الثاني: نظام المحاسبة العمومية والنظريات المحاسبية
12.....	المطلب الأول: النظريات المفسرة لنشاط الوحدة المحاسبية
16.....	المطلب الثاني: أسس المحاسبة العمومية
28.....	المطلب الثالث: النظام المحاسبي العمومي

المبحث الثالث: الموازنة العامة للدولة كمدخل لنظام المحاسبة العمومية 32

المطلب الأول: تطور مفهوم الموازنة العامة بين الاتجاه التقليدي والاتجاهات الحديثة..... 32

المطلب الثاني: العلاقة بين النظام المحاسبي العمومي والموازنة العامة للدولة 42

المطلب الثالث: الرقابة على المال العام 45

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المبحث الأول: مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 52

المطلب الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام..... 52

المطلب الثاني: أهداف ومزايا ومعوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 56

المطلب الثالث: خصائص وأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 60

المبحث الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 62

المطلب الأول: التعريف بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 62

المطلب الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 65

المطلب الثالث: آفاق ومحددات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 77

المبحث الثالث: آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 84

المطلب الأول: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 84

المطلب الثاني: استراتيجية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 89

المطلب الثالث: محفزات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... 93

الفصل الثالث: تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الأول: مضمون مدونة حسابات الخزينة..... 97

المطلب الأول: محتوى مدونة حسابات الخزينة..... 98

المطلب الثاني: تحليل حسابات مدونة الخزينة..... 105

المطلب الثالث: دوافع عصرنه مدونه الخزينة.....	113
المبحث الثاني: تقييم واقع نظام المحاسبة.....	118
المطلب الأول: معوقات استمرارية مدونه الخزينة.....	118
المطلب الثاني: متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية.....	121
المطلب الثالث: الانتقال إلى تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة.....	126
المبحث الثالث: المخطط المحاسبي للدولة.....	129
المطلب الأول: عموميات عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة.....	129
المطلب الثاني: محتوى مشروع المخطط المحاسبي للدولة.....	134
المطلب الثالث: معوقات استمرارية تطبيق المخطط المحاسبي للدولة.....	144
الفصل الرابع: إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر	
المبحث الأول: الإطار العام لعصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.....	150
المطلب الأول: نبذة تاريخية لتطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.....	150
المطلب الثاني: الإصلاح الميزانياتي كخطوة أولية لإصلاح النظام المحاسبي.....	152
المطلب الثالث: مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية.....	155
المبحث الثاني: قراءة في القانون العضوي 18-15.....	164
المطلب الأول: أهداف ومبادئ القانون العضوي 18-15.....	164
المطلب الثاني: مستجدات قانون 18-15.....	168
المطلب الثالث: التحديات والآفاق المستقبلية.....	176
المبحث الثالث: قراءة في القانون رقم 23-07.....	178
المطلب الأول: مستجدات القانون 23-07.....	179
المطلب الثاني: قراءة في القانون 23-07.....	187
المطلب الثالث: أهداف القانون 23-07.....	191
الخاتمة العامة.....	204

المراجع 211

الملاحق 230

ملخص

يرتبط مستوى كفاءة ترشيد الأموال العمومية بشكل وثيق بطبيعة الأطر المحاسبية والموازناتية والرقابية التي يتضمنها نظام المحاسبة العمومية للدولة. لذلك، يعد البحث عن أكثر هذه الأطر فعالية أمراً بالغ الأهمية لضمان تحقيق التخصيص الأمثل للموارد واستعمالها بما يخدم مصلحة الشعوب. وفي السياق ذاته، شهدت مفاهيم نظام المحاسبة العمومية تحولات جوهرية في أهدافها، حيث انتقلت من التركيز على الجوانب الشكلية والامتثال القانوني إلى التركيز على النتائج والرفع من مستوى الأداء.

تتبلور إشكالية هذه الدراسة حول إمكانية تصميم رؤية شاملة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بما يتماشى مع الأدبيات الحديثة في الفكر الإداري والمحاسبي. يتطلب ذلك الأخذ بعين الاعتبار الوضع الراهن للنظام بما يشمل الأطر القانونية والتنظيمية السارية وواقع الممارسات الفعلية. تهدف الدراسة إلى التعرف على المحاسبة العمومية في الجزائر ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ثم تحديد وتشخيص نقاط الضعف الأساسية التي أسهمت في تسجيل أوجه القصور في العناصر الثلاثة الرئيسية لنظام المحاسبة العمومية: المخطط المحاسبي للدولة وآليات تنفيذ العمليات المالية، الميزانية العامة للدولة، ومراقبة الأموال العمومية. وأخيراً إبراز أهم نقاط الإصلاح المحاسبي.

أظهرت نتائج التشخيص الذي أجريناه حول واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومستوى نضوج مشاريع الإصلاح التي تبنتها الدولة على مدار السنوات الماضية مدى توافقها مع متطلبات المعايير والممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام. وقد خلصنا إلى أهمية تكثيف الجهود لضبط الإطار المفاهيمي والتوجيهي لمحاول الإصلاح وتحديد الآليات المناسبة والشروط اللازمة لتفعيل تنفيذ هذا الإصلاح بشكل ناجح. ويجب أن يأخذ هذا المشروع بعين الاعتبار الخصائص المحلية للبيئة الجزائرية، مع الحرص على الامتثال لمعايير المحاسبة والموازنات والرقابة الدولية.

الكلمات المفتاحية: نظام المحاسبة العمومية، ميزانية العامة للدولة، أساس الاستحقاق، أساس النقدي، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

Abstract

The level of efficiency of rationalization of public funds is closely related to the nature of the accounting, budgetary and control frameworks included in the state public accounting system. Therefore, the search for the most effective of these frameworks is crucial to ensure the optimal allocation and use of resources for the benefit of peoples. In the same context, the concepts of the public accounting system have undergone fundamental shifts in their objectives, as they have moved from focusing on formal aspects and legal compliance to focusing on results and improving performance.

The problem of this study is the possibility of designing a comprehensive vision for the reform of the public accounting system in Algeria, in line with the modern literature in administrative and accounting thought. This requires taking into account the current state of the system, including the applicable legal and regulatory frameworks and the reality of actual practices. The study aims to identify public accounting in Algeria and the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), then to identify and diagnose the main weaknesses that have contributed to shortcomings in the three main elements of the public accounting system: the state accounting plan and mechanisms for implementing financial operations, the state budget, and the control of public funds. Finally, it highlights the most important points for accounting reform.

The study seeks to identify and diagnose the main weaknesses that contributed to the recording of deficiencies in the three main elements of the public accounting system: the state accounting scheme and mechanisms for implementing financial operations, the state general budget, and the control of public funds. The results of our diagnostics on the reality of the public accounting system in Algeria and the level of maturity of the reform projects adopted by the state over the past years showed the extent to which they comply with the requirements of international accounting standards and practices in the public sector. We have concluded that it is important to intensify efforts to adjust the conceptual and guiding framework of the reform axes and identify the appropriate mechanisms and conditions necessary to activate the implementation of this reform successfully. This project must take into account the local characteristics of the Algerian environment, while ensuring compliance with international accounting, budgeting and control standards.

Keywords: Public accounting system, state general budget, accrual basis, cash basis, international accounting standards in the public sector.

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مزايا ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	57
02	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق	65
03	مجموعة حسابات الخزينة	107
04	معايير المحاسبة العمومية المتبناة في المشروع	159

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
44	العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي العمومي	01

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	Contenu et modelés de l'états financiers	228
02	التعليمة رقم 21 بتاريخ 29 ديسمبر 2024	233

قائمة المختصرات

IPSAS	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد العام للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
LOLF	Loi Organique relative aux Lois de finances	القانون العضوي لقوانين المالية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
MSB	Modernisation des systèmes budgétaires	عصرنة أنظمة الميزانية

المقدمة العامة

للمحاسبة العمومية أهمية كبيرة في حياة المجتمعات والدول لكونها تقوم بالتسيير الاقتصادي والمالي للأموال العمومية، كما تعتبر المرآة العاكسة لسياسة الدولة وأهدافها، ومن أجل إشباع الحاجيات العامة للأفراد تلجأ الدولة إلى الانفاق العمومية الذي تزداد أهميته من سنة لأخرى بزيادة حجم النفقات العمومية في ميزانية الدولة. وليست الإدارة العمومية ابتكارا حديثا بل إنه نظام عرف منذ القدم. فالتجمعات الصغيرة التي نشأت قبل نشوء الدولة كانت تجتمع لحل مشاكل الأفراد وتسيير شؤونهم ساعدت على تبلور وتشكيل الدولة بالمفهوم الحالي.

تبعاً للتطورات الاقتصادية الحاصلة على المستوى العالمي والتي تسير بوتيرة متزايدة في العقود الأخيرة نتيجة العولمة والثورة التكنولوجية التي اكتسحت كل الميادين ونظراً لتطور النشاط الحكومي وتنوعه وازدياد حجمه الذي ترتب عليه ازدياد حجم النفقات وتنوع مجالاتها وحجم الإيرادات وتنوع مصادرها. فقد أصبحت المحاسبة العمومية النظام الذي يوفر مجموعة من الوسائل التي تشرف على الرقابة والحفاظ على المال العام وأداة مهمة لتقييم أداء الحكومات، حيث تعاني الدول اليوم وخاصة في الدول النامية هدراً كبيراً للموارد المالية لعدة أسباب.

ومع تطور أجهزة القطاع العام كان لزاماً على معظم الدول أن تقوم بإصلاحات جذرية على نظام المحاسبة العمومية بهدف رفع كفاءته وترشيد وعقلانية تسيير الأموال العمومية وإعطاء صورة شفافة وواضحة ومتكاملة حول أنشطة الدولة وتسيير المال العام.

وانطلاقاً من هذا، تطورت المحاسبة العمومية على المستوى الدولي في ظل المجهودات المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية، فوضعت في أوائل الثمانينيات من القرن العشرين بعض الأسس الدولية لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى العالم، حيث أنشئ مجلس معايير المحاسبة العمومية والذي استبدل سنة 2004 بمجلس معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك لوضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

والجزائر. كغيرها من الدول، تبنت مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لمحاولة التكيف والتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة القطاع العام سنة 1995 من أجل رفع كفاءته وتحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية العمومية واستجابة للتغيرات السياسية والاقتصادية وللدفع بعجلة التنمية والقضاء على الفساد الإداري.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في أن المحاسبة العمومية موضوع جد مهم نظرا للمكانة الاستراتيجية التي يحتلها نظام المحاسبة العمومية في نظام الادارة المالية لأن بواسطته يتم إثبات كل المعاملات المالية للميزانية العامة للدولة وتعرض في شكل تقارير التي تستعمل بعدها للتخطيط والرقابة وتقييم أداء المؤسسات الحكومية في الاقتصاد وتسيير الأموال العامة.

أسباب اختيار الموضوع

من أهم الأسباب الذاتية التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع هو تخصص المحاسبة المدروس في التدرج وفيما بعد التدرج، إضافة إلى الرغبة أكثر في دراسة مقياس المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال دراسة نظام المحاسبة العمومية المطبق والإصلاحات التي تبنتها الجزائر من أجل تحيينه بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للتحكم أكثر في المؤسسة العمومية. أما من بين الأسباب الموضوعية، هو حداثة الموضوع من حيث الطرح وأهميته بالنسبة للدولة والمجتمع ككل.

إضافة إلى زيادة الاهتمام بالموضوع في الآونة الأخيرة من خلال الملتقيات العلمية الوطنية والدولية وكذا المشاكل التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

- التعرف على المحاسبة العمومية وتقييم واقعها في الجزائر.
- تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام المحاسبة العمومية المبني على أساس الاستحقاق.
- عرض وتحليل مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية المقترح من خلال القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، قانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.
- التعرف على المعايير الدولية للمحاسبة العمومية للقطاع العام ومدى التزام الإصلاحات بها.

الدراسات السابقة

أما فيما يخص الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة يتم ذكرها كالآتي:

1. شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014. هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل اجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

2. نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ipsas ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2017، هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية وفق ثلاثة أبعاد هي : المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية، الميزانية العامة للدولة، والرقابة على الأموال العمومية. لأن التصور الذي سار عليه هذا البحث هو عدم إمكانية سير عملية الإصلاح إلا تكاملت الجهود المتعلقة بالأبعاد السابق ذكرها كما ركزت الباحثة على مظاهر اختلال بنية الميزانية العامة للدولة في الجزائر وضعف التحكم في مبادئ التقديرات والتراخيص الموازناتية التي استنبطتها بعد إجراء مسح وتحليل للتقارير التقييمية الصادرة عن مجلس المحاسبة ووزارة المالية .أفصت نتائج التشخيص لواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛ إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ .تنفق الدراسة الحالية مع دراسة نادية مغني في الهدف الأول وهو دراسة المخطط المحاسبي للدولة وإمكانيات تجسيده على أرض الواقع وفق معايير ipsas ، بالإضافة إلى المناهج المستخدمة في معالجة الموضوع. في حين تختلف عنها بالتركيز على الجوانب المتعلقة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير ipsas .

3. بوعبادة فتيحة، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، مذكرة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2020، بحثت هذه الدراسة في احتياجات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر باعتبارها دولة نامية من خلال اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. حيث بحثت في الأسباب ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام،

واكتشاف التحديات التي قد تواجه الإدارة المالية العامة الجزائرية، ومناقشة ما هي العوامل التي تساعد على اعتماد أساس الاستحقاق القائمة على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. كما خلصت الدراسة إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الهيئات العمومية يمكن من تحقيق الشفافية، الإفصاح المساءلة المالية والقابلية لمقارنة المعلومات المالية المعدة من طرف الهيئات العمومية، التحول إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يجب أن يكون بشكل مدروس يأخذ بعين الاعتبار العوامل المحلية وأن يتم هذا التحول بالتدرج وخلال فترة زمنية كافية لتهيئة البيئة الجزائرية تقنيا ومهنيًا لعملية التحول إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبما يحقق أفضل النتائج المرجوة لتحسين جودة القوائم المالية، كما تم استنتاج أيضا أنه لدخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية " الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام بها، كما يتطلب وجود نظام للإعلام الآلي مطور والمتعلق ب" النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني.

4. عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية أدر، 2019، كان الهدف من هذه الدراسة هو الوقوف على مشروع الإصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، في ظل متطلبات الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ، وأثر ذلك على ترشيد وضبط وعقلنة الإتفاق العمومي، وهذا بتحقيق إتباع الأساليب الحديثة لتسييره، محاسبة العمليات المالية العمومية بالجزائر تخضع لنظام التسيير السنوي أو ما يسمى بالأساس النقدي، والذي له من العيوب أكثر من ما له من الإيجابيات. كما تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لذلك، وتم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استعمال الاستبيان الذي أخذ كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة والضرورية لأغراض هذه الدراسة، وقد خلصت الدراسة بأن إصلاح النظام المحاسبي العمومي أصبح ضرورة لا مفر منها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

5. عامر مريم، شروط استجابة القطاع الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ipsas، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2021، تعرضت هذه الدراسة إلى معالم المحاسبة العمومية في الجزائر وكذا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASS) والهدف من وراء وضعهما كما تناولت مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي ومشروع معايير المحاسبة العمومية كوسائل لإصلاح المحاسبة العمومية ومواكبة للمتطلبات العالمية. حيث هدفت هذه الدراسة إلى البحث في أهم المتطلبات الواجب تبنيتها في مؤسسات القطاع العام الإدارية الجزائرية لإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لنجاعة أكبر والتعرف

على الآثار المتوقعة والمنتظرة من تطبيقها. كما بينت نتائج الدراسة أن الجزائر بنظامها المحاسبي العمومي الحالي، تعاني الكثير من القصور وتشهد جملة من المعوقات تحول بينها وبين تطبيق معايير IPSAS في مؤسساتها العمومية الإدارية، وقد اقترحت الدراسة أهم المتطلبات والإجراءات لمعالجة هذا القصور ومجابهة العوائق قصد الوصول والاستفادة من مزايا وفوائد اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على القوائم المالية للحكومة وللدولة ككل.

6. عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2022، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك بغية تشخيص مواطن القوة ومكامن القصور التي يعاني منها، وإبراز أهمية تبني الممارسات الدولية السليمة في تحقيق الشفافية، المساءلة والرشادة في استعمال الأموال العمومية، وكذلك دراسة مدى توافق مشاريع إصلاحه مع هذه الممارسات، حيث تم الاستعانة بالمنهج الاستنباطي لدراسة توافق نظام المحاسبة العمومية ومشاريع إصلاحه مع الممارسات الدولية السليمة كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي عند دراسة التجارب الدولية لإصلاح أنظمة المحاسبة العمومية. وقد أظهرت نتائج تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر اعتماده على أسس تقليدية تتمثل في موازنة البنود واستعمال الأساس النقدي في التسجيلات المحاسبية، بالإضافة الى الاعتماد على الرقابة القانونية، مما جعلت منه نظام تقليدي لا يتوافق مع الممارسات الدولية، السليمة كما خلصت الدراسة إلى توافق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع الممارسات الدولية السليمة، المتمثلة في موازنة البرامج القائمة على النتائج واعتماد أساس الاستحقاق، بالإضافة الى رقابة الأداء التي تنص عليها الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وقد أظهرت الدراسة أن تنفيذ هذا المشروع عرف تأخرا كبيرا بسبب الصعوبات العديدة التي تعيق تنفيذ مشاريع اصلاح.

7. بلحمري سمية، مشروع إصلاح محاسبة الدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أطروحة دكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2020، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل محاسبة الدولة والحالة الراهنة للإصلاح، في ظل الإصلاحات الجديدة للمالية العمومية، التي تتطلب الشفافية والمساءلة وقياس الأداء والاهتمام بالنتائج حسب مبادئ التسيير العمومي الحديث، واقتراح الحلول لتحسين النظام المحاسبي هذا من جهة ودراسة الإصلاح المحاسبي والميزانياتي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) وتكيفه مع خصائص القطاع العام في الجزائر من جهة أخرى. إن تعقد مشروع الإصلاح والتحول المحاسبي يتطلب مقارنة شاملة والتي لن تركز فقط على تطبيق الإطار التشريعي والتنظيمي للقانون العضوي لقوانين المالية (LOLF)، ولكن على تطبيق محاسبة الدولة الجديدة وإنتاج

حسابات عمومية صادقة وموثوقة ومنتظمة، وكذا تحديث الوظيفة المحاسبية وتكامل إطار التسيير الميزانياتي المحاسبي بغرض تقديم المعلومة المالية الحقيقية للدولة لمستخدميها وتسهيل المقارنة بين اقتصاديات الدول المختلفة. الكلمات المفتاح مخطط المحاسبة للدولة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الإصلاح الحاسبي السير العمومي الجديد.

أما عن هذا البحث فقد حاول تحليل المحاسبة العمومية في الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية اليوم مروراً بجميع الإصلاحات المحاسبية والميزانياتية وتقييمهما والتعرف على القيود التي واجهتها ومتطلبات نجاحها في عملية الإصلاح بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي الأخير، تمت مقارنة المعايير المحاسبية الموحدة الوطنية في المشروع الأولي الذي ينتظر التجسيد مع نصيرتها ipsas ومحاولة معرفة مدى تطابقهما خاصة بعد ظهور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 15-18 و القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي يعمل كدعامة لتبني معايير وطنية على أساس الاستحقاق مستلهمة من المعايير الدولية وتكييفها بما يتواءم مع البيئة المحاسبية الجزائرية.

إشكالية الدراسة

على ضوء ما سبق ذكره، يمكن صياغة إشكالية الدراسة كالآتي : ما واقع إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وهل يتم اصلاحه بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

الأسئلة الفرعية

وتدعيماً لإشكالية الدراسة يتم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي يتم ذكرها كالآتي:

- ماهي المحاسبة العمومية ومكوناتها وأهدافها ومجالات تطبيق نظامها؟
- ماهي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟
- ما واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ومتطلبات تطويره؟
- ماهي الاجراءات المتخذة لتطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما هي آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهميتها في الجزائر؟

فرضيات الدراسة

ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة تم وضع فرضية أساسية والمتمثلة في: يتم إصلاح المالية العامة بما فيها النظام المحاسبي في الجزائر بما يتوافق مع التبنّي التدريجي لمعايير المحاسبة العمومية في القطاع العام وبما يتوافق مع النظام الاقتصادي للدولة.

أما عن الأسئلة الفرعية فتم إقتراح فرضيات فرعية كرد أولي والمتمثلة في الآتي:

- نظام المحاسبة العمومية له جانبين نظري وقانوني يبين كيفية إدارة الأموال العمومية.
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي مجموعة قواعد عالية الجودة صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- يتيح تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والمساءلة.
- يتوافق نظام المحاسبة العمومية الحالي مع متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر.
- تعتبر القوانين الصادرة أهم خطوة في إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

المنهج المتبع

للتأكد من صحة هذه الفرضيات والإجابة على الأسئلة الفرعية ومن ثم الإشكالية المطروحة يتم الاعتماد على المنهج الوصفي و التحليلي، ففي الجانب النظري يتم عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي وشرح هيكل المحاسبة العمومية باستخدام المنهج الوصفي، في حين يتم استعمال ادوات المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي للدراسة.

كما تم الاعتماد على مختلف المصادر والمراجع من كتب ومجلات ومقالات باللغة العربية والاجنبية من أجل الإحاطة بجميع جوانب بالموضوع.

خطة الدراسة

لقد تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، حيث تطرق الفصل الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية بمختلف جوانبها والنظريات المحاسبية، أما الفصل الثاني فقد تطرق إلى مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أما الفصل الثالث فقد قمنا من خلاله إلى تحليل واقع نظام المحاسبة

العمومية في الجزائر، والفصل الأخير تناول دراسة إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال القانون العضوي 15_18 المتعلق بقوانين المالية وكذا القانون 07_23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وفي الأخير تم صياغة الخاتمة العامة وإستخلاص النتائج.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة العمومية نظام لتسيير المال العام ونظرا لتطور مفهومها في الآونة الأخيرة تبعا للتطورات العديدة في جميع المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية ولاسيما المحاسبية، حيث عرفت تغيير في نوعية التقنيات المستخدمة في التسجيل المحاسبي، أصبح للمحاسبة العمومية دورا هاما في تطوير التسيير العمومي الجديد وأخذت أهمية واهتماما بالغا في حياة الدولة باعتبارها المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وسياسة الدولة وأهدافها خلال فترة زمنية معينة.

وقد احتلت المحاسبة العمومية في الآونة الأخيرة مكانة هامة في حياة المجتمعات المعاصرة حيث أصبح لها دوراً أساسياً في الإدارة المالية للدول وفي صياغة السياسات المالية وتنفيذها للمساهمة من تفعيل دور الإدارة المالية العامة للدولة كما تبرز أهميتها في خدمة الجهاز الإداري الحكومي أو السياسي للدولة حيث تستند على مجموعة مبادئ وأسس علمية خاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي.

لهذا شهد عقد الثمانينيات والتسعينيات من القرن العشرين موجة من الإصلاحات لنظم المحاسبة العمومية في العديد من الدول هذه الأخيرة شددت على ضرورة إصلاح الموازنة العامة من أجل تحسين إدارة القطاع العام ككل والدفع به للتركيز على المخرجات بدل التركيز على المدخلات فقط. والجزائر كغيرها من الدول تسعى منذ عقود إلى مواكبة هذا التطوير من خلال مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية والسعي إلى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وعليه، يستعرض هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية من خلال ثلاثة مباحث:

- مفاهيم حول المحاسبة العمومية؛
- نظام المحاسبة العمومية والنظريات المحاسبية؛
- الموازنة العامة للدولة كمدخل لنظام المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية

يحتوي مجال المحاسبة العمومية الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، والجانب المادي الذي يتعلق بالعمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية والمحاسبية. تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا وطريقة يتم بها بيان نشاط الهيئات العمومية ومدى تأثيرها على هيكله أموالها، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف المال العام لهذا ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية.

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية من خلال بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها وأهدافها، النظريات المحاسبية، إضافة إلى تحديد أسس الإثبات المعتمدة في المحاسبة العمومية، مع تقديم مقارنة بين مختلف هذه الأسس لبيان أوجه التشابه والاختلاف مع ذكر إيجابيات وسلبيات تطبيق كل منها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومجالات تطبيقها

تقوم المحاسبة العمومية بتسيير المالية العمومية والرقابة عليها من خلال المساءلة والشفافية، فهي تساهم في التنمية الاجتماعية والاقتصادية للبلاد. كما أن الممارسات السليمة لمحاسبة الدولة تضمن الاستخدام الأمثل للموارد للأغراض المقصودة.

1. تعريف المحاسبة العمومية

تطور تعريف المحاسبة العمومية تبعا لتطور النشاط العمومي الذي تقوم به الدولة، فقد تم تعريفها بعدة تعاريف يمكن ذكر ما يلي:

عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام".¹

وقد عرفت أيضا في دليل المحاسبة العمومية الصادر عنها كما يلي " تعتبر أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة في الوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ

¹ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية: مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 05.

بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات استخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة".¹

كما تم تعريف المحاسبة العمومية بأنها "فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عملية التحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها".²

كما تعرف أيضا بأنها "تتمثل في الأحكام التنفيذية العامة، التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمحكمة الدستورية والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والميزانيات الملحق والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وكذلك الأحكام المتعلقة بتحديد الالتزامات ومسؤوليات الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون، أثناء تنفيذهم للميزانية العامة للدولة".³ وذلك من خلال التزامها بالقواعد الإدارية أثناء تنفيذ هذه الأخيرة وتأشيرها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات".⁴

كما تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن المدخلات ومخرجات الأموال العمومية، وبالتالي يمكن إجمال تعريف المحاسبة العمومية من خلال تقديم ثلاثة مفاهيم:

المفهوم القانوني، وهو مجموعة القيود القانونية الواردة في مختلف القوانين والأوامر والمراسم التنفيذية، التي تعين مهام والالتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة فهي الصبغة الشرعية لمختلف العمليات المالية للدولة".

المفهوم الإداري، وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم وتسير وتقسم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي ويعتبر هذا التعريف هو الآخر محدود لاقتصره على تنظيم

¹ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 13.

² حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص: 18.

³ الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة: حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه فالعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص: 04.

⁴ محمد عادل إلهامي والسيد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية: مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2005، ص: 24.

وظيفة المحاسب العمومي دون الأمر بالصرف والجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

المفهوم التقني، ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها أي عرض الحسابات العمومية وهذا التعريف أعطاها مدلول ضيق محصور في تقنية عرض الحسابات.¹

كما تم تعريف المحاسبة العمومية في قانون رقم 07-23 الصادر بتاريخ 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بأنها نظام يقوم بتنظيم المعلومة المالية للدولة من خلال: إدخال، تصنيف، تسجيل ومراقبة العمليات الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة وعرضها في شكل قوائم مالية تعكس الوضعية المالية والنتيجة عند اقفال السنة المالية. وهي تتضمن محاسبة ميزانية، محاسبة عامة، ومحاسبة تحليل التكاليف.²

مما سبق ومن خلال التعاريف المختلفة يمكن إستنتاج بأن المحاسبة العمومية هي مجموع القواعد التقنية والتنظيمية التي تحكم محاسبة العمليات المالية للدولة والهيئات العمومية وتنفيذ الميزانية العامة بشقيها النفقات والإيرادات وعمليات الخزينة، مع تحديد مسؤوليات ووظائف القائمين عليها.

2 - مجالات تطبيق المحاسبة العمومية

تطبق المحاسبة العمومية على الجهات المتمثلة في الدولة بمؤسساتها السيادية المجلس الدستوري ومؤسساتها التشريعية كالمجلس الشعبي الوطني، الولاية، البلدية والوحدات الإدارية العمومية غير الهادفة لتحقيق الربح، وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور بدون مقابل أو بمقابل رمزي، وهي وحدات تخضع للإشراف الكامل من الدولة من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها.

بناء على ذلك، يمكن استنتاج خصائص الوحدات الإدارية العمومية التي تقع ضمن نطاق تطبيق نظام المحاسبة العمومية كما يلي:³

¹ زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013-2014، ص: 04.

² المادة 79، 80 من القانون 07-23، الصادر بتاريخ 21 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

³ اسماعيل خليل اسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص: 2.

- غياب هدف الربح في الوحدات الإدارية الحكومية.
 - ملكية الوحدات الإدارية الحكومية هي ملكية عامة تعود لجميع المواطنين في البلد.
 - يخضع تسيير الأموال المتداولة في الوحدات الإدارية الحكومية إلى تأطير القوانين والتنظيمات المعمول بها في الدولة في مجال المحاسبة العمومية، وتخضع إلى رقابة قانونية مستمرة.
- هذا من الجانب العضوي أما من الجانب الإداري أو العمليات المالية والمحاسبية فيمكن حصرها في العمليات الآتية:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات.
- تسيير الممتلكات.
- انجاز عمليات الخزينة.
- مسك المحاسبة.

المطلب الثاني: المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تتميز طبيعة النشاط العمومي وأهدافه بخصوصية تختلف عن النشاط التجاري الذي يسعى بشكل أساسي لتحقيق الربح. كما أن أساليب التمويل والإجراءات المتبعة لتحقيق الأهداف تختلف بينهما. هذه الفروقات أدت إلى اختلاف المبادئ والأسس التي تقوم عليها كل من المحاسبة العمومية في الوحدات الإدارية العمومية والمحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية. ومع ذلك، توجد بعض أوجه الشبه بين هذين النظامين، وسيتم في هذا المطلب عرض أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

1- أوجه الشبه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

بالنظر إلى الفرق بين المؤسسات الإدارية العمومية والمؤسسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح، نجد أن هناك اختلافات في طبيعة الأهداف والقوانين المؤثرة. هذا الاختلاف أدى إلى تنوع النظريات التي تتبنى مفهوم الوحدة المحاسبية في كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية، مما يبرز نقاط اختلاف بينهما¹. ورغم ذلك، توجد العديد من القواسم المشتركة بين النظامين كونهما فرعين من المحاسبة يتفقان في العديد من المبادئ والإجراءات. وسنوضح فيما يلي أوجه الشبه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

¹ عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015، ص: 11.

- يستمر النشاط العمومي نتيجة الحاجة المستمرة للمجتمع إلى خدمات عامة، وهو الأمر نفسه بالنسبة للوحدات التجارية التي تهدف إلى تحقيق الربح، مما يجعل كلا النظامين يعتمد على فرضية الاستمرارية.
- يتبع كل من النظامين المحاسبيين العمومي والمالي أسلوب القيد المزدوج لتسجيل العمليات والمعاملات المختلفة.¹
- يُستخدم في كلا النظامين وحدة النقد كوحدة قياس عامة.
- يتكون النظام المحاسبي في كلاهما من مجموعة من المستندات والسجلات، على الرغم من اختلافها في الشكل والتسمية.²
- تمتد الفترة المحاسبية إلى سنة، حيث يتم تسجيل العمليات المالية في كل نظام من خلال المستندات اليومية، ثم يتم الترحيل والتبويب، وفي النهاية يتم إعداد ميزانيات المراجعة التي تؤدي إلى إعداد القوائم المالية الختامية.
- يتفق كلا النظامين في الهدف، وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية.³

2 - أوجه الاختلاف

تتباين المحاسبة العمومية عن المحاسبة المالية من حيث أهداف كل منهما، مجالات تطبيقها، وطبيعتها القانونية، ويمكن تلخيص أبرز أوجه الاختلاف بينهما كما يلي:

2.1 أوجه الاختلاف من حيث الأهداف

تسعى المحاسبة المالية إلى تحديد نتائج أنشطة الوحدات الاقتصادية من خلال تحديد الربح أو الخسارة، وإظهار المركز المالي لهذه المؤسسات. في المقابل، تركز المحاسبة العمومية على فرض رقابة مالية وقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها، وذلك ضمن حدود الاعتمادات المخصصة لها وفقاً للموازنة العامة.⁴

2.2 أوجه الاختلاف من حيث الأسس النظرية والمحاسبية

تستند المحاسبة المالية إلى نظرية الشخصية المعنوية التي تعترف بأن المشروع له شخصية مستقلة عن مالكيه، حيث يهدف إلى حماية رأس المال المستثمر من خلال زيادة قيمة أصوله وتحقيق الأرباح. على

¹ لوي وديان و زهير الحدر، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، الطبعة الأولى، ص: 37.

² صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية والقومية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013، ص: 16.

³ بشير عبد العظيم البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: 13.

⁴ لوي ديان وزهير الحدر، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 38.

النقيض، تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة، حيث لا تمتلك الوحدات الإدارية أصولاً تستخدمها لتحقيق إيرادات، ويكون هدفها الرقابة على الإيرادات والنفقات الحكومية.¹

كما يتبع نظام المحاسبة العمومية الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل في بعض الحالات، بينما يستخدم النظام المالي أساس الاستحقاق دون الاعتبار لتحصيل الأموال أو صرفها، مما يتطلب إجراء تسويات جردية في نهاية العام لتحديد الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة.²

2. 3 أوجه الاختلاف من حيث الطبيعة القانونية

تستند المحاسبة المالية إلى التشريعات والنظم والتعليمات المالية كمرجع أساسي للإجراءات والقواعد، بينما تعتمد المحاسبة العمومية على المعايير والتوصيات التي تصدر عنها المجامع العلمية والمهنية لتحديد المبادئ والمعايير المعمول بها.³

2. 4 أوجه الاختلاف من حيث مخصصات الاهتلاكات والمخصصات

لا يُعتبر تكوين المخصصات اللازمة في المحاسبة العمومية لمواجهة الخسائر ضرورياً، حيث تتولى الدولة معالجتها حال حدوثها. بينما في المحاسبة المالية، تهدف الوحدات الاقتصادية إلى حماية رأس المال، مما يستدعي تكوين مخصصات وفقاً لمبدأ الحيطة والحذر. فيما يتعلق بالاهتلاكات، لا يتم احتساب الاهتلاك على الأصول الثابتة في المحاسبة العمومية، حيث لا يكون الهدف هو حساب الربح أو الخسارة، في حين يتم في المحاسبة المالية توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي للوصول إلى صافي الربح الحقيقي.⁴

من خلال استعراض أوجه الشبه والاختلاف، يتضح أن المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية تتفق في استخدام طريقة القيد المزدوج ووحدة النقد كمقياس، كما تجمع بينهما فرضية الاستمرارية والفترة السنوية. ومع ذلك، تختلفان بشكل ملحوظ من حيث الأهداف، الطبيعة القانونية، والأسس النظرية والمحاسبية.

¹ صلاح عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 30.

² لؤي ديان وزهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 40.

³ المرجع نفسه، ص: 39.

⁴ صلاح عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 28.

المطلب الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية

يتناول هذا العنصر عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه تحليل خصائص النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

1- أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية بالدرجة الأولى إلى حماية المال العام من خلال توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق المساءلة والشفافية في تسيير المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الدقيق مع الإفصاح الكامل عن المركز المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وفي هذا الإطار، يمكن تلخيص أهداف المحاسبة فيما يلي:¹

1. 1 الرقابة على الأداء

تهدف المحاسبة العمومية للرقابة على الأداء من خلال:

- العمل على توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة لتحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.
- إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات إدارية حكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المستقبلية والتخطيط، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.
- عرض النتائج العمليات المالية وتجميعات الحسابات بطريقة عادلة تحقق الإفصاح الكامل عن المركز المالي للوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.
- توفير آلية تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على تسيير وإدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام التراخيص المقررة، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة.

¹ عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص ص: 27-28.

1. 2 المساءلة

تهدف المحاسبة العمومية إلى المساءلة من خلال النقاط الآتية:

- التحقق من احترام ترخيص الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود الاعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءات في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحديد أهداف الموازنة.
- المساءلة المالية للتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصادقية التقارير المالية، ومدى الامتثال للتشريعات والتنظيمات المالية المعمول بها، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة¹.
- المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة التسيير وصرف المال العام دون إسراف، والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية.
- المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها.

1. 3 الإفصاح والشفافية لتقييم الأداء

تسعى المحاسبة العمومية إلى تقييم الأداء بتحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية من خلال:

- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له في الميزانية العامة.
- إنتاج وعرض بيانات مالية لمختلف الفئات المستخدمة كوسيلة للإعلان عن نتائج مختلف العمليات المالية للدولة البيانات الحكومية من أجل تقييم أداء الوحدات الحكومية².

1. 4 توفير المعلومات لاتخاذ القرار

تسعى المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات بغية إتخاذ القرارات المناسبة من خلال:

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 11.
² محمد عباس بدوي وأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص: 328.

- توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخرينة العمومية من أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.
- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، مما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترة المقبلة.
- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة من أجل تسهيل اتخاذ القرار.
- إنتاج تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف سنوات من أجل اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم نتائجها، والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الاقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقيق الاقتصاد أو الرشادة في تسيير المال العام.
- تخطيط العمليات المستقبلية وإعداد الدراسات التقديرية.¹

من خلال ما سبق، يمكن إستنتاج أن أهداف المحاسبة العمومية أصبحت تتميز بالشمول والانتساع في كثير من الجوانب حيث أصبحت تلعب دوراً هاماً في التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال برامج التنمية الاقتصادية، مما جعلها تتطور من مجرد أداة للرقابة المالية والمساءلة القانونية على المال العام إلى أساس يعتمد عليه في تسيير السياسات المالية للدولة واتخاذ القرار.

2 - خصائص نظام المحاسبة العمومية

يختلف النظام المحاسبي العمومي ويتباين بدرجة كبيرة بين الدول مما يتعذر معه وجود عرف محاسبي موحد تعتمد عليه كل الدول، بالإضافة إلى اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى الربح إلى نظيرتها التي تسعى لتحقيق الربح. إلا أنه يمكن الاستفادة من المبادئ والقواعد العامة الأساسية وتكييفها بما يخدم المتطلبات الإدارية في الدول المعنية أما القوانين والنظم التي تحكم التطبيق فإنها تقرر بحسب الظروف الخاصة لكل دولة.

للنظام المحاسبي العمومي خصائص ومكونات معينة تميزه عن الأنشطة الأخرى وخصوصاً تلك الهادفة للربح، فهو يطبق في مؤسسات معينة ولكن يبقى نظام المحاسبة العمومية الجيد يجب أن يتميز بالخصائص الموالية:²

¹ محمد جمال علي الهلالي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 22.

² فؤاد علي سعد حبابة، المحاسبة الحكومية، دار الابتكار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص: 85.

- الانسجام مع المتطلبات التشريعية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة.
- يجب أن يبين مدى تقييد الوحدات العمومية بالقواعد التشريعية المطبقة.
- أن يسهل إظهار نتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدة التنظيمية.
- الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق تكامل بينهما لإظهار مدى التغير في الموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياستها.
- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تحديد الأهداف، والأغراض اللازمة من أجل تحقيق هذه الأهداف.
- تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد عن استخدامها في تنفيذ البرامج والأنشطة.
- أن يسهل عملية التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
- ضمان سهولة التدقيق الداخلي والرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج.
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة من أجل سهولة اعداد التقديرات، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.
- أن يضمن توصيل المعلومات المفيدة في عملية التحليل وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية وإظهارها في المحاسبة الوطنية.

ومن أجل تحقيق أهداف نظام المحاسبة العمومية على البيانات والقوائم التي ينتجها أن تمتاز بهذه الخصائص النوعية التي تسمح برفع مستوى جودة المعلومات المالية المبلغ عنها مختلف الفئات المستخدمة لها ولتوفير هذه الخصائص في هيكل النظام المحاسبي العمومي يجب أن يتضمن، حسابات مراقبة تربط بين الموازنة وحسابات الوحدات الحكومية، إتباع درجة اللامركزية لتوفير مرونة كافية في المعلومة المحاسبية، وأن يتضمن النظام المحاسبي نظاما للرقابة المالية مع إظهار التكاليف الفعلية لكل من الخدمات والنشاطات التي تقوم بها الوحدات المحاسبية.¹

المبحث الثاني: نظام المحاسبة العمومية والنظريات المحاسبية

من المهم فهم تاريخ وتطور نظام المحاسبة العمومية لفهم الأسس والمبادئ التي يقوم عليها والتحديات التي واجهتها في مختلف العصور. إذ يعد نظام المحاسبة العمومية أحد أهم الأنظمة المحاسبية التي تستخدم

¹ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Transition to the Accrual Basis of Accounting, p 15.

في القطاع العام لتحقيق الشفافية والمصداقية في التعامل مع المال العام. بهدف تقديم معلومات مالية دقيقة وشفافة للجمهور والجهات المعنية، مما يعزز الرقابة المالية على المال العام ويساهم في تحقيق التنمية المستدامة.

المطلب الأول: النظريات المفسرة لنشاط الوحدة المحاسبية

تُعتبر الوحدة المحاسبية من الأسس التي بُنيت عليها نظرية المحاسبة. ومع تقدم الزمن وظهور تطورات جديدة، نشأت ثلاث نظريات تفسر هذا الفرض، وهي كالآتي:

1- نظرية الملكية المشتركة

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر، وقد كانت سائدة في فترة انتشار المشروعات الفردية وشركات الأشخاص، التي كانت تتمتع بنشاط محدود نسبياً. في تلك الفترة، لم يكن هناك فصل واضح بين الشخصية القانونية للمشروع والشخصية القانونية للمالك. إذ تُعد الملكية هي الأساس الذي تُبنى عليه هذه النظرية. لذا، يُعتبر المالك والشركة متشابهان، وتكون المصالح بينهما متطابقة.¹

تستند نظرية القيد المزدوج إلى أن الجانب المدين يمثل حق المالك في الشركة، بينما يمثل الجانب الدائن التزامات المنشأة التي تُعتبر في النهاية التزامات على المالك.

تؤكد هذه النظرية أن وظيفة المحاسبة الرئيسية هي قياس وتتبع القيمة الصافية للمشروع. وبالتالي، تعتبر الأصول ملكاً لصاحب المنشأة، في حين تُعتبر الخصوم التزامات عليه. وبذلك، تُعتبر الإيرادات زيادة في حقوق المالك، بينما تُعتبر المصروفات نقصاً فيها.²

علاوة على ذلك، فإن إيرادات الشركة تُعتبر عناصر موجبة أو سالبة لحساب رأس المال. فإذا زادت العناصر الموجبة عن السالبة، فإن النتيجة تكون زيادة في رأس المال. وعلى العكس، إذا زادت العناصر السالبة عن الموجبة، فإن ذلك يُظهر نقصاً في رأس المال أو خسارة.³

تُحسب نتيجة الأعمال خلال فترة معينة من خلال طرح حقوق صاحب المشروع في بداية الفترة من حقوقه في نهايتها. وبناءً على ذلك، تكون معادلة الميزانية وفق هذه النظرية كالآتي:

$$\text{صافي حقوق الملكية} = \text{إجمالي الموجودات} - \text{إجمالي المطلوبات}$$

¹ مطر محمد عطية، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض، الإفصاح، داروائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص: 84.

² بشير عبد العظيم البنا، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 10.

³ صلاح الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 31.

رأس المال = الأصول - الخصوم

تمثل الأصول الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب المشروع، بينما تمثل الخصوم التزامات صاحب المشروع تجاه الغير. وتُعتبر الإيرادات زيادة في صافي حقوق الملكية، في حين تمثل المصروفات نقصاً فيها. لذا، ما يهم صاحب المشروع هو معرفة الزيادة أو النقص فيما يمتلكه، المتمثل بحق الملكية أو رأس المال، دون الالتفات إلى مصدر أو طبيعة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع.¹

2- نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية في القرن العشرين مع بروز شركات المساهمة وزيادة الاستثمارات الضخمة في المشاريع الصناعية. جاء ذلك في سياق انفصال الملكية عن رأس المال، حيث احتاجت هذه الشركات إلى موارد مالية هائلة وخبرات فنية وإدارية متخصصة.²

كما ظهرت في هذه الفترة شركات المساهمة كشكل قانوني جديد، تعتمد في تمويلها على عدد من المساهمين الذين يساهمون بحصص صغيرة، بالإضافة إلى المقرضين الذين يقدمون الأموال من خلال سندات. ومع تنوع أشكال رؤوس الأموال، بات من الضروري إدارة هذه الشركات بواسطة إدارة متخصصة.³ نتيجة لذلك، أصبحت هذه المؤسسات تملك ذمة مالية مستقلة عن ذمة المساهمين والمقرضين، حيث تم تبني وجهة نظر المنشأة باعتبارها شخصية معنوية مستقلة. وقد نتج عن ذلك عدة نتائج:⁴

- الأصول تُعتبر ملكاً للمشروع وليس لصاحب المشروع، بينما تُعتبر الخصوم والتزامات على المشروع.
- الأرباح والخسائر الخاصة بالمنشأة ليست مرتبطة مباشرة بأرباح وخسائر الملاك، بل تُعتبر الأرباح والخسائر خاصة بالمؤسسة نفسها. يمتلك الملاك حقوقاً على أصول المنشأة وفقاً لنوع ملكيتهم.
- الإيرادات تمثل المقابل الذي تحصل عليه المؤسسة نتيجة تقديم السلع والخدمات، في حين تمثل النفقات تكلفة الحصول على هذه الإيرادات.

تُصاغ معادلة الميزانية وفق هذه النظرية كما يلي:⁵

¹ بشير عبد العظيم البنا، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 11.

² بشير عبد العظيم البنا، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 10.

³ صلاح الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 33.

⁴ نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009، ص: 18-19.

⁵ لؤي وديان و زهير الحدر، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 50.

الأصول = الخصوم

الموجودات = المطلوبات بما فيه رأس المال

وبناءً على هذه النظرية، يتم احتساب صافي الربح أو صافي الخسارة عن طريق مقابلة الإيرادات مع النفقات، ويمكن التعبير عنها بالمعادلة الآتية:

صافي الربح أو صافي الخسارة = الإيرادات - النفقات

تطور مفهوم المحاسبة من التركيز على حقوق الملكية كما في نظرية الملكية المشتركة إلى التركيز على متابعة دخل المستثمرين والتغيرات التي تطرأ على استثمارات المنشأة. يتم ذلك لتقييم كفاءة المنشأة في استخدام أصولها أو فشلها في ذلك في حالة الخسارة.

على الرغم من نجاح نظرية الشخصية المعنوية في تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية في المشاريع الاقتصادية، ولا سيما شركات الأموال، إلا أنها لم تقدم جديداً مقارنةً بنظرية أصحاب المشروع. فكلاهما ينظر إلى الوحدة المحاسبية من منظور الشخصية، سواء كانت حقيقية أو معنوية. كما أنها عجزت عن تفسير الأسس المحاسبية للوحدات غير التجارية، التي لا تهدف إلى الربح، وخاصة وحدات الجهاز الإداري العمومي.¹

3- نظرية الأموال المخصصة

نشأت نظرية الأموال المخصصة نتيجة لعجز النظريتين السابقتين عن تقديم تفسير شامل للوحدات المحاسبية غير الهادفة للربح، حيث تسعى هذه النظرية إلى تجنب فكرة التشخيص في الوحدة المحاسبية. ويُنسب فضل تأسيس هذه النظرية إلى وليم فاتر في عام 1947، حيث إنتقد الفروض التي تقوم عليها النظريتان السابقتان وقدم نقداً لمبادئهما كأساس لتطوير نظرية الأموال المخصصة. في هذه النظرية، تُعتبر الوحدة المحاسبية تعبيراً عن المال بدلاً من التنظيم كما في النظريتين السابقتين، مما يجعل التركيز هنا على المال بحد ذاته، والذي يُعتبر أساس القياس والتوصيل المحاسبي.²

عرف المجلس القومي للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية المال بأنه "وحدة مالية ومحاسبية مستقلة تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية وأي موارد أخرى، بالإضافة إلى ما

¹ عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015، ص: 8.

² قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص: 41.

يرتبط بها من التزامات، والرصيد المتبقي للمال والتغيرات التي تطرأ عليه. يُخصص المال لإنجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة وفقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة".¹

بناءً على ذلك، يُعتبر تعريف المال كوحدة مالية ومحاسبية حجر الزاوية في التباين بين نظام المحاسبة العمومية ونظام المحاسبة المالية المستخدم في شركات القطاع الخاص، حيث يُظهر تأثيره الجذري على العديد من المفاهيم والإجراءات المحاسبية. وفقاً لهذه النظرية، يتم تخصيص مجموعة من الموارد لأداء نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد محصوراً بالغرض المخصص لها. وبالتالي، يُعبر الاعتماد عن الأموال المخصصة لتحقيق غرض معين، بينما يُعبر الاستخدام عن الأنشطة التي تُنفق فيها هذه الموارد وفقاً للقيود المفروضة.

وفقاً لهذه النظرية، تُعتبر المقبوضات والمصروفات تدفقات مالية من وإلى الوحدة، حيث لا تأتي الإيرادات من نشاط إنتاج أو بيع الوحدة، بل من الضرائب والرسوم التي تحصلها. أما المصروفات، فلا تعكس تكلفة الحصول على الإيرادات، بل مجموعة من الموارد التي تخصصها الدولة للإنفاق العام، مما يعني عدم وجود ارتباط بين الإيرادات والمصروفات.²

وعليه، تركز هذه النظرية على الأموال وتدفقاتها وفقاً لمحددات وضوابط معينة، حيث تُعد الأموال وحدة محاسبية مستقلة، مما يجعل دور المحاسبة منصباً على مدى التزام الوحدات الإدارية العمومية بإنفاق المبالغ المخصصة لها.

إستناداً إلى هذه النظرية، يهتم النظام المحاسبي بمفهوم وخصائص وطبيعة النشاط في المؤسسات الإدارية العمومية، حيث يُظهر تساوي موارد هذه الأخيرة مع نفقاتها بهدف عدم تجاوز المبالغ المخصصة لها. وبالتالي، تُكتب معادلة الميزانية كما يلي:³

موارد الوحدة الإدارية (الأصول) = استخدامات الوحدة الإدارية (الالتزامات)

عند عرض نظريتي الملكية المشتركة والشخصية المعنوية المستقلة، يتضح أنهما تقدمان تفسيراً علمياً للمحاسبة من خلال محاولة تحديد صافي الربح أو الخسارة والحفاظ على رأس المال المستثمر، حيث كان

¹ توفيق عبد الجليل وخالد البدور، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2009.

² إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص: 62.

³ سعود جايد مشكور، قاسم محمود عبد الله البعلج وآخرون، المحاسبة الحكومية، دار نيبور، بغداد، العراق، 2018، ص: 20.

تركيزهما على المنشآت الساعية لتحقيق الربح دون التطرق للوحدات غير الربحية كالوحدات الإدارية العمومية.¹

بينما تُعتبر نظرية الأموال المخصصة الأنسب لتفسير نشاط الوحدات الإدارية العمومية، التي تتميز بانعدام العلاقة الشخصية بين الملاك والموجودات كحقوق ملكية، وهو ما تُبنى عليه نظرية الملكية المشتركة. كما أنها لا تهدف لقياس الربح أو الحفاظ على رأس المال المستثمر، بل تركز على الأموال بدلاً من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه، حيث تُخصص الوحدات الإدارية العمومية اعتمادات مالية تُستخدم لأغراض محددة. وهدف المحاسبة في هذه الوحدات هو الرقابة على تحصيل الإيرادات وصرف الاعتمادات في حدود الميزانية العامة للدولة.²

المطلب الثاني: أسس المحاسبة العمومية

تعرف الأسس المحاسبية "بأنها مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بأفعال المعاملات أو الأحداث لأغراض الإبلاغ المالي".³ وذلك لغرض إعداد القوائم المالية أو الحساب الختامي عند نهاية الفترة، حيث تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية واستخلاص النتائج، حيث تحدد هذه الأسس إجراءات وقواعد إثبات ومسك الحسابات وعرض البيانات المالية للهيئات العمومية.

1. تعريف أسس القياس المحاسبي

يشير مصطلح أسس القياس المحاسبية إلى المبادئ والقواعد التي تحدد توقيت الاعتراف بالعمليات المالية وتسجيلها في السجلات والدفاتر المحاسبية بغض النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها. وعند تصميم النظام المحاسبي يمكن التمييز والاختيار بين عدة أسس للقياس المحاسبي، وذلك وفقاً لطبيعة نشاط الهيئة ونوع البيانات المطلوبة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وبالتالي، فإن تطبيق الأسس

¹ إسماعيل خليل إسماعيل نوائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 63.

² يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015-2016، ص: 39.

³ International federation of Accountants, Public Sector Committee, study n 02 Elements of the Financial Statement of National Government, IFAC, New York, 1993, p: 34.

المحاسبي ليس محايدا مما يعني أنه يؤثر مباشرة على نوعية مخرجات النظام المحاسبي لأنها تختلف في توقيت للاعتراف بالإيرادات والنفقات.¹

يرتبط التفضيل أو الاختيار بين الأسس المحاسبية المعتمدة في المحاسبة العمومية بعدة عوامل منها:²

- تحديد أهداف المحاسبة العمومية التي يُتوقع إنجازها على مستوى كل أساس.
- اختلاف محور القياس في القوائم المالية على مستوى كل أساس محاسبي، ويعبر عن المعلومات التي تصورها وتعرضها القوائم المالية للوحدة، وذلك عن طريق تحديد نوع الموارد التي يتم قياسها الموارد النقدية، المالية، أو اقتصادية، مع ربطها بتوقيت الاعتراف بالمعاملات والأحداث المرتبطة بتلك الموارد.
- تحديد طبيعة وعناصر القوائم المالية التي يتم إعدادها وتقديمها عن كل فترة مالية.

2. أنواع أسس القياس المحاسبي

يرجع سبب تعدد الأسس المحاسبية إلى طبيعة العلاقة بين العمليات المالية وتوقيت الاعتراف بها وإختلاف النظرة في كيفية وتوقيت ربط الإيرادات والنفقات بالفترة المحاسبية وفي هذا الإطار، يتناول هذا المطلب دراسة وتحليل مختلف الأسس المحاسبية مع التركيز على الفرق فيما بينها وتحديد سلبيات وإيجابيات كل منها كما يلي:³

- الأساس النقدي.
- أساس الاستحقاق.
- الأساس النقدي المعدل.
- أساس الاستحقاق المعدل.

1. 1 الأساس النقدي

يسمى الأساس النقدي أيضا بأساس الخزينة لأنه يعكس حركة وتغيرات الخزينة من خلال متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية من وإلى الصندوق، إذ لا يتم تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات

¹ إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مطبعة الاشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 11.

² خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، الأردن، عمان، ط 1، ج 1، 2018، ص: 49.

³ زهير شلال ، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 26.

المحاسبية، ما لم يكن لها أثرا نقديا مباشرا بالزيادة أو النقصان عن الموجودات المالية للهيئة المحاسبية، حيث ويتم تسجيل النفقات عند دفعها حقيقة وليس عند الالتزام بها، أما الإيرادات فيتم قيدها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعليا وليس عندها تاريخ استحقاقها.¹

2. 1. 1 تعريف الأساس النقدي

يعرف الأساس النقدي بأنه " التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات".² وبالتالي، فإن التسجيل المحاسبي وفقا لهذا الأساس يتم تبعا للتحصيل أو الدفع النقدي الفعلي، كما يستلزم الاعتراف بالعمليات المالية عندما يترتب عليها دفع أو استلام للنقدية فقط، حيث تسجل المحاسبة تبعا للتدفقات النقدية الداخلة والخارجية فقط سواء التي تخص الفترة المالية المعنية أو الفترات السابقة أو اللاحقة.

كما تم تعريفه أيضا على النحو الآتي " يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية النفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كان النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية إلى سنة سابقة أو لاحقة".³

يقضي العمل بالأساس النقدي للإثبات بتحميل الفترة المحاسبية بالإيرادات المحصلة فعليا والنفقات المدفوعة فعليا أيضا، لذا يظهر في الحساب الختامي للدورة المالية الإيرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة بغض النظر عن تاريخ نشوء الحق أو الالتزام الذي قد يعود إلى سنة مالية سابقة أو لاحقة.

يوجب على الهيئة المعتمدة لهذا الأساس عند انتهاء السنة المالية التوقف عن تحصيل الإيرادات وصرف اعتمادات للنفقات حسب ما ينص عليه قانون المالية لتلك السنة، ويتم الغاء أو إعادة تخصيص الاعتمادات التي لم تصرف أما الإيرادات التي يتم تحصيلها بعد هذه السنة المالية تسجل في الحساب الختامي لسنة التحصيل.⁴

¹ نفس المرجع، 2014، ص: 16-17.

² إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، 2002، ص: 11.

³ المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1980، ص: 15.

⁴ بوخلفي مسعود، هواري معراج، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية: دراسة تحليلية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016، ص: 51.

باختصار، يتمثل مفهوم المدخلات في النظام المحاسبي الذي يعتمد الأساس النقدي للقياس المحاسبي في المبالغ المستلمة فعلياً في الخزينة خلال فترة القياس سواء أن كانت مستحقة لنفس السنة أو الفترات مالية سابقة. وبالتالي، فإن الإيرادات المستحقة للوحدة المحاسبية خلال الفترة الحالية والتي لم يتم تحصيلها لا تعتبر من إيرادات الفترة محل القياس وإنما تعد إيرادات الفترة التي سيتم فيها التحصيل الفعلي. أما بالنسبة للمدفوعات، فهي تتشكل من مجموع المبالغ التي أنفقت وصرفت فعلياً خلال الفترة المحاسبية محل القياس، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ المدفوعة تخص الفترة الحالية أم لا.¹

تطبيق الأساس النقدي للإثبات المحاسبي ينتج قائمة مالية واحدة يمكن تقسيمها بقائمة المقبوضات وقائمة المدفوعات النقدية، والتي تتكون من الرصيد النقدي لأول الفترة يضاف إليه كل المقبوضات النقدية وي طرح منه كل المدفوعات النقدية خلال الفترة والناتج يعبر عن رصيد النقد لآخر الفترة والذي يعبر عن المركز المالي للهيئة العمومية.²

وبناء على ما سبق يمكن القول أن واقعة الدفع أو التحصيل النقدي هو أساس التسجيل في النظام المحاسبي الذي يعتمد هذا الأساس وليس تاريخ نشأة الالتزام أو تاريخ الاستحقاق، كما أن مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغي ولا يعتد بها عند إجراء الإيقاف السنوي للسجلات المحاسبية من أجل إعداد الحسابات الختامية للوحدة.

2.1.2 مزايا الأساس النقدي

ينتج عن إتباع الأساس النقدي التركيز عنده إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح ودقة لتحديد رصيد الخزينة النهائي والذي يمثل الفرق بين تدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى الوحدة، حيث ويتميز النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي بما يلي:³

- التركيز على عنصر النقدية وإدارة تدفقات النقدية نظراً لأهميتها.
- الاهتمام بالموازنة العامة وبالتالي تصبح المهمة الرئيسية هي مراقبة ومتابعة تنفيذها.

¹ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 27.

² إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، الطبعة الأولى، 2013، ص 41.

³ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 28-30.

- يكون تركيز المحاسبة على التدفقات النقدية لإيرادات ونفقات الموازنة بدلا من قياس الربح أو تقييم الأصول. لهذا لا يتم إعداد قائمة المركز المالي للوحدات الحكومية.
- التطابق في الفترة المحاسبية بين الحسابات والموازنة العامة نظرا للارتباط بينهما فتكون دورة حياة تلك الحسابات هي نفسها دورة حياة الموازنة العامة والتي تقدر بسنة.
- سهولة فهمه وتطبيقه فهو لا يحتاج إلى خبرات محاسبية واسعة لدى الموظفين.
- يتميز بالبساطة والوضوح، عدم الحاجة إلى إجراءات التسوية للإيرادات غير المحصلة أو الالتزامات غير مسددة. كما يحقق رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية.
- السرعة والسهولة في إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم إقفال الحسابات في نهاية السنة، وكذا إعداد التقارير والقوائم المالية.
- إلغاء المبالغ الزائدة من الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة للدولة والتي لم يتم صرفها خلال السنة المالية، والتي يتم استرجاعها من طرف الخزينة العمومية، باستثناء بعض الحالات المحددة قانونا.

2. 1. 3 عيوب الأساس النقدي

- بالرغم من الانتشار الواسع لاستخدام واعتماد الأساس النقدي للإثبات المحاسبي، إلا أن الكثير من الأدبيات المحاسبية تدعو إلى التخلي عنه واستبداله بأساس الاستحقاق كما توجه له العديد من الانتقادات والعيوب يمكن ذكرها كما يلي:
- اعتماد الأساس النقدي لا يحقق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الهيئات العمومية، لأنه يقوم بقيد العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية عند إثبات واقعة القبض أو الدفع النقدي، وبالتالي فإن العمليات التي لا يترتب على تنفيذها تدفق نقدي مباشر من وإلى الخزينة العمومية لا تظهر في السجلات المحاسبية سواء عند حدوثها أو عند حلول تاريخ استحقاقها.¹
 - يعرض الوضع النقدي وليس الوضع المالي للوحدة لأنه لا يقوم بقيد حقوق الهيئات العمومية التي بلغت آجال استحقاقها والتي لم تحصل، إضافة إلى عدم قيد التزاماتها والتي تعتبر ديونا على الخزينة العمومية والتي لم يحن وقت دفعها خلال السنة المالية، وهذا ما يؤدي إلى عدم دقة البيانات المالية.

¹ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 30.

- يوفر الأساس النقدي مجالا للتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول آجال استحقاقها للتقليل من العجز، أو الإسراع في استهلاك الاعتمادات المالية في نهاية السنة، حتى لا تحول الأرصدة الباقية إلى الخزينة العمومية مما قد ينشأ عنه الإسراف في إنفاق المال العام.
- يؤدي عدم الإفصاح عن قيم كبيرة من الالتزامات الحكومية بالقوائم المالية إلى عدم كفاءة عملية تقييم الأداء المالي ونتائج الأعمال، والمركز المالي للمؤسسة العمومية.
- بالنسبة للإيرادات يتم الاعتراف بها وتقييدها في الدفاتر المحاسبية في الفترة المالية التي تم فيها التحصيل النقدي لها دون الأخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه الإيرادات المتعلقة بالفترة المحاسبية ذاتها أو فترات مالية أخرى، وهذا ما ينتج عن تداخل في نشاط السنوات المالية وعدم تميز بينها وبالتالي الخروج عن مبدأ الاستقلالية السنوية¹.
- عدم إمكانية إجراء المقارنة بين نتائج السنوات المتتالية بسبب تداخل الفترات المالية فيما بينها وعدم الفصل بين إيرادات ونفقات كل سنة على حدا، لأن مجموع المقبوضات المالية لسنة لا تعتبر بالضرورة عن إيرادات المحصلة والمبرمجة في ميزانية نفس السنة فقط، مما ينتج عنه عدم توفير البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية لأغراض قياس وتقييم الأداء الحكومي في استغلال الموارد المتاحة لها والرقابة على التكاليف، باعتبارها أهم أهداف النظام المحاسبي الحكومي الفعال في العصر الحديث².
- مضمون القوائم المالية يركز على حركة السيولة النقدية فقط حيث إن هذه القوائم تحتوي على ثلاث عناصر هي التحصيلات النقدية، المدفوعات النقدية والرصيد النقدي، والذي يعبر عن الفرق بين تدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الخزينة العمومية³.
- لا يسمح بتوفير بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، وذلك بسبب عدم وجود حسابات لمتابعة وقيد العمليات المالية المتعلقة بتقييم الأصول والاحتياجات أو لمتابعة المحزونات، حيث انه محاسبة النقد لا توفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية، ومن ثم لا يؤخذ

¹ أمينة هناء جابي، حكيم ملباني، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد 10، المجلد 02، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص: 139.

² محمد السيد سرايا وسمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000، ص ص: 47-48.

³ International federation of Accountants, Public Sector Committee, *Op.cit*, 1993, p: 36.

بعين الاعتبار لاحقاً إذا ما كان الأصل ما زال قيد الاستخدام أو أنه وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي أو تم بيعه¹.

- زيادة احتمال عدم تناسق حجم الاعتمادات المالية المخصصة في الميزانية مع حجم المدفوعات النقدية الفعلية خلال السنة المالية، مما يصعب عملية اعداد الميزانيات التقديرية للسنة القادمة بسبب قصور النظام في مجال تحديد حجم التزامات الدولة غير المدفوعة أو تحديد حقوقها غير المحصلة لعدم إثباتها محاسبياً، إذ أن الدفاتر المحاسبية لا تظهر حجم النفقات مستحقة الدفع والتي لم تسدد رغم حلول آجال استحقاقها. وبالتالي، فإنها لا تأخذ بالحسبان عند تقدير المدفوعات النقدية المتعلقة بالسنة القادمة، مما يؤدي إلى زيادة احتمالات أن تكون المدفوعات الفعلية للسنة القادمة أكبر من قيم الاعتمادات السابق تقديرها².

2.2 أساس الاستحقاق

وفقاً لهذا الأساس، يسجل الحساب الختامي كل الإيرادات والنفقات المرتبطة فقط بالدورة المحاسبية، وذلك بمجرد استحقاقها أو الالتزام بها حتى وإن لم ينتج عنها أثر نقدي، حيث يتم إثبات الالتزامات والمبالغ المستحقة للدولة في الدفاتر المحاسبية عند استحقاقها طالما أنها تخص السنة المالية بغض النظر عن واقعه التحصيل أو التسديد النقدي حيث تعتبر الفترة المحاسبية لكل سنة مالية فترة مستقلة بحد ذاتها.

2.2.1 تعريف أساس الاستحقاق

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه أساس محاسبة يتم الاعتراف بموجبه في المعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها بغض النظر عن موعد استلام النقد، ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في سجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية في الفترات الزمنية الخاصة بها³.

يقوم هذا الأساس علي مبدأ استقلال السنوات المالية والذي يعتبر كل سنة مالية وحدة مالية مستقلة تحمل بالمصروفات التي تخصها، وتدرج في الحساب الختامي الإيرادات التي تخص السنة بغض النظر عما تم

¹ Accounting Standards Board, Financial Reporting Standards, Reporting Financial Performance Better Accounting for Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government, Consultation Paper, United Kingdom, 1994, p: 16.

² أمينة هناء جابي، حكيم ملباني، مرجع سبق ذكره، ص: 139.

³ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007، ص: 906.

دفعه وتحصيله، هذا يعني أن تتضمن حسابات السنة المالية جميع الإيرادات والنفقات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها الوحدة دون اعتبار للتاريخ التي حصلت أو ستحصل فيه ويستلزم إتباع هذا الأساس إجراء تسويات جردية للنفقات والإيرادات و إجراء جرد فعلي للمخازن والأصول الثابتة والمتداولة لتحديد ما تم استفاؤه خلال السنة المالية بالإضافة إلى حساب الاهتلاكات وغيرها.¹

والعمل بهذا الأساس، يتطلب أن تظل الدفاتر وسجلات المحاسبة مفتوحة لمدة تكميلية بعد انتهاء السنة المالية حتى تتم التسوية لجميع العمليات المالية المستحقة خلال السنة المالية والفترة المتممة لها، الأمر الذي يؤكد فكرة استقلال الذمة المالية لسنة التي يتم فيها تسجيل وعرض النتائج وبين المركز المالي للدولة بصفة دقيقة وواضحة، تمكن إجراء المقارنة بين نتائج مختلف الدورات المالية بصورة سليمة وعادلة.

تسجل هذه الطريقة الإيرادات والنفقات العمومية على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة وتاريخ إثبات الإلزام المالي عليها، بغض النظر عن حركة السيولة النقدية الناتجة عنها. ويترتب على ذلك تخصيص حسابات لإظهار تطور عناصر الذمة المالية للوحدات العمومية، ويستلزم إتباع هذا أساس تطبيق إجراءات تقييم المخزون، وقياس الأصول الثابتة والمتداولة مع حساب أقساط اهتلاك سنويا من أجل إعداد القوائم المالية الختامية، مما يسمح بتقييم الأداء وإظهار نتائج بصفة دقيقة، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات بما فيها الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول.²

وفي هذا الإطار، توجه السياسات إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية على المستوى الدولي نحو دراسة إمكانية تطبيق على أساس الاستحقاق على محاسبة وحدات القطاع العام، نظرا لمطالبة السلطات التشريعية بضرورة توفير البيانات الكاملة عن تطور تكاليف نشاط الهيئات العمومية، من أجل تقييم الأداء وتحقيق أغراض الرقابة والمساءلة عن مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام، وبيان مدى تحقيقها للأهداف المسطرة بأقل تكلفة.³

مما سبق يمكن استنتاج أن اعتماد أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات بين إيرادات ونفقات كل سنة للهيئات العمومية المتماثلة وفي نفس الهيئة لسنوات مختلفة، كما يوفر البيانات الكافية لإعداد

¹ بشير عبد العظيم البناء، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 01، 2011، ص: 12.

² إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة، عمان، 2003، ص: 139.

³ محمد أحمد الحجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون سنة نشر، عمان، 2007، ص: 51.

الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وبالتالي يسهل عملية فرض الرقابة واتخاذ القرار وإعداد التقديرات للفترات المقبلة.

2.2. 2 مزايا أساس الاستحقاق

تباينت الآراء حول أهمية التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي للإثبات في القطاع العام بين مؤيد ومعارض ومن أهم مزايا اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي يمكن ذكر العناصر الآتية:

- توفير بيانات كاملة حول حقوق والتزامات الوحدة الحكومية، من خلال إظهار المركز المالي بصورة عادلة يثبت حقوق الغير على دولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد التواريخ ما يضمن المتابعة الدقيقة لحجم الدين العمومي محاسبيا.
- إمكانية المقارنة بين إيرادات ونفقات سنوات متتالية بصورة واضحة وسليمة كما يمكن من المقارنة في نفس السنة بين عدة هيئات عمومية تنشط في نفس المجال.
- قياس صافي الفائض أو العجز لكل نشاط على حدى وكذلك للوحدة ككل.
- يعطي البيانات المالية والحقائق ضرورية لإدارة المركز المالي للحكومة بصفة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الدولة والتزاماتها، أي حقوق الحكومة وحقوق الغير.
- يميز بين كل من النفقات الرأسمالية والنفقات الإدارية وما يعكسه من أثر إيجابي على حقيقة نتائج الأعمال وسلامة وعدالة المركز المالي.¹
- يسهل عملية الرقابة والمتابعة والتحليل للتقارير المحاسبية، عن طريق توفير البيانات حول تطور تكاليف الوحدات العمومية من أجل قياس تكلفة النشاط لهذه الوحدات، وكذا تقييم مستوى الكفاءة والأداء في إدارة المال العام، وذلك يدخل في إطار تطبيق محاسبة التكاليف.
- يوفر بيانات ومعلومات عن كافة العمليات وبأنها أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية مما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة وأخرى، ويوفر أساسا لإعداد تقديرات الموازنة، ويحقق الفعالية للوظيفة الرقابية

¹ Hasaan A. G. Ouda, Making Governmental Accounting More Practice-Relevant : Practitioner's Perspective, Proceeding of 15th CIGAR (Comparative International Government Accounting Research) Conference, Malta University-Malta, June 4-5, 2015, p: 9.

والإدارية للنظام المحاسبي بما يمكن من المحافظة على أموال وموارد الدولة أو التقليل من فرص الإسراف واستنفاد الاعتمادات دون مبرر¹.

- تحقيق المساءلة حول كافة الموارد التي تمتلكها الوحدة، وكيفية توزيع تلك الموارد، كما لا يدفع الوحدات الحكومية إلى الإسراف في إنفاق اعتماداتها في نهاية السنة.
- تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة من خلال قوائم مالية دقيقة مما يسهل على مستخدميها عملية اتخاذ القرارات، ويظهر أيضا المركز المالي للحكومة وتغيراته.
- إظهار كيفية قيام الحكومة في تمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية كما يفيد في تقييم أداء الحكومة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها وإنجازاتها ويجعلها أكثر شفافية².
- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة تعهداتها.
- يحسن من نوعية ودور الإبلاغ المالي لدى وحدات القطاع العام.
- تحقيق الشفافية المالية والرفع من مستوى نزاهة وموثوقية البيانات والقوائم المالية المبلغ عنها.
- يعزز مصداقية الدولة ويرفع من ثقة المجتمع في الهيئة العمومية في إدارة العام.
- ضبط التحكم المحاسبي على مجمل حقوق ومديونية وحدات القطاع العام، عن طريق إبراز مبالغ الحقوق المثبتة والمحصلة، الملغاة والباقية للتحصيل من جانب الإيرادات، إضافة إلى تحديد المبلغ الملزم بها والمدفوعة، الملغاة والباقية للتسديد من جانب النفقات³.

2.2. 3 عيوب أساس الاستحقاق

رغم حماسة المؤسسات الدولية وبعض منظمات المهنة للمحاسبة وتشجيعها للاعتماد أساس الاستحقاق ورغم تعدد مزايا تطبيق هذا الأساس إلى أنها وجهت له العديد من الانتقادات والعيوب التي يمكن ذكرها أهمها فيما يلي:⁴

¹ قاسم إبراهيم الحسني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص: 60.

² Aurelia Ștefănescu & Eugeniu Țurlea, ACCRUAL ACCOUNTING, FOUNDATION FOR THE FINANCIAL REPORTING INTO THE PUBLIC SECTOR ENTITIES, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(2), 2011, P: 312, 313.

³ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Study n 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting, IFAC, New York, 2003, p: 08.

⁴ أمينة هناء جابي، أهمية اصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، العدد 08، المجلد 04، 2017، ص ص: 691 692.

- يستلزم أن تظل الحسابات المفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية، من أجل اتمام إجراءات التسوية الخاصة بنفقات وإيرادات السنة مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد الحسابات الختامية وكذلك نشر القوائم مالية، مما يقلل من فائدتها لمستخدميها ويضعف من الرقابة المالية.
 - إثارة شكوك جدية حول إمكانية اعتماد أساس الاستحقاق كأساس مشترك في القطاع العام والخاص كون تقنياته صممت خصيصا لتلبية احتياجات القطاع الخاص، وإمكانية مقارنة المتطلبات المحاسبية للقطاعين.
 - ان المحاسبة على أساس الاستحقاق لا تقيس النتائج وتوفر فكرة صغيرة عن الأداء مع التركيز على تكلفة الخدمات والكفاءة. بالإضافة إلى صعوبة وتكاليف التنفيذ.
 - لا تحظى الميزانية المعدة على أساس الاستحقاق بشعبية كبيرة، إذ يعتقد انها تتعرض لخطر انضباط الميزانية وتؤثر على رقابة الأموال العمومية.
- وبالرغم من العيوب السابقة الموجهة لأساس الاستحقاق إلا أن الفوائد المتوقعة منه أكثر أهمية مقارنة بهذه العيوب، مما جعل العديد من الدول والحكومات تشرع في اعتماده بأعداد متزايدة.

2 - 3 الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل

يجمع هذا الأساس بين خصائص الأساسين السابقين ويمكن اعتباره أساسا واحدا، أساس الاستحقاق أو النقدي المعدل وتترجح التسمية بحسب كثرة الخصائص المستمدة من أي أساس بينهما.

يوجي مضمون هذا الأساس المعدل بتطبيق أساس الاستحقاق بالنسبة لبعض العناصر، وتطبيق الأساس النقدي بالنسبة للعناصر الأخرى. يشمل الأساس النقدي المعدل المبالغ التي قبضت أو المدفوعة فعلا مضافا إليها قيمة الحسابات المتوقعة تحصيلها أو المتوقع دفعها خلال فترة محددة. يطبق الأساس النقدي على معظم عناصر الإيرادات والمصروفات باستثناء بعض عناصر الإيرادات التي يمكن التنبؤ بمقدارها والتأكد من إمكانية تحصيلها مثل الضرائب العقارية، كذلك بعض عناصر المصروفات التي يترتب عنها نشوء التزام، كالرواتب والأجور، ففي كلتا الحالتين يطبق عليهما أساس الاستحقاق¹.

¹ مسعود بوخالفي وهواري معراج، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، المجلد 02، العدد 31، الجلفة الجزائر، ص ص: 51-52.

يعرف أساس الاستحقاق المعدل بأنه أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية. هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيرادات فلا يعترف به لحين يصبح متاحا لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف لبعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع. ومن الصعب في وقع الأمر وضع تعريف محدد لأساس الاستحقاق المعدل نتيجة تنوع التعديلات على محاسبة أساس الاستحقاق في الممارسة العملية.¹

بعد عرض مختلف الأسس المحاسبية للإثبات فإن السؤال المطروح هو كيفية اختيار والتفضيل بين مختلف هذه الأسس وهنا تجدر الإشارة إلى ضوابط المفاضلة والاختيار بين الأسس السابقة الذكر. فنظرا لأهمية أساس الإثبات المحاسبي في تحديد بنية النظام المحاسبي العمومي فإنه من الأهمية مناقشة أسس القياس المحاسبي المتعارف عليها، وتقييم الأساس المناسب الذي يمكن الاعتماد عليه في النظام المحاسبي الحكومي وقدرته على تحقيق أهداف النظام.

إذ لا تعتبر أسس الإثبات المحاسبي هدفا في حد ذاتها، فالدفاع عن أي منها والمفاضلة بينها يجب أن يتم ضمن مجموعة من المعايير. كمدى قدرة الأساس الذي يتم اختياره على توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال وتمكين الأطراف ذات العلاقة من تقييم النشاط ومستوى الأداء، ومدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية لتطبيق الأساس الذي يتم اختياره بشكل سليم وصحيح مع الأخذ بعين الاعتبار قاعدة التكلفة والمنفعة، وكذلك تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية واستخدام الأساس الذي يخدم مصالحهم.

تستعمل أغلبية الدول في مجال المحاسبة العمومية الأساس النقدي أو الأساس المشترك، إلا أن التطور في نظم المحاسبة العمومية والرغبة في تطبيق المفاهيم الجديدة مثل موازنة البرامج والأداء ونظم الموازنة والتخطيط والبرمجة، واستخدام مبادئ المحاسبة التجارية وخاصة مبادئ محاسبة التكاليف سوف يؤدي بالوحدات الإدارية إلى استخدام أساس الاستحقاق في قياس نتائج البرامج والخطط وتقييم الأداء.²

¹ علي مسعودي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل التوجه نحو عصريّة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد 04، المجلد 01، 2018، ص: 192.

² أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، 2017، ص: 690.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي العمومي

يُعتبر النظام المحاسبي العمومي أحد الأنظمة الفرعية المهمة في إطار المحاسبة العمومية، حيث يشمل جميع العمليات المتعلقة بتوثيق الإيرادات العامة وأوجه إنفاقها، بالإضافة إلى إعداد التقارير والقوائم المالية وتقديمها للجهات المعنية.

1- تعريف ومميزات النظام المحاسبي العمومي

يعتمد التنفيذ الفعّال للموازنة على وجود نظام محاسبي قوي يوفر تغطية شاملة للمعاملات المالية العامة، ويقوم على نظام رقابة داخلية فعّالة لمتابعة الأصول والخصوم والتغيرات التي تطرأ عليها.

1-1 تعريف النظام المحاسبي العمومي

يُعرف النظام المحاسبي العمومي بأنه "الوسيلة التي تُستخدم لتقديم المعلومات المفيدة في تقدير الإيرادات والنفقات العامة السنوية عبر الموازنة العامة. وهو نظام معلوماتي يقدم تفاصيل حول الأداء السابق، ويقيّم كفاءة الأجهزة الحكومية في تنفيذ الموازنة، حيث إن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة هي علاقة تكاملية".¹

كما يُعتبر النظام المحاسبي الحكومي جزءاً من نظام المحاسبة الحكومية، ويهدف إلى تحقيق أهداف ووظائف المحاسبة الحكومية التي تتعلق بمتابعة النشاط الحكومي في الوحدات الحكومية عبر رصد الآثار المالية لهذا النشاط وتقديم البيانات والمعلومات في شكل تقارير وقوائم مالية تُقدم للمعنيين.²

يُعرّف أيضاً بأنه "مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والقواعد والإجراءات التي تُمكن من عرض وتحليل السياسات المتعلقة بالنشاط الحكومي".³

كذلك، يُعتبر نظاماً يتضمن مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية الرسمية التي تستخدم مستندات وسجلات تساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية والتأكد من التزامها بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالجباية والإنفاق، مما يُسهل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية.⁴

¹ إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص: 133.

² محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام للتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 19.

³ لؤي وديان و زهير الحدر، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 21.

⁴ محمود عبد الله محمود وشاح، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

بناءً على ما سبق، يمكن القول إن النظام المحاسبي العمومي يركز على متابعة نشاط الوحدات العمومية، ويجب أن يتم إدارته بطريقة قانونية، حيث تحكمه تشريعات الدولة التي تحدد القواعد المالية والمحاسبية ونوع المستندات والسجلات المتعلقة ببنيتها، مما يُساعد على تنفيذ عملية الرقابة على الموازنة.

1-2 مميزات النظام المحاسبي العمومي

يتميز النظام المحاسبي العمومي بالخصائص الآتية:

- **تحكم التشريع في النظام**، حيث تخضع جميع التصرفات المالية والمحاسبية في الهيئات العمومية لقواعد محددة، تأخذ شكل قوانين وتعليمات.
- **وجود نماذج مستندات ودفاتر سجلات محاسبية**، لضمان تحقيق رقابة فعالة على جميع العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بالإيرادات والنفقات، حيث تمثل هذه المستندات الدليل الموضوعي لصحة العمليات، ويتم توحيدها من قبل وزارة المالية كسلطة مركزية.¹
- **العمل وفق الموازنة العامة للدولة**، يتم إعداد الموازنة العامة قبل بداية السنة وتشمل تقديرات للإيرادات والنفقات، كخطة مالية تعكس أنشطة الدولة وسياساتها، مما يتطلب الربط بين النظام المحاسبي والموازنة العامة لضمان التكامل بينهما.
- **تجانس أنواع الحسابات**، يوجد دليل محاسبي يحدد القواعد التي تضعها الإدارة المركزية المسؤولة عن تنظيم حسابات الدولة، لتحديد أنواع الحسابات التي يجب فتحها في سجلات الوحدة الحكومية، مما يضمن إمكانية توحيد الحسابات الختامية للدولة.²
- **توحيد شكل التقارير والقوائم المالية**، تأخذ التقارير والقوائم المالية في الوحدات الحكومية نماذج موحدة وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها القوانين واللوائح المالية، بهدف إظهار الموقف المالي على مستوى الوحدة الحكومية والجهاز الحكومي بشكل عام.³

2- وظائف النظام المحاسبي العمومي

يُعتبر النظام المحاسبي العمومي أحد الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة العامة في تنفيذ الأنشطة والعمليات المالية العمومية. وتتمثل أهم وظائف النظام المحاسبي العمومي في النقاط التالية:

¹ إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 67.

² نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 24.

³ لؤي وديان وزهير الحدر، المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 21.

- **متابعة المتحصلات النقدية**، يعتني نظام المحاسبة العمومية بمتابعة المدفوعات المستحقة للحكومة من الأفراد والمؤسسات، والعمل على تحصيلها في مواعيدها، وتسجيلها بشكل دقيق.
- **شبكة الاتصال الرسمية**، يُمثل النظام المحاسبي الحكومي قناة الاتصال الرئيسية التي توفر بيانات ومعلومات ومؤشرات بين السلطة التنفيذية وأجهزة الرقابة الخارجية، خاصةً السلطة التشريعية.
- **فرض الرقابة على الأموال العامة**، يهدف نظام المحاسبة العمومية إلى تطبيق الرقابة على الأموال العامة لمنع حدوث أي ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام، وكشف الأخطاء المحتملة.
- **توفير البيانات للمساعدة في اتخاذ القرارات**، يُقدّم النظام البيانات والمعلومات اللازمة لمختلف الجهات، لتستخدمها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المناسبة.¹
- **التسجيل التاريخي للأنشطة الحكومية**، يقوم نظام المحاسبة العمومي بتوثيق الأنشطة الحكومية بشكل رقمي، من خلال تسجيل تفاصيل المعاملات المالية التي تجريها الدوائر الحكومية.
- **متابعة الالتزامات المالية**، يراقب النظام ما يستحق للدولة من ضرائب ورسوم وأي التزامات أخرى على الأفراد والمؤسسات، ويعمل على تحصيلها وتسجيلها بشكل منظم.²
- **توفير التقارير حول تنفيذ البرامج**، يُقدّم النظام التقارير الضرورية حول تنفيذ البرامج والخدمات المقدمة من قبل الأجهزة الحكومية، مما يعزز الشفافية والمساءلة.

3- مراحل عملية التسجيل المحاسبي العمومي

- تشمل عملية التسجيل المحاسبي العمومي ثلاث مراحل رئيسية تهدف إلى معالجة وقياس العمليات المالية للتعرف على نتائجها، وهي كالتالي:³
- **التجميع**، في هذه المرحلة، تقوم الوحدة الإدارية العمومية بتسجيل العمليات المختلفة في دفتر اليومية، وفقاً لتسلسلها التاريخي استناداً إلى المستندات المؤيدة لها.
 - **التبويب**، يتم في هذه المرحلة تجميع جميع العمليات المالية السابقة ذات الطبيعة المتشابهة في مجموعات منسقة، تحمل أسماء الحسابات المستخدمة في المحاسبة العمومية.

¹ محمود عبد الله محمود وشاح، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 23.

² منى سالم المعاضيدي ودلال باشي، تقييم كفاءة تطوير النظام المحاسبي في العراق، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 28، العدد 82، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2006، ص: 179.

³ عشة فاطمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور ثالث، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2022/2021، ص: 44.

- **التلخيص وعرض النتائج**، في هذه المرحلة تقوم الهيئات الإدارية العمومية بإعداد الأرقام التي تمثل أوجه الأنشطة والبرامج، وتقديمها في شكل تقارير وقوائم مالية مؤقتة، بالإضافة إلى القوائم السنوية التي تعرض المركز المالي ونتائج العمليات المالية.

4- خصائص النظام المحاسبي العمومي الفعال

- يشير خبراء الأمم المتحدة إلى أن النظام المحاسبي الفعال، الذي يسهم في تنفيذ برامج الإدارة ويحقق الاستخدام الأمثل للأموال العمومية، يجب أن يتمتع بالخصائص الموالية:
- **التوافق مع التشريعات**، يتماشى نظام المحاسبي العمومي مع النصوص الدستورية والقوانين والتشريعات، مما يضمن التزام الأجهزة الحكومية بها.
- **توفير المعلومات التحليلية**، يقدم معلومات مفيدة لدعم التحليل الاقتصادي، ويربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.¹
- **الربط بين التصنيفات**، من الضروري أن يرتبط تصنيف النظام المحاسبي ارتباطاً وثيقاً بتصنيفات الميزانية.
- **هيكل النظام**، يكون هيكل النظام المحاسبي العمومي مصمماً بطريقة تسهل عملية الرقابة والمراجعة بجميع أشكالها.
- **المرونة في التصميم**، يُصمم النظام المحاسبي بحيث يكون قادراً على التكيف مع التغيرات دون الحاجة إلى إجراء تغيير شامل للنظام بأكمله.²
- **الإفصاح عن المركز المالي**، يتمتع النظام المحاسبي بالقدرة على تقديم إفصاح كامل عن المركز المالي للدولة.
- **وضوح تخصيص الموارد**، إعداد الحسابات بطريقة توضح الأغراض والعناصر التي تُخصص لها الموارد، وكذلك الأفراد المسؤولين عن حمايتها واستخدامها في تنفيذ البرامج.³

¹ حسين خماس، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 05، المجلد 04، 2001، ص: 130.

² عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أحمد دراية، أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2020-2119، ص: 163.

³ نوال ضريفي والصادق ضريفي، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 02، العدد 03، جامعة مسيلة، الجزائر، جوان 2018، ص: 73.

من خلال استعراض هذه الخصائص، يتضح أن الأنظمة المحاسبية التقليدية تُركز على تقديم بيانات تقي بأغراض الرقابة المالية القانونية فقط، مما يجعلها غير قادرة على تطوير أنظمة محاسبية تتناسب مع احتياجات المعلومات التي تعكس نتائج البرامج المعنية بالاعتمادات المخصصة. بينما يتميز النظام المحاسبي الفعال بخصائص متطورة، مما يُتيح لمخرجاته التعبير عن نتائج المشاريع والبرامج الحكومية بشكل أكثر دقة وفاعلية.

المبحث الثالث: الموازنة العامة للدولة كمدخل لنظام المحاسبة العمومية

احتلت الموازنة العامة حيزاً هاماً من اهتمام دول العالم نظراً لأهميتها كوثيقة مالية تعكس خطة الدول والتوجهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية. كما ينظر إليها بأنها ليست مجرد وثيقة محاسبية لتوضيح النفقات والإيرادات العامة للدولة، وإنما هي وثيقة لها صلة بالاقتصاد ووسيلة من وسائل الدولة في تحقيق أهدافها، وهي نظام موحد يمثل البرنامج المالي للدولة لسنة مالية قادمة.

يتطرق هذا المبحث إلى مفهوم الميزانية العامة للدولة وعلاقتها بنظام المحاسبة العمومية وكذا الرقابة على المال العام.

المطلب الأول: تطور مفهوم الموازنة العامة بين الاتجاه التقليدي والاتجاهات الحديثة

مرت أساليب إعداد الموازنة العامة بعدة مراحل تتماشى مع الأهداف المرجوة من استخدامها ومتطلبات كل مرحلة يتم فيها تطبيق مبدأ الموازنة. في البدايات، كان التركيز منصباً على الجانب الرقابي أكثر من التخطيطي والبرمجي، حيث كانت تستخدم في المرحلة الأولى كأداة لتسيير الأعمال ومراقبتها، ثم كأداة للسيطرة الإدارية والتنفيذية ومحاربة التضخم والكساد. ومع المرحلة الثالثة، تم استخدامها كأداة للتخطيط والبرمجة.¹

وفيما يلي سيتم عرض التطورات والاتجاهات الأساسية، التقليدية والحديثة، التي مرت بها الموازنة العامة بما يتناسب مع تطور دور الدولة والأهداف المرجوة من تنفيذ الموازنة العامة.

¹ نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور ثالث، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016-2017، ص: 18.

1- الموازنة التقليدية (موازنة البنود)

تطورت مراحل الموازنة وتنوعت اتجاهاتها في ظل الأنظمة الحديثة دون أن تتجاهل الأساسيات المستخدمة في المراحل السابقة. بل جاء هذا التطور نتيجة لتعدد وظائف الموازنة واستخداماتها في اتجاهات فكرية جديدة تتطلبها التحولات الإدارية والاقتصادية والسياسية. ومن الملاحظ أن أي موازنة عامة، في أي مرحلة من التطور، تستمر في المرحلة التالية، لكن المهم هو مستوى التركيز على إحدى وظائف الموازنة دون الأخرى لتجنب المساوئ الناتجة عن ذلك النظام في تلك المرحلة.¹

1-1 نشأة وتطور الموازنة التقليدية

نشأت الموازنة التقليدية أو موازنة البنود في إنجلترا، ومرت بتطورات عدة قبل أن تنتقل إلى الدول الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية، ثم إلى باقي دول العالم. بدأ تطبيق الموازنة التقليدية في الحكومة الفيدرالية الأمريكية عام 1921 عندما صدر قانون الموازنة والمحاسبة، في حين كانت قد طبقت في بريطانيا ودول أوروبية أخرى منذ القرن التاسع عشر. وقد سبقت حكومات الولايات والمدن في الولايات المتحدة الحكومة الفيدرالية في تطبيق الموازنة التقليدية. استمر هذا التطبيق حتى عام 1939، حيث بدأت تظهر الموازنات الحديثة، مثل موازنة الأداء، وبدأت بعض الوزارات الفيدرالية في الولايات المتحدة بتطبيق هذا النوع الجديد من الموازنة.²

2-1 مفهوم الموازنة التقليدية

- تُعتبر الموازنة التقليدية النموذج الأول للموازنة العامة بمفهومها الحديث، وهي الأقدم والأكثر انتشاراً بين أنواع الموازنات الحكومية. تُطبق على نطاق واسع في الدول النامية، ويُطلق عليها عدة مسميات منها:³
- **موازنة البنود**، لأنها تركز على بنود الموازنة والاعتمادات المرصودة لكل منها، مما يتطلب الالتزام بها عند الإنفاق.
 - **موازنة الرقابة**، لأنها تهدف إلى إحكام الرقابة المالية على النفقات العامة في الوزارات والمصالح الحكومية، لمنع اختلاس أموال الدولة وضمان عدم صرفها في غير الأوجه المحددة.

¹ جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2004، ص: 174.

² محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة السادسة، 2014، ص 174.

³ المرجع نفسه، ص: 198-200.

- الموازنة الجزئية أو المتدرجة، حيث تزداد نفقاتها سنوياً بمعدلات صغيرة، مستندة إلى نفقات السنة السابقة كأساس للتقدير، مع إضافة زيادة سنوية (عادةً 5% أو 10%) لتغطية الزيادات المتوقعة في الرواتب وتكاليف شراء المواد.

" الخاصية الرئيسية لموازنة البنود هي أن اختيارات السياسة توضع بمعزل عن واقع الموارد، مما يعني أن السياسة غير مستدامة، وأن أسلوب الصرف لا يعكس الأولويات التي تسعى الحكومة لتحقيقها، لذا ترتبط التكاليف المباشرة ببنود الموازنة وليس بنشاطات البرامج".¹

3-1 مزايا الموازنة التقليدية

للموازنة التقليدية العديد من المزايا التي يبرزها مؤيدو هذا النوع من الموازنة، ومن أهمها:²

- وجود نماذج وتعليمات واضحة لإعداد الموازنة العامة.
- سهولة إعداد الموازنة عند تقدير احتياجات كل جهة حكومية.
- تسهيل إحكام الرقابة على صرف الأموال العامة.
- البساطة والوضوح، مما يسهل إجراء الدراسات والمقارنات بين الإيرادات والنفقات للسنوات السابقة.
- سهولة تحديد المسؤولية عن الإنفاق.
- وجود قواعد تنظيمية مثل قاعدة السنوية وقاعدة شمول الموازنة العامة.

4-1 الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية

تُوجه إلى الموازنة التقليدية عدة انتقادات، أهمها:³

- عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات.
- عدم ارتباطها بشكل دائم بالخطوط التنموية للدولة.
- عدم القدرة على قياس الأداء الفعلي للأجهزة الحكومية.
- قلة المرونة عند التنفيذ، حيث تكون الاعتمادات مرصودة لبنود محددة فقط.

¹ خلف عبد الله الوردات وسهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 274.

² محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 201.

³ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 21.

2- موازنة الأداء

تُعتبر موازنة الأداء نتيجة للجهود الأولى الرامية لإصلاح نظام الموازنة التقليدية في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تركز بشكل خاص على تحسين الكفاءة الإدارية وتقليل النفقات، كما تهدف إلى قياس كفاءة الأجهزة الحكومية في إنجاز المشاريع.

1-2 نشأة وتطور موازنة الأداء

تاريخياً، يمكن إرجاع فكرة موازنة الأداء في الولايات المتحدة إلى بداية القرن العشرين، حيث ظهرت بشكل بسيط في مدينة نيويورك بين عامي 1913 و1915. كانت تلك بداية تجربة لوضع موازنة تكاليف لتلك المدينة، وساهم مكتب البحوث البلدية في تطوير هذا النوع من الموازنة، تضمنت الموازنة ثلاث وظائف رئيسية هي: تنظيف الشوارع، صيانة الشوارع، وصيانة المجاري، حيث تم تقسيم كل وظيفة إلى عشرة أنشطة، وأُطلق عليها "التقسيمات حسب الأعمال". وضعت معدلات الأداء اللازمة للقياس، مثل عدد الأميال التي يتم تنظيفها من الشوارع، وتقدير تكاليف تنفيذ كل وحدة، بالإضافة إلى التكاليف الإجمالية. وتم تعزيز هذا التقسيم بتبويب للنفقات على أساس نوعي لكل نشاط¹. ومع ذلك، لم يدم تطبيق هذا النوع من الموازنة طويلاً، حيث توقفت مدينة نيويورك عن استخدامه في عام 1915 بسبب كثرة التفاصيل وقلة المرونة عند التنفيذ².

2-2 مفهوم موازنة الأداء ومتطلبات تطبيقها

يعرف أحد المفكرين الأمريكيين المعروفين في مجال الموازنة العامة الأستاذ جيسي بيركهيد، موازنة الأداء بأنها تصنيف يركز على الأنشطة التي تقوم بها الحكومة وليس على المشتريات. وبالتالي، تتقل موازنة الأداء التركيز من وسائل التنفيذ إلى النتائج المحققة. من جهة أخرى، يعرف مكتب الموازنة في الولايات المتحدة موازنة الأداء على أنها تلك الموازنة التي توضح الأهداف المرتبطة بالاعتمادات المالية وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق تلك الأهداف، بالإضافة إلى البيانات الإحصائية التي تقيس الإنجازات وما تم إنجازه من أعمال تحت كل برنامج.

¹ محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 204.

² مهدي مأمون الحسين، المحاسبة الحكومية، دار الإعصار العلمي للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص 135.

3-2 مزايا موازنة الأداء

تسهم موازنة الأداء في تحقيق العديد من المزايا منها:¹

- تحسين توزيع الإمكانات المالية المتاحة لدى الدولة بشكل أفضل مقارنة بالموازنة التقليدية، حيث تقدم بيانات تفصيلية للجهات المسؤولة عن توزيع الاعتمادات بين الوزارات والمصالح والمشاريع المدروسة.
- تعزيز فعالية تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية، مما يسهل الرقابة في مرحلة التنفيذ بفضل المعايير المحددة للأداء.
- تزويد المواطنين بمعلومات شاملة حول الخدمات التي تقدمها الحكومة، بما في ذلك وصف البرامج والمشاريع الحكومية، والأهداف المرجوة، وتكاليف التنفيذ.

4-2 الانتقادات الموجهة لموازنة الأداء

تواجه موازنة الأداء عدة انتقادات، أبرزها:²

- صعوبة تحديد وحدات قياس الأداء (المخرجات) التي تستخدم لتقييم الإنجازات لكل وزارة ومصلحة حكومية، حيث تنتم بعض الأنشطة الحكومية بصعوبة وضع معايير لقياس أدائها.
- تحديات في تطبيق الموازنة، إذ يتطلب ذلك وجود أنظمة محاسبية معقدة ومتابعة دقيقة.
- ارتفاع التكاليف المرتبطة بتطبيق موازنة الأداء، والتي تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين ذوي الخبرة.
- التركيز على تحقيق الكفاءة في المشاريع قصيرة الأجل يجعل موازنة الأداء تبدو كعائق أمام التخطيط طويل المدى.

3- موازنة البرامج والأداء

مرت موازنة البرامج والأداء بعدة مراحل قبل أن تتضح أهدافها وأقسامها ومقاييسها بوضوح. ظهرت موازنة الأداء في البداية كنوع مستقل عن موازنة البرامج، ثم تطورت إلى النظام المعروف بموازنة البرامج والأداء. تمثل موازنة البرامج والأداء نتاج التحسينات والتطورات التي أدخلها المفكرون على نظام الموازنة في الولايات المتحدة خلال الخمسينات والستينات من القرن العشرين.³

¹ نادية مغني مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 23.

² المرجع نفسه، ص: 23-24.

³ جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 186.

3-1 نشأة وتطور موازنة البرامج والأداء

يعود الفضل إلى ديفيد نوفيك من مؤسسة راند الأمريكية في تطوير هذا النوع من الموازنة. ففي عام 1954، قدم نوفيك شرحًا تفصيليًا حول كيفية تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة الدفاع الأمريكية، حيث استعرض مضمونها في تقرير بعنوان "الاقتصاد والفعالية في الحكومة من خلال الإجراءات الجديدة للموازنة"، واقترح تسميتها بموازنة البرامج. في عام 1955، درست لجنة "هوفر الثانية" التقدم المحرز في تطبيق موازنة الأداء في أجهزة الحكومة الفيدرالية الأمريكية، ووجدت أن التطبيق كان ناجحًا بدرجات متفاوتة. أوصت اللجنة بضرورة مواصلة تلك الأجهزة اتخاذ خطوات إضافية في هذا الاتجاه، وتبنت مقترحات نوفيك بشأن وزارة الدفاع، مما أدى إلى دعم تسمية هذا التطور الجديد بموازنة البرامج¹.

استجابةً لإقتراح نوفيك بإجراء دراسة شاملة حول إمكانية تطبيق موازنة البرامج في الجهاز الحكومي الفيدرالي، أُجريت الدراسة تحت إشرافه، وتم جمع عدة أبحاث حول الموضوع. في عام 1964، صدرت دراسة منسقة تحت عنوان "موازنة البرامج" والتي تضمنت توصيات بإدخال موازنة البرامج إلى جميع الوزارات وأجهزة الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة².

3-2 مفهوم موازنة البرامج والأداء

تعددت التعريفات لموازنة البرامج والأداء، ومن أبرزها:

عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة موازنة البرامج والأداء على أنها مجموعة من الأساليب التي تمكن مديري البرامج من التركيز على تحقيق الأهداف ضمن مسؤولياتهم، مع مقارنة التنفيذ بحسب الوقت والتكاليف وساعات العمل والموارد³.

تعتبر موازنة البرامج نظامًا إداريًا يربط التخطيط الاستراتيجي بعيد المدى بالموازنة، مع التركيز على التحليل، مما يمكن الوحدات الإدارية الحكومية من توزيع الموارد المتاحة بفعالية لتحقيق أهدافها القريبة والبعيدة⁴.

¹ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 25.

² محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 212.

³ خلف عبد الله الوردات وسهيل بسيم الدباس، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 273.

⁴ خلف عبد الله الوردات وسهيل بسيم الدباس، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 216.

كما يُعرف البرنامج على أنه مزيج من الأنشطة الحكومية التي تؤدي إلى نتائج ملموسة قابلة للتحديد والوصف. وبالتالي، فإن موازنة البرامج والأداء تعني إدارة النفقات الحكومية من خلال مقارنة مقترحات البرامج لكل الوحدات الإدارية المخولة بتنفيذ الأهداف المماثلة، وقياس نتائج هذه الهيئات بشكل كمي.¹

من خلال ذكر التعاريف السابقة يتضح أن موازنة البرامج والأداء تهدف إلى ربط الاعتمادات بتحقيق الأهداف المخططة، وتعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمفاضلة بين البرامج البديلة لتحقيق أهداف معينة. وبهذا، تجمع بين أبعاد التخطيط والتنفيذ والرقابة.

3-3 مزايا موازنة البرامج والأداء

تقدم موازنة البرامج والأداء العديد من المزايا، أبرزها:²

- تحديد الأهداف الوطنية بشكل واضح وترتيبها حسب الأولويات وترجمتها إلى برامج ومشاريع قابلة للتنفيذ.
- تقديم صورة دقيقة عن حجم الإنفاق الحكومي من خلال تحديد مسبق لكلفة الأعمال التي سيتم تنفيذها.
- توسيع صلاحيات مديري الدوائر في مجالات التخطيط والرقابة الذاتية، مما يؤدي إلى تحميلهم مسؤولية الكفاءة في الأداء.
- رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية والإدارية من خلال إضافة مؤشرات جديدة للتقييم والمراقبة.
- تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواجية فيها.
- مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية، مما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- تعزيز كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية.
- إقامة ترابط أفضل بين الخطط قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل.
- إنشاء قاعدة بيانات موثقة وعلمية عن مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي وزيادة الاعتماد على معدلات أداء ومقاييس إنجاز نموذجية.
- تحسين كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية.

¹ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 25.

² إسماعيل حسن أحمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 213.

- تقديم مبررات منطقية للإنفاق في الوقت الراهن والمستقبل.
- ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج القضايا الأساسية بشكل واضح ومبسط.

3-4 الانتقادات الموجهة لموازنة البرامج والأداء

تواجه موازنة البرامج والأداء بعض الانتقادات منها:¹

- صعوبة تحديد الأهداف بشكل دقيق لجميع الأجهزة والنشاطات الحكومية.
- تحديات في قياس العوائد (النتائج) لبعض البرامج والمشاريع بشكل ملموس.
- ارتفاع التكاليف المالية اللازمة لتطبيق موازنة البرامج في بعض الأجهزة الحكومية الصغيرة.
- الحاجة إلى إرسال كميات كبيرة من المعلومات إلى مديرية الموازنة حول البرامج الرئيسية والفرعية والدراسات التحليلية المعدة من قبل الأجهزة الحكومية المختلفة.
- معارضة بعض السياسيين وأصحاب المصالح لموازنة البرامج، حيث يعتبرونها تهديدًا لمصالحهم وتضييقًا لمجالات نفوذهم.

4- الموازنة الصفرية

تعود فكرة الموازنة الصفرية إلى عام 1952، حيث كتب الأستاذ فيرن لويس (Verne Lewis) مقالة في مجلة الإدارة العامة الأمريكية بعنوان "نحو نظرية للموازنة"، انتقد فيها أسلوب الموازنة العامة التقليدية في توزيع أموال الدولة، داعياً إلى تبني نهج جديد يعتمد على تقديم بدائل متعددة ودراسة نتائج كل بديل، كما كان يناهز بتخصيص الأموال بناءً على ذلك. ورغم عدم تسميته للفكرة بـ "الموازنة الصفرية"، إلا أن المفهوم كان مشابهاً لتلك الموازنة.²

4-1 نشأة وتطور الموازنة الصفرية

أما بداية تطبيق الموازنة الصفرية، فتعود إلى عام 1961 عندما رفع مدير مكتب الموازنة في وزارة الزراعة الأمريكية، ديفيد بيل (David Bell)، مذكرة إلى وزير الزراعة يقترح فيها إدخال تعديلات على تعليمات إعداد الموازنة. واحتوت تلك المذكرة على نص يوصي بمراجعة التمويل الأساسي لكل برنامج، مع

¹ عثمان محمد ياسين فراج وياسمين فاوي يوسف، وآخرون، تقييم أساليب إعداد الموازنة العامة، المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، مصر، المجلد 6، العدد 1، 2022، ص: 12.

² محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 232.

ضرورة تبرير كل برنامج من الصفر. في عام 1962، أصدرت وزارة الزراعة تعليمات لإعداد موازنة العام المالي 1964، حيث تبنت مفهوم الموازنة الصفرية، ما يعني مراجعة جميع البرامج بشكل تفصيلي.¹

ومع ذلك، توقفت وزارة الزراعة الأمريكية عن تطبيق هذا النوع من الموازنة في عام 1965 بعد اعتماد الحكومة الفيدرالية لموازنة التخطيط والبرمجة في عهد الرئيس ليندون جونسون. وفي عام 1967، أوصت هيئة الأمم المتحدة بتطبيق الموازنة الصفرية في الدول النامية خلال مؤتمرها الذي عُقد في الدنمارك.

ظهر نجاح الموازنة الصفرية بشكل واضح أول مرة في شركة تكساس للآلات عام 1969، حيث كتب بيتر بيهر (Peter Pyhrr) مقالة حولها في مجلة هارفارد لإدارة الأعمال، مما أثار اهتمام حاكم ولاية جورجيا الذي استدعاه لتطبيقها في الولاية. في منتصف السبعينيات، عادت الحكومة الفيدرالية الأمريكية لتطبيق الموازنة الصفرية في عهد الرئيس جيمي كارتر حتى خلفه الرئيس ريجان في يناير 1981.²

2-4 مفهوم الموازنة الصفرية

يعتمد المفهوم الأساسي للموازنة الصفرية على عدم الاعتماد على بيانات الموازنات السابقة عند إعداد الموازنة، مما يستلزم إعادة دراسة وتقييم البرامج والأنشطة القائمة للنظر في إعادة اعتبارها أو تعديلها أو إلغائها، كما لو كانت جديدة.

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنة الصفرية، وأبرزها:

عرفت هيئة الأمم المتحدة في مؤتمرها عام 1967 الموازنة الصفرية بأنها "نظام يفترض عدم وجود أي خدمات أو نفقات في البداية، ويأخذ في الاعتبار الحد الأدنى من التكلفة أو الأكثر فعالية للحصول على مجموعة من المخرجات".³

وقد عرّفها بيتر بيهر في عام 1972 بأنها عملية تخطيط وموازنة تتطلب من كل مدير إداري تبرير كل محتويات موازنته بالتفصيل بدءًا من نقطة الصفر، مما أدى إلى تسميتها بالموازنة الصفرية.⁴

في عام 1977، أوضح بيتر بيهر أن الموازنة الصفرية تتطلب مراجعة برامج ومشاريع المنظمة (الحالية والجديدة) بشكل منظم، على أساس التكلفة والعائد.⁵

¹ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 28.

² محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 233.

³ محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 236.

⁴ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 29.

⁵ إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 122.

3-4 مزايا الموازنة الصفرية

تقدم الموازنة الصفرية العديد من المزايا، منها:¹

- تركيزها على كيفية تحقيق الأهداف من خلال كفاءة وفعالية نظم التخطيط والرقابة للمشاريع.
- كونها أداة تحليلية تساعد في ترجمة الأهداف إلى خطط تنفيذية، مما يمكن من توزيع الموارد المتاحة وفقاً للأولويات المطلوبة.
- توفير وسيلة لتقييم آثار مستويات التمويل على البرامج والمشاريع، مما يعطي الإدارة صورة تفصيلية تساهم في الرقابة على المستويات الإدارية الأخرى.

4-4 الانتقادات الموجهة للموازنة الصفرية

واجهت الموازنة الصفرية عدة انتقادات ومشكلات، يمكن تلخيصها فيما يلي:²

- تعرضت لمعارضة من ذوي المصالح والجماعات الضاغطة الذين اعتبروها تهديداً لمصالحهم.
- نقص عدد الموظفين المؤهلين لتطبيقها.
- عدم توفر بيانات كافية عن البرامج والمشاريع.
- استغراق الوقت اللازم لإعداد الموازنة.
- صعوبة إخضاع جميع البرامج والمشاريع لمتطلبات الموازنة الصفرية.
- صعوبة تقييم جدوى كل برنامج أو مشروع سنوياً، حيث إن العديد من البرامج تحتاج إلى أكثر من سنة لتظهر نتائجها، مما يجعل تقييمها سنوياً مضيعة للوقت والجهد.
- صعوبة ترتيب أصناف القرارات حسب الأولويات.

بعد تحليل مختلف أساليب إعداد الموازنة العامة، يمكن القول بأن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الموازنات العامة تتقاطع بين جميع هذه الأساليب. إن الانتقال من أسلوب لآخر يعكس جهود تطوير النموذج السابق استجابةً للمشكلات التي ظهرت عند تطبيقه.

تركز جهود التطوير على أبعاد أو وظائف معينة، حيث تجسد موازنة البنود البعد الرقابي، بينما تركز موازنة البرامج والأداء على إدارة البرامج وتقييم أداء الأنشطة الحكومية. ثم انتقلت جهود التطوير نحو

¹ عثمان محمد ياسين فراج، ياسمين فاوي يوسف، وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2022، ص: 13.

² المرجع نفسه، ص: 14.

التركيز على البعد التخطيطي، مما أدى إلى ظهور الموازنة الصفرية، التي تسعى لإعادة مراجعة سنوية لترتيب أولويات برامج الحكومة لتحسين الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة الحكومية.

تجدر الإشارة أيضا إلى أن هذه الأساليب، بما في ذلك أسلوب الموازنة التعاقدية، تم اختبارها وتطبيقها في الولايات المتحدة على مدار أكثر من أربعين عامًا، وقد أدت التجارب إلى العودة لتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء كونه أثبت فعاليته ومرونته في تنفيذ الموازنة العامة، مما يعزز تحقيق الأهداف المخططة وترشيد الإنفاق العام.¹

المطلب الثاني: العلاقة بين النظام المحاسبي العمومي والموازنة العامة للدولة

لقد احتلت الموازنة العامة للدولة جزءا هاما من الدراسات المالية في السنوات الأخيرة، إذ تعد أداة هامة من أدوات السياسة المالية للدولة. كما ترتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي العمومي للدولة.

1. تعريف الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي العمومي

تُعتبر الموازنة العامة أداة مالية ومحاسبية تتحمل مسؤولية جمع الأموال اللازمة لتغطية احتياجات النفقات السنوية. ينظر المحاسبون إلى الموازنة على أنها مجموعة من الجداول والأرقام الحسابية تتعلق بالاعتمادات المخصصة والمقدرة للإنفاق على الأغراض المحددة، بهدف تحقيق أهداف الدولة. كما تتضمن جداول للإيرادات العامة المتوقعة، مقسمة حسب أنواعها ومصادرها.²

تعد الموازنة العامة للدولة خطة معتمدة تشمل برامج عمل وتقديرات للإيرادات والنفقات المطلوبة لتنفيذ البرامج الحكومية خلال الفترة القادمة، مما يجعلها الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي. ومن خلال هذا النظام، يتم معالجة البرامج والأنشطة المتفرعة عن الموازنة العامة، لتوفير تقارير وقوائم تحتوي على معلومات تتعلق بتلك البرامج، يتم استخدامها في المجالات الإدارية والمالية.³

تستلزم العلاقة بين النظامين وجود تنسيق فعال بينهما، وأحد أهم متطلبات ذلك هو وجود دليل حسابات موحد في كلا النظامين. يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على تقسيمات الموازنة ورموزها عند فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام. علاوة على ذلك، تعتمد القرارات المتعلقة بإعداد الموازنة للسنة

¹ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 30.

² جمال لعمارة، مرجع سبق ذكره، 2004، ص 130.

³ إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 156.

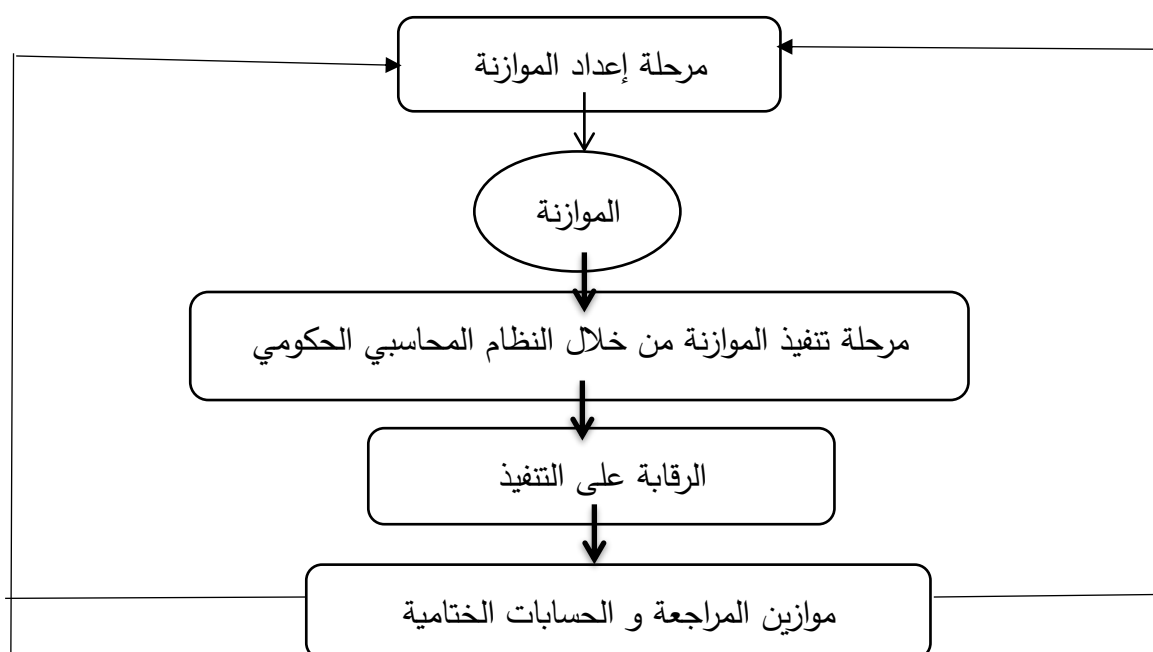
المالية على النتائج الفعلية للسنة السابقة، التي يقدمها النظام المحاسبي حول الإيرادات والمصروفات، بالإضافة إلى المؤشرات التي يوفرها النظام بشأن تنفيذ الخطط والبرامج.¹

بناءً عليه، تعتمد دقة تقديرات الموازنة بشكل جوهري على التقارير المالية التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي. وهذا يوضح العلاقة الوطيدة بين النظامين، حيث تتبادل الموازنة العامة والمحاسبة الحكومية التأثير، مما يجعل العلاقة بينهما تتميز بالتداخل لتحقيق أهداف مشتركة.

يمكن دراسة العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي من حيث الدورة التي تمر بها الموازنة والنشاطات التي يقوم بها النظام المحاسبي، حيث يوضح الشكل التالي هذه العلاقة بشكل أكثر تفصيلاً.²

الشكل 1 : العلاقة بين الموازنة العامة للدولة و النظام المحاسبي الحكومي

بيانات النظام المحاسبي الحكومي



المصدر: محمد خالد المهاني وحسن عبد الكريم ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مرجع سابق، ص: 89.

¹ محمد خالد المهاني وحسن عبد الكريم سلوم، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 65، العراق، 2007، ص ص: 88-89.

² إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 57.

2. مرحلة إعداد الموازنة

يتضح من الشكل أن عمليات التخطيط والتحضير لإعداد الموازنة تعتمد بشكل رئيسي على البيانات والمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي بشأن المصروفات والإيرادات الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة العامة السابقة، تركز التقديرات على النتائج الفعلية مضافاً إليها بعض التعديلات حسب الحاجة. وقد انتُقد التخطيط التقليدي لهذا النهج، حيث يُفترض أن يستند إلى تحليل البدائل المختلفة لكل نشاط والتكاليف المرتبطة بكل بديل، فضلاً عن العلاقة بين الأنشطة المختلفة.¹

3. مرحلة التنفيذ

تبدأ مرحلة التنفيذ بإصدار أوامر الإنفاق وفقاً لما هو مخصص لكل وحدة إدارية، بالإضافة إلى توزيع قوائم الإيرادات المقدرة المطلوب من كل إدارة تحصيلها. يتم بعد ذلك قبض الإيرادات وصرف النفقات طبقاً لما هو منصوص عليه في الموازنة العامة. يهتم النظام المحاسبي الحكومي بتثبيت القيود المحاسبية المتعلقة بالإيرادات والمصروفات، وفتح الحسابات وفقاً للتقسيمات المعتمدة في الموازنة العامة وتصنيفاتها. تُقدم التقارير الشهرية وأحياناً الربع سنوية عن المصروفات والإيرادات التي تمت في الوحدات الإدارية الحكومية.² تُختتم مرحلة تنفيذ الموازنة بنهاية السنة المالية، حيث تُقفل الحسابات ويُعد الحساب الختامي. يتضح هنا وجود علاقة تبادلية بين تنفيذ الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي، حيث يتناول النظام قياس وتبويب وتسجيل العمليات المالية الناتجة عن تنفيذ الموازنة، ويقدم التقارير المالية والقوائم المالية التي تحتوي على معلومات عن تنفيذ الموازنة.³

كما يعتمد تنفيذ الموازنة على التقارير التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي، ويتحدد عمل النظام المحاسبي بالنسبة للنفقات العامة بمقدار الاعتمادات التي يجب صرفها، والتي لا يجوز تجاوزها بأي حال. في مجال متابعة التنفيذ، يوفر النظام المحاسبي بيانات ومعلومات تسهل متابعة تنفيذ الموازنة والالتزام بالاعتمادات المدرجة، وذلك عبر التقارير الدورية والشهرية والربع سنوية وكشوف المطابقة والتسويات.⁴

¹ قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص 90.

² محمد خالد المهائني، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

³ إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 157.

⁴ محمد خالد المهائني وحسن عبد الكريم سلوم، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 91.

4. مرحلة الرقابة

يُعتبر النظام المحاسبي الحكومي المسؤول عن الرقابة على الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة وكذلك عن المسؤولين عن الإنفاق والجباية. يتعين عليهم تقديم البيانات السليمة عن الأموال المعينة لهم للسلطات المختصة. يوفر النظام المحاسبي الرقابة السابقة واللاحقة لمتابعة أي خلل في التصرف في المال العام. كما تُعتبر التقارير الرقابية التي تنفذها أجهزة الرقابة، بما تحمله من تشخيص للمشكلات والمعوقات والمخالفات، مؤشرات هامة تُستفاد منها في إعداد وتحضير موازنة السنوات المقبلة.¹

بالإضافة إلى ذلك، يستخدم النظام المحاسبي نفس المسميات والمصطلحات وأساليب التصنيف ونظم الترميز المستخدمة في الموازنة العامة، سواء بالنسبة للإيرادات أو النفقات، مما ينعكس في تصميم المستندات والسجلات المحاسبية المستخدمة، بحيث تتلاءم مع تصنيفات الموازنة. وهذا يعني أن الموازنة العامة تُعتبر بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي حجر الزاوية أو المحور الأساسي، حيث تشكل جزءاً مؤثراً من مكونات هذا النظام، وتدخل بياناتها في نطاق سجلاته وتقاريره.

أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة وأساليب تخطيطها وإعدادها وتنفيذها، وهو ما سينعكس تلقائياً على الأسس والإجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير المالية، مما يظهر الطبيعة التكاملية للعلاقة بينهما.²

من خلال ما سبق، يمكن استنتاج أن نظام المحاسبة العمومية يعمل في خدمة الموازنة العامة ويُعتبر أداة لتنفيذها، حيث تتداخل العلاقة بين النظامين بشكل متكامل ومتزامن، مما يجعل من الصعب تصور نظام محاسبي عمومي بدون وجود الموازنة العامة للدولة.

المطلب الثالث: الرقابة على المال العام

تُعد الرقابة على الوحدات الإدارية ذات أهمية كبيرة نظراً لعمومية ملكية المال العام وكبر الأنشطة والمشاريع التي يُخصص لها مبالغ كبيرة. تهدف الرقابة على الموازنة العامة للدولة إلى التأكد من صحة وسلامة العمليات والإجراءات من الناحية المستندية والحسابية، ومدى التزام الوحدات بالاعتمادات المدرجة في الموازنة والتوجيهات المالية والإدارية.

¹ المرجع نفسه، ص: 91.

² نادية مغني، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 53.

1- تعريف الرقابة المالية

تُعرّف الرقابة المالية بأنها "العملية التي تتيح للإدارة اكتشاف أي انحرافات عن الخطط الموضوعة، تمهيداً لتحديد المسؤولية واتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيحها وتجنب الأخطاء في المستقبل".¹

كما تُعرف بأنها "مجموعة من الإجراءات والوسائل المتبعة للتأكد من سلامة التنفيذ والتحقق من أن التطبيق يتم وفق الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء أو المخالفات والعمل على علاجها وتقادي تكرار حدوثها، والتأكد من أن ما تم أو يتم مطابق لما كان مخططاً له، وكشف الانحرافات المسجلة أثناء التنفيذ لتصحيحها وتجنب ظهورها في المستقبل".²

أيضاً، يمكن تعريف الرقابة المالية بأنها الإشراف والفحص والمراجعة من قبل سلطة أعلى على كيفية سير العمل داخل الوحدة، والتأكد من الاستخدام الأمثل للأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، وضمان تحصيل الموارد وفق التشريعات والتنظيمات المعمول بها، فضلاً عن التحقق من مدى تحقيق المنظمة لأهدافها وسلامة القوائم المالية.³

مما سبق يمكن الاستنتاج أن الرقابة المالية تعني متابعة العمليات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات، والتأكد من أن الأداء الفعلي يسير في مساره الطبيعي وفقاً للخطط الحالية، وكشف الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.

2- أهداف الرقابة المالية

تتعدد أهداف الرقابة المالية وفقاً لما تحدده فقرات القوانين المختلفة، والتي تركز في الغالب على الأهداف التقليدية، ومن أبرزها:⁴

- التحقق من الاستخدام السليم للموارد المالية، التأكد من أن جميع النفقات تم تنفيذها وفقاً للقواعد واللوائح والقوانين المعمول بها، بهدف اكتشاف أي مخالفات لمنع تكرارها.
- التأكد من دقة الحسابات، ضمان صحة الحسابات الختامية والقوائم المالية المختلفة.
- تحقيق سلامة الأنظمة المالية، التحقق من كفاءة الأنظمة والتعليمات والقوانين المالية، ومدى انسجامها مع المتطلبات الحالية.

¹ لؤي وديان و زهير الحدر ب مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 97.

² أحمد حنيش، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الانفاق العمومي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، مالية ونقد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015-2016، ص: 118.

³ فاطمة عشة، مرجع سبق ذكره، 2022، ص 46.

⁴ نفس المرجع، 2022، ص 46.

- **متابعة تنفيذ الخطط**، رصد تنفيذ الخطط الموضوعة وفقاً لما هو مقرر، وتقييم الأداء للتحقق من توافق التنفيذ مع الخطط، واكتشاف الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- **اكتشاف القدرات المميزة**، تعتبر الرقابة المالية أداة مهمة لاكتشاف الأفراد ذوي القدرات الاستثنائية من خلال مراقبة الأداء والتقارير المقدمة للإدارة العليا، مما يعزز الأداء ويحفز المبدعين.
- **أساسيات موازنة البنود**، تُعتبر الرقابة المالية من المرتكزات الأساسية التي تنطلق منها موازنة البنود، والتي تتسم بعدم المرونة وعدم إمكانية تغيير المخصصات المالية خارج الأوجه المحددة في الموازنة المعتمدة من البرلمان.

3- أنواع الرقابة على المال العام

تتميز الرقابة المالية بأنها عملية مستمرة ودائمة، وتختلف أشكالها وفقاً لمعايير الممارسة المهنية، كما تتباين من دولة لأخرى. يمكن تقسيمها وفقاً لعدة اعتبارات يمكن تلخيصها كالآتي:

3-1 من حيث توقيت عملية الرقابة

تختلف الرقابة حسب توقيتها، حيث يمكن التمييز بين الرقابة السابقة، أثناء التنفيذ، والرقابة اللاحقة كمايلي:¹

- **الرقابة السابقة**، تشير إلى الرقابة التي تُمارس قبل تنفيذ الصرف بالنسبة للنفقات، وتتطلب الحصول على اعتماد الجهة المسؤولة. يهدف هذا النوع من الرقابة، المعروف بالرقابة الوقائية، إلى منع التجاوزات والأخطاء عبر مراجعة الحسابات والمستندات والتحقق من الالتزام باللوائح. وفقاً لمعهد المحاسبين القانونيين في أمريكا، "تشير إلى نظام يتضمن عمليات مراقبة مالية وتنظيمية ومحاسبية لضمان حسن سير العمل في المنشأة". تساهم هذه الرقابة في تقليل الهدر والفساد، مما يضمن إدارة المال العام بشكل فعال.

- **رقابة أثناء التنفيذ**، تتمثل في رقابة مستمرة خلال مراحل التنفيذ، حيث تسمح هذه الرقابة باكتشاف أي انحرافات خلال تنفيذ الأعمال واتخاذ الإجراءات الفورية لمعالجتها قبل أن تتفاقم.
- **الرقابة اللاحقة**، تهدف إلى الكشف عن المخالفات والأخطاء المالية التي قد تحدث أثناء جباية الأموال أو إنفاقها. يتم ذلك من خلال مراجعة العمليات المالية التي تمت فعلاً، ومقارنتها مع الخطط السابقة،

¹ عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه في علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2014-2015، ص: 21.

مما يسهل كشف أي نقص أو زيادة في الأموال. تساهم هذه الرقابة في محاسبة المسؤولين ومنع أي عبث بالموارد المالية.

2-3 من حيث الجهة القائمة بالرقابة

يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية كما يلي:¹

- **الرقابة الداخلية**، تُمارَس غالباً من قبل وزارة المالية، وتقوم السلطة التنفيذية بمراقبة أجهزتها التنفيذية. يمكن تصنيف هذه الرقابة إلى نوعين:

* **رقابة رئاسية**، يتم فرضها مباشرة من وزارة المالية على الوزارات التي تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة.

* **الرقابة الوصائية**، تمثل ممارسة السلطة التنفيذية للرقابة على المؤسسات المستقلة، ويشمل ذلك مناقشة مشروعات ميزانياتها وحساباتها الختامية والمصادقة عليها.

- **الرقابة الخارجية**، تُمارسها هيئات تدقيق خارجية مستقلة، لا ترتبط بالوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة. تقدم هذه الهيئات تقاريرها للسلطة التشريعية، وتهدف إلى التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية، ومطابقتها للقوانين والتأكد من كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في تحقيق أهدافها.

تعتبر الرقابة الداخلية مكمل للرقابة الخارجية، فإذا كانت الرقابة الداخلية نزيهة وفعالة، وارتبطت برقابة خارجية ذات مستوى عالٍ من الأداء، فإن الفجوات ونقاط الضعف ستُعالج بفاعلية.

3-3 من حيث السلطة الممارسة للرقابة

يمكن تصنيف الرقابة وفقاً لهذا المعيار إلى الأنواع الآتية:²

- **رقابة السلطة التنفيذية**، يُقصد بها ممارسة الرقابة من قبل الأجهزة الإدارية المركزية أو غير المركزية، حيث تتمثل مهمة هذه الرقابة في جمع البيانات وتحليلها لضمان تطبيق اللوائح وتحقيق الأهداف بكفاءة. ينتهي دور هذه الرقابة عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات وتنبيه السلطات المختصة.

- **رقابة السلطة التشريعية**، تتمتع السلطة التشريعية بصلاحيات واسعة تمكنها من مراقبة الأداء المالي للحكومة، وتوجيه وتصحيح أي انحرافات عن الخطط والأهداف. تعتبر صلاحية المصادقة على الموازنة من أبرز وسائل الرقابة المالية، حيث تتيح للسلطة التشريعية المشاركة في اتخاذ القرارات المالية الهامة.

¹ فاطمة عشة، مرجع سبق ذكره، 2022، ص: 48.

² لؤي وديان وزهير الحدرّب، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 101.

- رقابة السلطة القضائية، تتولى محاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات اللازمة. ويمكن تحديد مهمتها في اكتشاف المخالفات وإحالة المسؤولين للقضاء إذا لزم الأمر، حيث يهدف هذا النوع من الرقابة إلى توقيع العقوبات على مرتكبي المخالفات المالية. تُمارس هذه الرقابة من قبل هيئة قضائية مسؤولة عن إجراء عمليات رقابية واكتشاف المخالفات.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر المحاسبة العمومية آلية لتسيير الأموال العامة، فهي تبين الإجراءات والخطوات لتنفيذ العمليات المالية للدولة، من تحصيل للإيرادات المقررة وصرف النفقات المسموح بها، كما تركز على مختلف القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة، المؤسسات، الهيئات التابعة لها.

تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة، وبهدف قياس النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة واضحة تركز الأنظمة المحاسبية على أسس معينة لإثبات العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات تتمثل في الأساس النقدي، أساس الاستحقاق والأساس المعدل ونجد أن أغلبية الدول تتبنى الأساس النقدي أو الأساس المشترك كما تعتمد موازنة البنود إلا أن الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية تدعو إلى تبني أساس الاستحقاق وموازنة البرامج والأداء.

توجد علاقة وثيقة بين نظام المحاسبة العمومية والموازنة العامة للدولة كونها إحدى المعايير الرقابية وخطة تبين إستخدامات المال العام والرقابة عليه. حيث إن نظام المحاسبة العمومية يتكون من نظام المحاسبي العمومي ونظام الموازنة العامة للدولة ونظام الرقابة على المال العام التي تتربط فيما بينها، حيث تمثل الموازنة العامة للدولة المادة الأولية لنظام المحاسبة العمومي، في حين تعتبر نتائج النظام المحاسبي العمومي أساسية وضرورية لإعداد تقديرات الإيرادات والنفقات العامة وعمليات التخطيط.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

لقد سعت مختلف الدول والمنظمات الدولية في إطار التوافق والتوحيد الدولي إيجاد مبادئ أو معايير دولية تكون كمرجع دولي يعتمد عليها في مجال المحاسبة العمومية، وكانت النتيجة ظهور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تساعد على تسيير المال العمومي وإعداد قوائم مالية للدولة واضحة ومفهومة من خلال جملة من الإجراءات والسجلات والقيود المحاسبية.

وفي إطار مواكبة الإصلاحات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية لتبني النظام المالي الجديد والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية كان لزاماً على الدولة أن تقوم بتكييف وإعادة صياغة عناصر حسابات الدولة ووضع نظام محاسبي يتميز بالفعالية والمرونة والحياد ويتسم بالطابع الدولي وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتكريس مفهوم الشفافية والمصادقية والمساءلة، ويعكس بالمقابل الصورة الحقيقية لكافة الهيئات العمومية سعياً منها لتعزيز ثقة الشعب بحكومته.

ومن هذا المنطلق خصص هذا الفصل لدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال ثلاثة مباحث يعالج كل منها ما يلي:

- مفاهيم حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

المبحث الأول: مفاهيم حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرجعا دوليا للممارسات والعمليات التي تخص تسيير المال العام، وقد تم تصميمها ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع مؤسسات القطاع العام. ونظرا للتطورات الحاصلة في هذا القطاع فقد شهد العقدان الماضيان تشجيعا كبيرا من طرف المنظمات الدولية لاعتمادها وتبني مشاريع إصلاحية لنظامها المحاسبي من أجل تكييفها لذلك.

المطلب الأول: نبذة عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تقوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المعايير الدولية للإبلاغ المالي، التي كانت تعرف فيما مضى باسم معايير المحاسبة الدولية. يقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASB) بتكييف المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) للقطاع العام عند الضرورة. وفي هذه العملية، يحاول المجلس قدر الإمكان الحفاظ على مبدأ المحاسبة والنص الأصلي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ما لم يجعل التمييز ضروريا لسبب مهم في القطاع العام.

1. مجال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تهتم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية في القطاع العام، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، حتى تكون هناك قاعدة موحدة لمقارنة أداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهمية إنفاذها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عنها، وذلك فانه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق مما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية، جاء وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).¹

يتولى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. الذي أصدر 43 معيار لمعالجة جميع القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض الذي تقوم عليه التقارير المالية، اللذين يمثلان أساس الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية الصادرة عن أنظمة المحاسبة العمومية التي طبقت هذه المعايير إضافة إلى معيار واحد يتعلق بالإبلاغ المالي على الأساس النقدي.²

¹ خبيطي خضير ومونة يونس، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 2، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016، ص: 99.

² خالد جمال الجعرات، دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات يومي 24-25 نوفمبر 2014، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، ص: 15.

وتستند المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، التي موضوعها المحاسبة على أساس الاستحقاق، إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي IAS/IFRS. في القطاع الخاص. وقد ظهرت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف تقليل مدى الاختلافات في التسجيل والممارسات بين البلدان، وتختلف هذه المعايير تبعاً للقضايا التي يتناولها كل معيار، ولكن مع عدم استقرار البيئة الاقتصادية الدولية، جعل من الضرورة القيام بعملية مستمرة للإعداد وتطوير هذه المعايير لإستيعاب الظروف الجديدة.¹

نشأ مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة والمالية FAF وقد أصدر أول معيار من معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام في جويلية 1984 وهو المعيار الذي يلزم المحاسبين ومراقبي الحسابات الواجب تطبيقه على الوحدات الحكومية. ليتم بعدها نشر أول المعايير في ماي 2000 وكانت مستندة بشكل رئيسي إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وشملت أسلوب الاستحقاق.²

2. مراحل إعداد وتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تسير استراتيجية إصدار المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام نحو تحقيق التقارب في تطبيق منهجيات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع الخاص، حيث تعتمد على الاستشهاد بمعايير من متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع الخاص، مع مراعاة خصوصيات العمل الحكومي وتكييفها مع خصائص أنشطة وحدات القطاع العام.

تطوير وتعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتم من خلال عملية تشاورية تجمع عدة دول وتخضع لإجراءات قانونية، يمكن أيجاز مراحل إصدارها كمايلي:³

2-1 - إصدار مسودة عرض للتعليق العام

يتم إصدار مسودة عرض تحمل رقم تسلسلي لكل معيار IPSAS أو دليل عمل موصى به للتعليق العام.

¹ خالد بعاشي، نصر حميدانو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارتين العمومية في الجزائر، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 2، جامعة البليز، الجزائر، 2022، ص: 160.

² خضير خبيطي ومونة بونس، 2016، ص: 99.

³ خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، الجزء الأول، دار الصفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2018، ص: 36.

2-2- استشارة قبل وضع التعديل حيز التنفيذ

عند تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو أدلة العمل الموصي بها فإنه من الممكن طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.

2-3- أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار

يتم أخذ الإجابات على مسودات العرض والاستشارات في عين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعليمها.

2-4- إعداد وإصدار المعايير والأدلة

يتم التنسيق مع كافة الجهات الوطنية المنخرطة في وضع المعايير من أجل إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلتها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2-5- إعلان عن إصدار المعايير والأدلة

في هذا المجال، يتم الإعلان عن إصدار المعايير والأدلة وتعديلاتها، ويتم التعاون مع جميع السلطات الوطنية المعتمدة، مثل خزانة جميع دول العالم. لذلك، يمكن القول أن تطوير المعايير المحاسبية يجب أن يمر بخطوات ولجان مهمة لتصبح معايير دولية.

وتجد الإشارة أن مجلس IPSASB يعتمد الإجراءات الضرورية لتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، التي تسمح بالتعليق وإبداء الرأي من قبل الأطراف ذات العلاقة بما في ذلك المدققين وواضعي المعايير. كما أن محاضر اجتماعات المجلس IPSASB المتعلقة بمناقشة تطوير معايير IPSASs والموافقة على إصدارها متاحة للجمهور على موقع المجلس على الانترنت. ومن بين المراقبين في اجتماعات المجلس، يوجد مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الأوروبي، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، الأمم المتحدة والبنك الدولي وبنك التنمية الآسيوي.¹

كما يجدر الذكر أيضا أن المعايير تضمن عدة فقرات مقسمة على النحو التالي:²

- مقدمة.

¹ مريم عامر، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2020، 2021، ص: 73.

² Robert Obert, *Pratique des normes IFRS norme IFRS et us gaap*, Dunod, Paris, France, 5ème édition, 2013, p p: 9-10.

- الغرض من المعيار.
- نطاق المعيار.
- تعاريف المصطلحات المستخدمة في المعيار.
- تاريخ تطبيق المعيار.
- دليل للتطبيق.
- الملاحق التي قد تحتوي على آراء أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

3. أشكال التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتميز معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالمرونة والقدرة على التكيف والتغيير بناء على التغيرات في الظروف الاقتصادية. يعد تطوير وتحديث المعايير عملية مستمرة، استجابة للاتجاهات في قطاع الأعمال في البيئة الدولية، والمحاسبة ضرورية، وبالتالي، استجابة للتغيرات والتطورات في القطاع الاقتصادي، فقد تمت الإشارة إلى أن التطوير المستمر للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يأخذ أشكالاً عديدة كمايلي:1

3-1- تعديل المعايير

يأخذ هذا النوع من التطور المستمر صورا وأشكالا متعددة نذكر منها:

- التحسينات والتحديثات السنوية التي تتم على المعايير، كما حدث في معيار المحاسبية الدولية للقطاع العام رقم 1 المتعلق بعرض البيانات المالية، والتي تم تعديله عدة مرات من خلال التحديث السنوي.
- المراجعات للمعايير، أدت الظروف المتغيرة للبيئة الاقتصادية إلى مراجعة نصوص المعايير، حيث حدث هذا مع المعيار المتعلق بتأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في عامي 2000 و2008
- إضافة بعض الفقرات، والتي تتبع المواضيع التي لم يتم التطرق إليها سابقا في المعايير وهذا الأمر شمل جميع المعايير، فعلى سبيل المثال لا الحصر تم إضافة الفقرات 20/أ، 84/أ، 85/أ، 85/ب للمعيار 3 IPSAS المتعلق بالإيجارات.

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2018، ص ص: 47-48.

- التعديلات والتحديثات الأخرى، ترتبط التنقيحات والتحديثات بالعديد من الأشياء المضمنة في المعيار مثل: إلغاء بعض البدائل المحاسبية بهدف توحيد طرق المعالجة المحاسبية ومن ناحية، وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى، تعديل التعاريف، إلغاء بعض الممارسات المحاسبية.

3-2- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة

كما حدث في المعيار 15 المتعلقة بالأدوات المالية: العرض والإفصاح، حيث تم إلغاؤه بموجب معيارين المعيار رقم 28 والمعيار رقم 30.

3-3- فصل المعيار إلى أكثر من معيار

نفس المثال السابق المعيار 15 المتعلقة بالأدوات المالية: العرض والإفصاح، حيث تم إلغاؤه وفصله إلى معيارين هما:

- المعيار 28 المخصص للأدوات المالية: العرض.
 - المعيار 30 الأدوات المالية: الإفصاح.
- وعليه، تكمل الغاية من التطوير المستمر لمعايير المحاسبة الدولية في تحقيق الأهداف الآتية:¹
- تحسين الشفافية وقابلية مقارنة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الخاضعة لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة.
 - إمكانية إجراء مقارنة بين المؤسسات من مختلف الدول العالم.
 - زيادة ثقة المستثمر وبالتالي التشجيع على الاستثمار في مختلف الدول الخاضعة للمعايير الدولية للمحاسبة.
 - توفير مرجع محاسبي للممارسات المحاسبية للدول التي لا تملكها.

المطلب الثاني: أهداف مزايا ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تطرق هذا المطلب إلى أهداف تطبيق ومزايا اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومعوقات ذلك.

¹ Stéphane Brun, Guide d'application des normes IAS/IFRS, Berti, Alger, 1^{er} édition, 2011, p :20.

1- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تستمد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهميتها من الاعتراف الدولي بها وتبنيها من طرف الهيئات والمنظمات الدولية والتي تحت الدول على ذلك حتى ترتقي بجودة معلوماتها المالية التي تعدها مؤسسات القطاع العام. ويمكن تلخيص أهدافها كما يلي:¹

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- مقارنة المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.
- تطبيق مبدأ المحاسبة عن الحقوق المثبتة (المحاسبة عن المستحقات المالية) يعني مجموع الحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي الحقوق المستحقة الخاضعة لترتيب التحصيل.
- تحقيق الجودة في عرض التقارير المالية النوعي.
- تحقيق الشفافية والموثوقية والمصادقية للمعلومات المالية العمومية وجعلها قابلة للمقارنة دولياً.
- يجب على الدولة أن يتجاوز تسجيل ممتلكاتها المنقولة وغير المنقولة وجميع استثماراتها مصروفاتها، لكنها تسجلها كمصروفات على جانب الأصول التي تهلك بمرور الوقت، ومن الجانب الآخر تسجل نفقات الموظفين والموردين على جانب الدين، وفقاً لمبدأ القيد المزدوج.

2- مزايا ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعرض الجدول أدناه أهم المزايا والمعوقات التي يطرحها تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الجدول رقم 01: مزايا ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

مزايا التطبيق المعايير	معوقات التطبيق المعايير
- التناسق في عرض المعلومات. - قابلية المقارنة والفهم. - تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين. - تشديد الرقابة المالية على المال العام. - مواكبة متطلبات العولمة.	- عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالكامل على المستوى العالمي. - الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية. - اختلاف الأوضاع الاقتصادية والسياسية بين الدول المطبقة للمعايير.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2009، ص: 3.

- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة.	- يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلات كبيرة للتشريعات.
- ممارسة المساءلة بناء على أسس دقيقة وموضوعية وواضحة.	- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس IPSAB في وضع المعايير وتعديلها.
- عنصر أساسي للحكم الرشيد واتخاذ القرار.	- التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- بناء إدارة مالية عالية الجودة.	- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية للموجودات والمطلوبات.
- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية للموجودات والمطلوبات.	- تمكن من الحصول على معلومات كافية عن التكاليف وبالتالي تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج.
- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية للموجودات والمطلوبات.	- تتطلب مستوى علمي ومهني مرتفع لتطبيقها.
- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية للموجودات والمطلوبات.	- اختلاف البيئة الاقتصادية وأنظمة السياسية بين الدول المتقدمة والدول النامية.

المصدر: عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، العدد 10، المجلد 24، 2021، ص: 1221.

وفقا للجدول، وعلى الرغم من المزايا التي توفرها المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، يمكن القول أنه لا تزال هناك العديد من العقبات والصعوبات التي تمنع انتشار التطبيق في العديد من دول العالم، وخاصة في البلدان النامية.

بالإضافة إلى المزايا المذكورة في الجدول أعلاه، هناك أيضا فوائد أخرى سياسية واقتصادية يمكن تلخيصها كما يلي:¹

2. 1 الفوائد السياسية: والتي تتمثل فيما يلي:

2. 1. 1 المساءلة، يؤدي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى زيادة الالتزام بعرض التقارير المالية والمساءلة في الإدارة العمومية.

¹ أسية قمو وعائشة سلمى كيجلي، نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، 2022، ص: 36.

2. 1. 2 الشفافية، عندما يتم اعتماد هذه المعايير، يصبح الإفصاح التام ضروريا في المحاسبة المطبقة على المرفق العام.

2. 1. 3 تحسين المصداقية والنزاهة، لا تكون المحاسبة العمومية والإبلاغ عنها عقلانية إذا قررت الحكومة نفسها المبدأ الذي ستسير عليه هذه المحاسبة، لذلك فهي بحاجة إلى هيئة أخرى، مثل الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومبادئها.

2. 1. 4 ممارسة دولية أفضل والقابلية للمقارنة، تهدف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى ضمان إعداد كشوف مالية على أساس قابليتها للمقارنة وطنيا أو دوليا.

2. 1. 5 ترشيد الموارد، تساعد مقارنة المعلومات أصحاب المصلحة على تقييم الموارد واستخدامها بشكل صحيح.

2. 1. 6 الإفصاح الكامل، تشجع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الإفصاح الكامل والمفصل الذي يؤدي إلى الشفافية والنزاهة والمساءلة.

2. 1. 7 تزايد الرقابة في الإدارات العمومية، إن زيادة الإفصاح والشفافية وقابلية المقارنة الناتجة عن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع تقلل من تحريف العائدات من خلال المساءلة.

2. 1. 8 النفوذ السياسي، قد يطلب من الحكومات تقديم معلومات محاسبية من قبل المؤسسات أو القوانين أو السلطات العليا مثل الأمم المتحدة.

2. 2 الفوائد الاقتصادية: ويمكن تلخيصها كما يلي¹:

2. 2. 1 بناء الثقة الممنوحة من الوكالات والمقرضون، ويزيد اعتماد هذه المعايير من أهلية البلدان للحصول على المنافع الاقتصادية من خلال المزايا التي تمنحها مؤسسات مثل المؤسسات المالية الخاصة والمؤسسات العامة (البنك الدولي).

2. 2. 2 تحسين الخدمات المسلمة، ويمكن لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أن يحسن من قيمة الأموال المنفقة وأن يحقق نتائج أكبر مثل المساءلة والشفافية.

2. 2. 3 تجميع التقارير، يضمن اعتماد المعايير أن يكون التقرير شاملا وكمليا في الإدارة العمومية ومركزها المالي.

¹ أسية قمو وعائشة سلمى كيجلي، مرجع سبق ذكره، 2022، ص: 37.

2.2. 4 تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاع العام والخاص، وسيؤدي تعزيز الشراكات بين القطاعين العام والخاص إلى إدارة مجموعة متجانسة من المحاسبة الدولية (المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومعايير الإبلاغ المالي).

2.2. 5 قوة الاقتصاد، تتمثل إحدى مزايا اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أنه من المحتمل أن تتأثر الإدارة بالقوة الاقتصادية للبلد.

المطلب الثالث: خصائص وأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

من خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) أنها مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية) والمؤسسات المكونة لها (المجالس، المستشفيات، الجامعات...). وتستثنى من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية.

1. خصائص تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

نتيجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أصبحت المحاسبة العمومية تتسم بعدة خصائص تتمثل فيما يلي:¹

1-1 منطقية النتائج وتبريرها

عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يجب على الإدارات العمومية أن تسجل ممتلكاتها كأصول وليس كمصاريف رأسمالية. ونتيجة لذلك، تقوم الإدارة بتسجيل الأراضي والمباني والمعدات في الأصول، لذلك يجب على هذه الإدارة حساب اهتلاك هذه الأصول وتسجيلها كعبء سنوي تتحمله الإدارة، ويجب على هذه الإدارات تسجيل كل عمليات إعادة التقييم لعناصر الأصول والقيمة العادلة. يجب إنشاء قوائم الجرد في نهاية الفترة وتسجيل القروض التي تتلقاها كقروض تشغيلية وليس كإيرادات. يمكن استخدام هذه القروض لتقليل عجز الميزانية دون مراعاة مسألة الالتزام بالسداد.

1-2 الالتزام بالفترة المالية والحقوق المعايينة

وهذا يعني أنه من خلال تطبيق مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق للحقوق المعايينة، فإن الإدارات العمومية ملزمة بتسجيل جميع الديون المستحقة في جانب الخصوم، ويتم تسجيل المشتريات ونفقات

¹ خماس حسين، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، العدد 05، المجلد 04، 2011، ص: 148_149.

الموظفين من تاريخ الالتزام بها، وهذا يعني الاعتراف بمفهوم العقد القانوني للمعاملات الاقتصادية التي حققتها الإدارة.

كما لا تسجل الإدارة قبض ودفع النقود فقط، بل كذلك الحقوق الموجودة لدى الأطراف الأخرى (إدارات عمومية، أفراد، مؤسسات).

1-3 تعميم مبدأ القيد المزدوج

بموجب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أصبحت الإدارة كيانا قانونيا مستقلا مسؤولا عن المعاملات مع الغير. لذلك، فإن هذه الإدارات ملزمة بتسجيل الديون والالتزامات المستحقة عليها، وكذلك تسجيل حقوقها المحتفظ بها لدى الغير وفق مبدأ القيد المزدوج.

1-4 تنامي محاسبة الحقوق المعايينة والممتلكات

تستند الحسابات العامة التقليدية أساسا إلى تسجيل العمليات على أساس قيود بسيطة ولا تعترف إلا بالمقبوضات والمدفوعات النقدية. كما تسجل القروض كإيرادات، بحيث لا تأخذ في الاعتبار حالة ممتلكات وأصول الإدارة. ولكن بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أصبحت تسجل الحسابات العامة عملياتها وفقا للقيد المزدوج. وكذلك تسجل الموجودات كأصول مملوكة للإدارة العامة وفي نهاية كل فترة محاسبية يتم تسجيل اهتلاكها، كما يتم جرد المخزون والأصول في نهاية كل فترة محاسبية بهدف إعداد القوائم المالية للإدارة العمومية المتضمنة للنتائج المعتمدة كأساس لقياس أداء الإدارة.

2. أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تكمن أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية في تطوير مختلف جوانب نظام المحاسبة العمومية والمتمثلة في:¹

- مقارنة المحاسبة العمومية مع المحاسبة الاقتصادية والمالية.
- تحقيق الشفافية والموثوقية والمصادقية للمعلومات المالية العمومية وجعلها قابلة للمقارنة على الصعيدين المحلي والدول.
- تجاوز تسجل الدولة أملاكها المنقولة وغير المنقولة وجميع استثماراتهم كنفقات، وبدلا من ذلك يتم تقييدها كأصول تهلك بمرور الوقت.

¹ خبيطي خضير ومنى بونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 02، العدد 01، 2016، ص: 108.

- تطبيق مبدأ المحاسبة عن الحقوق المثبتة.
- القضاء على الفساد الإداري من خلال توفير الرقابة على الأصول العامة ومراقبة الإنفاق العام.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعايير الدولية الخاصة بالقطاع العام بغرض استخدامها في اعداد البيانات المالية للهيئات التي تدير المال العام والتبعية للدولة. سنعرض في هذا المبحث أهم الجوانب المتعلقة بتنظيم المجلس، وكذا طريقة إصداره للمعايير الدولية.

المطلب الأول: نبذة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الهيئة المعنية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين على الصعيد الدولي، والتي تقوم بإصدار وتطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وجميع الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم هذه المعايير وتطبيقها، للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تلخص النشاط المالي العام بما يضمن جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام لتوفير معلومات يعتمد عليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة.

وتحقيقاً لهذه الغاية، يدعم مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام توفير الاتساق الدولي بين المعايير المحاسبية الدولية الواجبة التطبيق، فضلاً عن الاتساق الدولي بين قواعد المحاسبة والإحصاءات لإعداد التقارير المالية، وأخيراً، يشدد على الرضا والقبول العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمنشورات الصادرة عن المجلس من خلال المساهمات العامة فيا لتعليق على مسودات عرض المعايير وتقديم توصيات لرفع جودة هذه المعايير والمنشورات¹.

القطاع العام يعني الحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية والحكومية، إضافة إلى المصانع الحكومية، أما التقارير المالية ذات الأغراض العامة فهي التي تلبي احتياجات المستخدمين غير القادرين على طلب تقارير ومعلومات خاصة بهم من مؤسسات القطاع العام².

حل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB محل لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ابتداء من 10 نوفمبر 2004، وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة منذ إنشائها في عام 1977 هدفها الرئيسي، وفقاً لوائحها الداخلية، خدمة المصلحة العامة والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة

¹ محمد طويلب، أفاق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر الآثار والتحديات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 5، العدد 2، جامعة الواد، 2022، ص: 795.

² خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية IAS.IFRS، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 45.

في جميع أنحاء العالم، كما تهدف إلى المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية من خلال تشجيع الامتثال لمعايير مهنية ذات الجودة العالية، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير، وتهدف كذلك إلى التعبير عن القضايا ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية هي الأنسب¹.

1- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)

عين مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية في المؤسسات العامة غير الهادفة للربح، يأخذ في الاعتبار خصائص القطاع العام ويعمل على التأكد من أن بياناته متوافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. وبناء على ذلك، ينشر مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام معايير محاسبية دولية عالية الجودة لإعداد التقارير والبيانات المالية الحكومية على أساس نقدي الذي يتضمن يشمل إفصاحات إلزامية وأخرى اختيارية يتم التشجيع على الامتثال بها.

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقاربتها مع معايير المحاسبة لإعداد التقارير المالية ما لم تكن هناك قضايا هامة تتعلق بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير².

عند إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق، يقدم المجلس بيانات مالية ذات أغراض خاصة مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة ذات مواصفات خاصة، مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الإشراف والسلطة التشريعية والتنفيذية. بالنسبة للبيانات العامة الغرض، فهي موجهة للجمهور لزيادة شفافية إدارة الأموال العامة وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء.

2. أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)

- يعمل المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير معايير جودة التقارير المالية وتحسين المساءلة والشفافية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من قبل الحكومات والوحدات المختلفة والمنظمات غير الربحية، حيث تمثل هذه المعايير أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام. تهدف أنشطة المجلس إلى تحقيق العناصر الآتية:
- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).
 - تشجيع القبول لتلك المعايير وتحقيق التوافق الدولي حولها.

¹ خبيطي خضير ومونه بونس، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 99.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2009، ص: 4.

- نشر الوثائق الأخرى الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي توفر التوجيه بشأن القضايا والخبرات المتعلقة بإعداد التقارير المالية عنصرا أساسيا في استراتيجية عمل المجلس الذي يهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعايير، ما لم يكن هناك سبب لمراعاة خصائص وطبيعة أنشطة القطاع العام.¹

3. بيان التنظيم الإداري لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

يضم مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عدة أعضاء كما يلي:²

- الرئيس ونائب الرئيس، يتم تعيينهما من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC اعتمادا على توصية لجنة التعيين في هذا الاتحاد.
 - ثمانية عشر عضوا يتم تعيين خمسة عشر منهم من الجهات التابعة للاتحاد، وثلاثة كأعضاء عامين يمثلون أوسع شريحة للمصلحة العامة ويمكن أن يكونوا أيضا من الجهات التابعة للاتحاد.
 - مراقبين وممثلين والذين يمكن تعيينهم من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- تجدر الإشارة إلى أن فترة التعيين تمتد إلى مدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، مع نقل ثلث الأعضاء سنويا، ولكن الرئيس لديه فترة تعيين تصل إلى تسع سنوات كعضو في المجلس لدورة أو دورتين، مع إمكانية تعيينه لفترة استثنائية رابعة، ويتم عقد اجتماعات المجلس بأغلبية الأعضاء، 12 عضوا على الأقل، سواء حضور بشكل مباشر أو بوسائل أخرى للاجتماع.

4. تحديد إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتولى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بنشر المحتويات الآتية:³

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كمعايير يجب تطبيقها من قبل أعضاء المهنة لغايات إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام.
- أدلة الممارسات الموصى بها والتي توفر أدلة تمثل أفضل الممارسات في مؤسسات القطاع العام والحث على إتباعها وتطبيقها.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2008، ص: 2.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2009، ص: 6-12.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2009، ص: 13-18.

- دراسات تقدم المشورة بشأن قضايا التقارير المالية في القطاع العام وتوفر أكثر الطرق فعالية لمعالجة القضايا ذات الصلة بناء على أفضل الممارسات البحثية.
- أبحاث ودراسات أخرى لتوفير المعلومات التي تساهم في تحسين المعرفة بقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام، لتوفير معلومات جديدة أو لتوفير معلومات تهدف إلى تحديث وجهات نظر هذه المعايير، ومن الأمثلة على ذلك المقابلات والاستبيانات الاستقصائية والتجارب والحالات العلمية والتحليلية.

المطلب الثاني: عرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام

تقدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جملة من الإرشادات الخاصة بطريقة قياس وعرض البيانات المالية في الهيئات العمومية، من أجل إجراء الإفصاح وإعداد القوائم المالية، وتوفيرها في الوقت المناسب، من خلال اعتماد هذه المعايير التي تصنف وتقسّم حسب اختصاص كل معيار إلى¹:

- معايير متعلقة بالميزانية المالية للدولة.
 - معايير متعلقة بحسابات التسيير.
 - معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة.
 - معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية.
 - معايير أخرى.
- 1- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق:** والتي يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم 02: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق

رقم المعيار	اسم المعيار	المعيار الدولي المستوحى منه IAS/IFRS	سنة الإصدار
01	عرض البيانات المالية	المعيار IAS رقم 01	2000
02	بيانات التدفق النقدي	المعيار IAS رقم 07	2000
03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية	المعيار IAS رقم 08	2000

¹ أسية قيمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 07، العدد 02، 2021، ص: 30.

2000	المعيار IAS رقم 21	آثار التغيرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية	04
2000	المعيار IAS رقم 23	تكاليف الافتراض	05
2000	المعيار IAS رقم 27	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	06
2000	المعيار IAS رقم 23	محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة	07
2000	المعيار IAS رقم 27	الحصص في المشاريع المشتركة	08
2001	المعيار IAS رقم 18	الإيراد في التعاملات التبادلية	09
2001	المعيار IAS رقم 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	10
2001	المعيار IAS رقم 11	عقود الإنشاء	11
2001	المعيار IAS رقم 02	المخزون	12
2001	المعيار IAS رقم 17	عقود الإيجار	13
2001	المعيار IAS رقم 10	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	14
2001	المعيار IAS رقم 29	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	15
2001	المعيار IAS رقم 40	العقارات الاستثمارية	16
2001	المعيار IAS رقم 16	الممتلكات والمصانع والمعدات	17
2002	المعيار IAS رقم 8	تقديم تقارير حول القطاعات	18
2002	المعيار IAS رقم 37	المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة	19
2002	المعيار IAS رقم 24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	20
2004	المعيار IAS رقم 36	انخفاض الأصول الغير مولدة للنقد	21
2006	/	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	22
2006	/	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	23
2006	/	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	24
2008	المعيار IAS رقم 19	منافع الموظفين	25

2009	المعيار IAS رقم 36	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	26
2010	المعيار IAS رقم 41	الزراعة	27
2010	المعيار IAS رقم 32	الأدوات المالية: العرض	28
2010	المعيار IAS رقم 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	29
2010	المعيار IFRS رقم 07	الأدوات المالية: الإفصاحات	30
2010	المعيار IFRS رقم 38	الأصول الغير ملموسة	31
2010	المعيار IFRS رقم 38	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المانح	32
2015	/	اعتماد IPSAS لأول مرة على أساس الاستحقاق	33
2015	المعيار IAS رقم 27	فصل البيانات المالية	34
2015	المعيار IFRS رقم 10	البيانات المالية المجمعة	35
2015	المعيار IAS رقم 28	الاستثمارات في الشركة الزميلة والمشاريع المشتركة	36
2015	المعيار IFRS رقم 11	ترتيبات مشتركة	37
2015	المعيار IFRS رقم 12	الكشف عن المصالح في الهيئات الأخرى	38
2016	المعيار IAS رقم 19	منافع المستخدمين	39
2019	المعيار IFRS رقم 03	عملية اندماج الاعمال في القطاع العام	40
2018	المعيار IFRS رقم 09	الأدوات المالية	41
2019	/	المنافع الاجتماعية	42
2022	المعيار IFRS رقم 16	عقود الايجار	43
2022	المعيار IAS رقم 05	الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع	44
2023	/	لأصول والالتزامات والبرامج الضريبية	45
2023	/	القياس	46
2023	المعيار IFRS رقم 15	الإيرادات	47
2023	/	التحويلات	48
2023	/	ترتيبات التقاعد	49
2024	/	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	50
2024	المعيار IFRS رقم 06	الموارد الطبيعية	51

المصدر:

IPSASB ,Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York: International Federation of Accountants (IFAC), 2025.

يضمن تطبيق هذه المعايير توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية حيث تمثل أفضل الممارسات الدولية في اعتماد التقارير المالية الحكومية. وفيما يأتي عرض لكل معيار على حدى وتبيين موضوعه وطريقة عرضه للبيانات المالية.

- **المعيار رقم 01:** يبين هذا المعيار طريقة تحضير وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي مبينا هيكل هذه الحسابات والحد الأدنى من متطلبات محتواها ويهدف عموما إلى:¹
 - بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من اجل ضمان امكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة لفترات السابقة والبيانات الخاصة بمنشآت اخرى.
 - بهدف وضع طرق موحدة لعرض البيانات المالية المتعلقة بالقطاع العام.
 - يبرز هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والارشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب اساس الاستحقاق المحاسبي.
 - يساعد على إعطاء تمثيل منظم يوضح الحالة المالية والعمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية.
- وتتكون البيانات المالية حسب هذا المعيار من بيان المركز المالي، بيان الأداء المالي، بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي. عندما توفر المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية إما كبيان مالي إضافي أو كعمود موازنة في البيانات المالية.
- **المعيار رقم 02:** يهدف هذا المعيار إلى توضيح مصادر تمويل الهيئات العمومية واستخداماتها وبيان التغيرات التاريخية في الأرصدة النقدية وتدفقات الخزينة، كما يحدد مصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي أنفق عليها خلال فترة التقارير. وتعتبر المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة إذ أنها:
- تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الاغراض المحاسبية واغراض صنع القرار.

¹ أسية قيمو، مرجع سبق ذكره، 2021، ص ص: 25-26.

- كما تتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة في القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها والاسلوب الذي تم فيه استخدام هذا النقد.¹

- **المعيار رقم 03:** يهدف إلى تحديد المعايير اللازمة لاختيار السياسات المحاسبية وتغييرها، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في هذه السياسات، التغيرات في التقديرات المحاسبية، وتصحيح الأخطاء، تأثير العمليات الاستثنائية على حركة اموال الخزينة كدفع مصاريف لمواجهة الظروف الطارئة، ويهدف هذا المعيار الى فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة الى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الاخطاء.²

- **المعيار رقم 04:** يعرض هذا المعيار البيانات المالية للعمليات الخارجية وتحويلها الى بيانات بالعملة المحلية ويشرح المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الخارجية للمنشأة. يمكن ان تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملة الأجنبية أو قد يكون لها عمليات اجنبية، ومن اجل إدخال المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية لمنشأة فانه يجب التعبير عنها بعملة تقرير المنشأة فيجب ترجمة البيانات المالية وتعتبر المواضيع الرئيسية في محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي تقرير أي سعر صرف سيتم استخدامه وكيفية الاعتراف في البيانات المالية بالأثر المالي للتغيرات في اسعار الصرف.³

- **المعيار رقم 05:** يشرح هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والتي تمثل فوارق السحب على المكشوف والقروض القصيرة الاجل والطويلة واقساط القروض وفروق اسعار الصرف الناتجة عن الاقتراض بالعملة الأجنبية، وهو يسمح بإحدى المعالجتين المحاسبيتين، يقتضي بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على انها مصروفات، ويتيح كمعالجة بديلة مسموح بها رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة الى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل ولكن عندما يكون من المحتمل أن ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية.⁴

¹ ربيعي مريم، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين الأداء الحكومي والحد من الفساد المالي، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية ألمانيا، برلين، 2022، ص: 64.

² أسية قيمو، مرجع سبق ذكره، 2021، ص: 26.

³ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2022، ص: 285.

⁴ أسية قيمو، مرجع سبق ذكره، 2021، ص: 26.

- **المعيار رقم 06:** بيان متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمؤسسات التابعة للدولة كليا أو جزئيا.

- **المعيار رقم 07:** شرح محاسبة الاستثمار، أي المعالجة المحاسبية لحصص الملكية في المؤسسات الزميلة أين يكون للدولة حق الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل مساهمة أو هيكل ملكية رسمي آخر

- **المعيار رقم 08:** بيان شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تنشئها مؤسسات القطاع العام وفق شروط تعاقدية.¹

- **المعيار رقم 09:** يهدف هذا المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والاحداث التبادلية كتقديم خدمة أو بيع بضاعة أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم. بحيث يعتبر الموضوع الرئيسي في محاسبة الإيراد هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد، وذلك عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو امكانية خدمة للمنشأة، ويمكن قياسها بشكل موثوق به كما يحدد هذا المعيار الحالات التي يتم بها تلبية هذه المقاييس، ويوفر الارشاد العملي لتطبيق هذه المقاييس.²

- **المعيار رقم 10:** التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب المحاسبة على اساس الاستحقاق ان تطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم وفقا لوحدة القياس السارية تاريخ التقرير.³

- **المعيار رقم 11:** يسعى هذا المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاول وهو يهدف أساسا إلى:⁴

- تحديد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود انشاء.
- توفير الارشادات بشأن انواع عقود الانشاء التي تنشأ في القطاع العام.
- تحديد اساس الاعتراف والافصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً، إيرادات العقد.

¹ طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، 2022، ص: 797.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2022، ص: 349.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة عام 2010، ص: 264.

⁴ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2022، ص: 387.

- **المعيار رقم 12:** يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، بما في ذلك تحديد التكاليف والاعتراف بالمصاريف الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به، ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق كما يوفر أيضا إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل التكاليف للمخزون.

- **المعيار رقم 13:** يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار من قبل المؤجر والمستأجر، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.

- **المعيار رقم 14:** يهدف هذا المعيار إلى توضيح الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الإغلاق كما يوضح الأحداث المناسبة وغير المناسبة التي تقع بين تاريخ الإغلاق وبين تاريخ نشر القوائم المالية، ويقوم بوصف: - متى يتوجب على المؤسسات أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير. - الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم اعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير¹.

المعيار رقم 15: يوضح هذا المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها كما يهدف إلى تعزيز فهم مستخدمي المعلومات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية، كالمركز المالي، تقييم الأداء والتدفقات النقدية للدولة ومنشآت القطاع العام وقد تم حذف هذا المعيار مع نهاية سنة 2016.²

المعيار رقم 16: يحتوي هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية والإجراءات الانتقالية عندما تعتمد مؤسسة طريقة محاسبة النشاط للمرة الأولى والتسجيل المحاسبي لمباني التوظيف التي لم تسجل محاسبيا من قبل³.

- **المعيار رقم 17:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات على أساس مبدأ جميع التكاليف أي أنه يطبق على التكاليف الأولية وكذا النفقات اللاحقة. حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار، وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2022، ص: 468.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة عام 2010، ص 375.

³ طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، 2022، ص 798.

والمعدات في الإعراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الإستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة التي ينبغي الإعراف بها فيما يتعلق بها¹.

- **المعيار رقم 18:** إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ الإقرار بالمعلومات المالية الخاصة بأعمال القطاعات، ويعمل الإفصاح عن هذه المعلومات على:²

- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على الحصول على فهم أفضل لأداء الإدارات والتعرف على الموارد المخصصة لدعم النشاطات الرئيسية.

- دعم شفافية الإقرار المالي والاستجابة الى مسؤولياتها والتزاماتها.

- **المعيار رقم 19:** عرف هذا المعيار المخصصات المؤنات والأصول، الالتزامات والخصوم المحتملة يهدف هذا المعيار إلى توضيح معايير الإعراف الخاصة بها وقواعد قياسها، كما يحدد الظروف التي يجب فيها الإعراف بالمخصصات وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب ذكرها عن هذه المخصصات حتى لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها، كما يتطلب المعيار أيضا الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية³.

- **المعيار رقم 20:** الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، وهم الأطراف التي تسيطر أو تملك القدرة على السيطرة على الطرف الآخر أو الأطراف التي تخضع لسيطرة المنشأة. إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تفصح البيانات المالية عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة.

وتعتبر مثل هذه المعلومات مهمة لأغراض المسائلة ولتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل. ويعتبر المحور الأساسي في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هو تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقارير، وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف⁴.

. **المعيار رقم 21:** يطبق هذا المعيار على كل الأصول الغير مولدة للنقد وهو يهدف أساسا إلى:⁵

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2022، ص : 527.

² مريم ربيعي، مرجع سبق ذكره، 2022، ص 65.

³ IPSASB, handbook of international public sector accounting standard pronouncements, new York, Vol 01, 2015, IFAC, p: 645.

⁴ طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، 2022، ص: 800.

⁵ IPSASB, op.cit, 2015, p 710.

- وصف الطرق التي تستخدم لتحديد إذا كان الأصل غير مولد للنقد الى فقدان القيمة ولتأكد من أن الخسائر في القيمة لا تسجل محاسبياً.
- وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، ويحدد أيضاً متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة.
- **المعيار رقم 22:** والهدف من هذا المعيار هو وصف لمتطلبات إفصاح الحكومات والتي تختار عرض معلوماتها حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة والكشف عن المعلومات المناسبة ويمكن أن تعزز الشفافية في التقارير المالية، وتوفير فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية والغير متعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والإحصائية وقواعد اعداد التقارير المالية. ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل من طرف المستخدمين¹.
- **المعيار رقم 23:** الهدف من هذا المعيار هو وصف الإحتياجات المالية والإبلاغ عن الإيرادات الناشئة عن معاملات الصرف غير التبادلية، بخلاف المعاملات التي تؤدي إلى اندماج المنشأة، ويتناول القضايا التي تحتاج إلى النظر في الاعتراف والقياس للإيرادات من غير معاملات الصرف بما في ذلك تحديد مساهمات من المالكين².
- المعاملات غير التبادلية هي معاملات لا تتطلب تبادل منافع كما في المعاملات التبادلية، وهي إما أن تستلم المنشأة قيمة من منشأة أخرى دون أن تدفع مباشرة قيمة مساوية تقريباً بالمقابل أو تدفع المنشأة قيمة إلى منشأة أخرى دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل.
- **المعيار رقم 24:** يهدف هذا المعيار إلى التأكد من أن منشآت القطاع العام قد أوفت بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزيز الشفافية في بياناتها المالية، والإمتثال لمتطلبات هذا المعيار يساهم في تعزيز المساءلة والالتزامات الشفافية في بياناتها المالية، والأداء المالي في الميزانية في تحقيق النتائج. ويتطلب هذا المعيار³:

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجلد الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2014، ص: 532.

² طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، 2022، ص 799.

³ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المجلد الجزء الأول المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2014، ص: 588.

- مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية المبالغ الناشئة عن تنفيذ الميزانية، والكشف عن تفسير أسباب الانحرافات بين الجرد المادي والفعلي للموازنة.
- أن تؤدي منشآت القطاع العام التراكمات المساءلة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الإمتثال للموازنة المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنا وإظهار أدائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة.
- **المعيار رقم 25:** يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية إلى الإمتيازات التي يستفيد منها المستخدمين العاملين في القطاع العام مقارنة بالتزامات العامل، والتي تتمثل في إمتيازات طويلة الأجل مثل الأجور، الإشتراكات الإجتماعية، العطل المدفوعة الأجر، العطل المرضية، العلاوات، الخدمات المجانية، الإمتيازات المتعلقة بمنصب العمل، الإمتيازات أخرى طويلة الأجل كالأوسمة المقدمة للأقدمية، والتعويضات المقدمة في نهاية الخدمة المهنية. ويهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والافصاح لمنافع الموظفين، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة ب: ¹
- التزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل حصوله عليها.
- المصروف المترتب على المنشأة حين تستهلك المنافع الاقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة التي يقدمها الموظف مقابل هذه المنافع وهي عبارة عن البنود غير النقدية المتضمنة في الميزانيات. إن أهم النفقات غير النقدية التي تحتسب من أجل الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعود إلى إستحقاقات الموظفين والتي تتمثل في استحقاقات التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة التي يتحصل عليها الموظفون العاملون وكذلك المتقاعدين المؤهلين أثناء سنوات الخدمة، الاجازة السنوية التي تدفع عادة للموظفين عند نهاية الخدمة، استحقاقات الاعادة الى الوطن، التي تدفع للموظفين الدوليين عند نهاية الخدمة، وكذا الاهتلاك أو اندثار الأصول المادية وغير المادية.
- **المعيار رقم 26:** يهدف معيار الأضرار النقدية، إلى بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة وبين الإفصاحات اللازمة.²

¹ أسية قيمو، مرجع سبق ذكره، 2021، ص: 28.

² نوال ضريفي وصادق ضريفي، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 80

- **المعيار 27:** الزراعة، يهدف إلى توضيح المعالجات والإفصاحات المحاسبية المرتبطة بالنشاط الزراعي في مؤسسات القطاع العام.
- **المعيار 28:** العرض التقديمي، يهدف إلى توضيح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية، كإلتزامات أو صافي الأصول/حقوق الملكية ومقاصة الإلتزامات والأصول المالية.
- **المعيار 29:** الأدوات المالية، الإعتراف والقياس ويهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ الاعتراف، إلغاء الإعتراف وقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية.
- **المعيار 30:** الأدوات المالية الإفصاحات، يصف الإيضاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأدوات المالية المهمة للمنشأة، وطبيعة مخاطرها ودرجتها، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.
- **المعيار 31:** الأصول غير المادية، يعمل على تحديد المعالجة المحاسبية بالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم التعامل معها في أي معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.¹
- **المعيار 32:** إمتياز الخدمات، المرخص، يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، والتي هي منشأة القطاع العام.
- **المعيار 33:** إعتداد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأول مرة، يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.
- **المعيار 34:** يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية المنفصلة والمحاسبة عن المنشآت المسيطر عليها ومنشآت السيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة المسيطرة والمضارب والمستثمر.²
- **المعيار 35:** يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ معينة لعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، كما يحدد المتطلبات اللازمة لإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمؤسسات الواردة في المعيار 34. وقد جاءت المعايير 34 و 35 لتحل محل

¹ طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، 2022، ص 800.

² نوال ضريفي وصادق ضريفي، مرجع سبق ذكره، 2018، ص: 81

معيار 6 حيث كان في السابق يشمل البيانات المالية المنفصلة والمجموعة مع بعض وبعدها قرر فصلها في معيارين¹.

- **المعيار 36:** يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند التسجيل المحاسبي لهذه الاستثمارات. وقد جاء هذا المعيار ليحل محل المعيار 7 والمعيار 8 حيث تم ضمهما في هذا المعيار بحيث تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، هذا المعيار في محاسبة الاستثمارات من قبل المستثمر في الشركات الزميلة، حيث يؤدي الإستثمار في الشركة الزميلة إلى الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر.

كما يمس هذا المعيار أيضا المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وإعداد التقارير عن أصول والتزامات وإيرادات ومصاريف المشروع المشترك في البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال التي تتم بموجبها نشاطات المشروع المشترك².

- **المعيار 37:** يهدف 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 بين العمليات المشتركة فقط للتمييز حاليا المشتركة والمشاريع المشتركة.

- **المعيار 38:** الكشف عن المصالح في الكيانات الأخرى، يهدف هذا المعيار إلى توضيح الشروط اللازمة على المنشأة للإفصاح عن معلومات في بياناتها المالية حتى 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؛ وآثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية³.

- **المعيار 39:** يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس المحاسبة لمنافع الموظفين والإفصاح عنها، وقد حل هذا المعيار محل المعيار 25.

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجلد الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2014، ص: 618.

² أسية قيمو، مرجع سبق ذكره، 2021، ص: 29.

³ إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، 2022، ص 830.

- **المعيار 40:** عملية اندماج الاعمال في القطاع العام، يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التصنيف والاعتراف والقياس لعمليات اندماج الأعمال في القطاع العام.
 - **المعيار 41:** الأدوات المالية، يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ اعداد التقارير المالية عن الأصول المالية والالتزامات المالية التي تقدم معلومات مفيدة وملائمة لمستخدمي البيانات المالية تمكنهم من تقييم مبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.¹
 - **المعيار 42:** المنافع الاجتماعية، يهدف هذا المعيار إلى تحسين الملائمة والعرض العادل وقابلية المقارنة للمعلومات التي تقدمها المنشأة في البيانات المالية والتي تخص المنافع الاجتماعية وفقاً لتعريفها الوارد في هذا المعيار.²
 - **المعيار 43:** عقود الايجار، ويقدم هذا المعيار بالنسبة للمستأجر، نموذج حق الاستخدام الذي يحل محل نموذج المخاطر والمكافآت العارضة على الملكية الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13. ويصبح ساري المفعول مع مطلع سنة 2025.³
 - **المعيار رقم 44:** الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة، وبهدف هذا المعيار إلى الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المحتفظ بها للبيع والتي سجلت بالقيمة الدفترية، وذلك عندما تكون هذه الأخيرة أقل بقيمة جوهرية عن قيمتها العادلة.
 - **المعيار رقم 45:** القياس، معيار جديد يحدد كيفية قياس الأصول والالتزامات.
 - **المعيار رقم 46:** الإيرادات، معيار موحد يحل محل IPSAS 9 و 11 و 23.
 - **المعيار رقم 47:** التحويلات، معيار جديد للإفصاح عن المبالغ المحولة.
 - **المعيار رقم 49:** ترتيبات التقاعد، إطار محاسبي لصناديق التقاعد.
 - **المعيار رقم 51:** الموارد الطبيعية، أحدث المعايير الصادرة للتعامل مع الثروات الطبيعية.
- 2- معيار المحاسبة الدولي وفق الأساس النقدي:** التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي،

¹ إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء 03، طبعة عام 2021، ص 1938.

² إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثالث، 2022، ص 513.

³ www.ifac.org

صدر هذا المعيار سنة 2008 ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2009. ويهدف أساسا إلى توضيح طريقة عرض البيانات المالية ذات الغرض العام وفق الأساس النقدي من أجل تحقيق الشفافية في التقارير المالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية وكذا الأرصدة النقدية العمومية.

ويعتبر الجزء الأول فيه إلزامي، والذي يوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد بياناتها المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، أما الجزء الثاني ليس إلزاميا ويحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يستحسن أن تتبناها المنشآت العمومية لتعزيز المساءلة المالية وزيادة شفافية بياناتها المالية، كما يتضمن هذا الجزء شروحا لطرق بديلة في عرض معلومات معينة.¹

المطلب الثالث: الاستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ومحددات تطبيقها

مما سبق يتبين لنا أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي يتم تطبيقها من قبل مؤسسات الدولة والإدارات العامة الوطنية، (السلطات الإقليمية والمحلية، البلديات والمجتمعات الحضرية) أو هيئة عامة (وكالة، سلطة، أو لجنة). كما أن هذه المعايير لا تنطبق على المؤسسات الخاصة، ويتم إصدارها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهي هيئة مستقلة وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين كما تطرقنا إليه سابقا.

1. الاستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

حاليا تستخدم معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نطاق واسع من قبل المنظمات الحكومية الدولية، فخلال العشر سنوات الأخيرة تزايد إهتمام الدول بمعايير IPSAS بشكل ملحوظ، وحسب التقرير المشترك الصادر من طرف IFAC والمعهد القانوني للمالية والمحاسبة العامة CIPFA سنة 2018 الذي تم إستخلاصه من مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام الدولي، هناك تقريبا 74 دولة تعتمد أو سجلت تقدما كبيرا في تقاريرها حول سياسة إعتمادها على أساس الإستحقاق من بين 150 دولة، منها 19 دولة تطبق أساس الاستحقاق.

حيث إعتمدت هذه الأخيرة المعايير الدولية أو بدأت عملية التحول إليها من خلال إجراء عدة إصلاحات وتغييرات بحكم سلطتها المالية والتشريعية لتوفير البيئة الملائمة لهذا التحول، وقد حدد الاتحاد الدولي

¹ طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، 2022، ص: 802.

للمحاسبين مجموعة من الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أو لديها مشروع لتبني المعايير.¹

تشير التوقعات والمؤشرات الدولية لعام 2025 إلى تحول تاريخي في المحاسبة الحكومية، حيث يُتوقع أن تعتمد أكثر من 50% من دول العالم نظام الاستحقاق المحاسبي المتوافق مع معايير IPSAS، وذلك لتعزيز الشفافية المالية وجذب الاستثمارات الدولية.²

أولاً: الدول والمناطق ذات التبني الكلي والمباشر

تطبق هذه الدول المعايير الدولية كما تصدر عن المجلس الدولي دون تعديلات جوهرية:

1. نيوزيلندا: رائدة عالمية في تطبيق المعايير بالكامل.
2. سويسرا: تعتمد المعايير في أغلب مستويات الإدارة الحكومية.
3. المنظمات الدولية: (مثل الأمم المتحدة، والإنتربول، ومنظمة الصحة العالمية).

ثانياً: الدول التي تعتمد معايير وطنية متوافقة مع (IPSAS)

تطبق هذه الدول معايير محلية مستمدة بشكل مباشر من المعايير الدولية:

- المملكة العربية السعودية: تقود التحول في المنطقة العربية من خلال مشروع وطني ضخم لتحويل كافة الجهات الحكومية لأساس الاستحقاق بحلول 2025.
- كندا وأستراليا: تمتلك أنظمة وطنية متطابقة بنسبة كبيرة مع المعايير الدولية.
- جنوب أفريقيا والبرازيل: تعتمدان أطر عمل وطنية مبنية على IPSAS لتعزيز الرقابة المالية.

ثالثاً: الدول في مرحلة التحول والانتقال النشط

دول أعلنت التزامها وتعمل حالياً على بناء القدرات التقنية والبشرية للتحول الكامل في 2025:

- الجزائر: عبر مشاريع إصلاح المحاسبة العمومية والتعاون مع البنك الدولي.

¹ خطيبي لخضر، تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية بالجزائر، مجلة إضافات إقتصادية، جامعة غرداية، مجلد 6، العدد 01، الجزائر، 2022، ص 176.

² IFAC & CIPFA, International Public Sector Financial Accountability Index 2021 Status Report, International Federation of Accountants, Retrieved from www.ifac.org.

- الأردن والمغرب: خطوات متسارعة نحو تبني أساس الاستحقاق.
- كينيا ونيجيريا: تحول استراتيجي في القارة الأفريقية نحو المعايير الدولية.
- باكستان وفيتنام: تحديث الأنظمة المحاسبية لتتواءم مع المتطلبات الدولية.

رابعاً: التوجهات الاستراتيجية لعام 2025

1. تقارير الاستدامة: سيبدأ التركيز في 2025 على دمج معايير المناخ والاستدامة ضمن التقارير المالية الحكومية.

2. الرقمنة: اعتماد أنظمة (ERP) موحدة لتسهيل تطبيق المعايير آلياً.

3. المساءلة: الانتقال من مجرد "تسجيل النفقات" إلى "إدارة الأصول والالتزامات".

مما لا شك فيه، أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يعتبر أمراً إلزامياً على الدول بل هو اختياري لكنه يحتاج إلى جهود كبيرة بشرية ومالية حيث يستلزم إجراء تغيير وتطوير للنظم المحاسبية الحكومية حتى تتوافق مع إجراءات تطبيق المعايير الدولية IPSAS، كذلك تأهيل وتدريب مكثفين للكوادر البشرية، والنظرة السيادية إلى الانظمة المالية والمحاسبية الحكومية باعتبارها جزء من هبة الدولة.

علاوة ما يمكن ادعاءه من عوائق وعدم مناسبة البيئة المحلية للدول مع تطبيق هذه المعايير، وذلك بسبب الموروث القديم في تطبيق مفاهيم المحاسبة الحكومية، وكذلك صعوبة التعامل مع منشآت القطاع العام بنفس أسلوب التعامل مع منشآت القطاع الخاص من ناحية مخرجات الأنظمة المحاسبية. كل هذا جعل الاستجابة أو تبني معايير المحاسبة الدولية ليس بالأمر السهل على معظم دول العالم¹.

هذه الحقيقة أكدها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB، فكان جد مرن في تطبيق المعايير حيث انه لم يفرض التبني بصفة كلية وإنما ترك المجال للدول لاختيار الطريقة المثلى للتبني وذلك بناء على مدى توافق الأنظمة المحاسبية مع متطلبات المعايير الدولية. وكإجراء احترازي منه ولوضع المعايير موضع التطبيق بسهولة ويسر، فقد قام بإصدار نشرة تفصيلية لكيفية التطبيق على مستوى كل معيار تم اصداره، تتمثل في أدلة العمل التي تبين بشكل مبسط كيفية التطبيق².

¹ أسية قيمو، مرجع سبق ذكره، 2021، ص: 29.

² خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 30.

لكن وأمام هذه العوائق فيجب أن لا نسهل على أي دولة أن تقلب كيان نظامها المالي وتغييره بالكامل ليتوافق مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، علاوة على ما يمكن أن يبدو من محدودية الفائدة التي يمكن أن تجنيها الحكومات والدول من تطبيق هذه المعايير.

إضافة إلى أن الحكومات يمكن أن تشكل بحد ذاتها عائقاً أمام تطبيق المعايير باعتبار أن أساس التطبيق هو المساءلة والمحاسبة، فإن الحكومات من تلقاء نفسها لن تعتمد إلى تطبيق هذه المعايير، إلا إذا كانت هناك جهات رقابية عليها كمجلس الشعب الذي يتولى هذه السلطة ويقود زمام المبادرة باعتبارها مطلب شعبي ووطني للشعوب لحفظ وضبط المال وحماية له من التسرب والضياع والسرقة ومحافظة على حسن تسيير المرفق العام وتحقيقاً لمتطلبات التنمية المستدامة.¹

2. محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

يؤدي اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى الزيادة في دقة المعلومات المالية للدولة مما يسمح بتقييم أدائها ويفعل الشفافية والمساءلة على تسيير المال العام مما جعل العديد من الدول تسعى إلى إصلاح منظوماتها المحاسبية للتكيف مع تطبيق هذه المعايير بغية الاستفادة منها، وبالرغم من هذا الاقبال فهذا لا ينفي وجود بعض المحددات والصعوبات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي:

- صعوبة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم بنفس الطريقة لاختلاف البيئة الاقتصادية والسياسية بينها التي يجب أن يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث إن المعايير المحاسبة الدولية قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية، كما أنها في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والإفصاح فيما يتعلق بإستخدام المال العام وتسييره، والأمر يكون مختلفاً كثيراً في الدول النامية.²

- يستلزم تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلاً للأنظمة والتشريعات في الدول المطبقة وكذا التعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، وهذا ما يمس الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين لهذه الدول، أضف إلى ذلك إلى أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي

¹ المرجع نفسه، 2014، ص: 30.

² خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 21.

تتم على المعايير المحاسبة الدولية لاختلاف الإجراءات السائدة، كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار IPSAS 25 المتعلق بمنافع الموظفين.¹

– تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs دائمة التغيير والتعديل وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المتعلقة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها، بالإضافة إلى ما يتعلق بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير تبعا للتطور المستمر في البيئة الاقتصادية والسياسية للبلدان التي تتبناها، كما أن المعايير من وضع البشر ويعتريها ما يعتري البشر من قصور النظرة العلمية الثاقبة أحيانا، وعدم إمكانية الإحاطة بكل ما يتعلق بمستقبلها.

– صعوبة محتوى المعايير المحاسبية الدولية فهي تتطلب شخص مختص في المجال المحاسبي حتى يتمكن من فهم محتواها، ونظرا للاختلاف بين مستوى البلدان المطبقة فقد لا يكون الأمر صعبا للمطابقين في الدول المتقدمة لفهمها، في حين نجد أن الأمر ليس بنفس السهولة للمطابقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير إلى عديد من اللغات كون أن وضعها يتم باللغة الإنجليزية.²

– لا تعتبر الممارسات المحاسبية الدولية في معزل عن الظروف السياسية لدى فهي تتأثر بالضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في وضع المعايير وتعديلها.

– عدم توفر النية والجدية لدى الدول والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك لأسباب تتعلق بتغيب الشفافية المقصودة من أجل التصرف بالمال العام بحرية مع غياب الرقابة والمساءلة.

– إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS مما جعلها تتطور وتتغير باستمرار، هذا التغيير كما أشرنا إليه سابقا يأخذ أشكالا عديدة كتعديل المعايير، وإلغاء بعض البدائل المحاسبية وتعديل التعريفات، وإلغاء بعض الممارسات المحاسبية، ودمج التفسيرات في المعايير، ودمج المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها، وسحب بعض المعايير، وإلغاء بعضها، وفصل المعيار إلى أكثر من معيار، جعل التحكم في تطبيقها أمرا صعبا.³

¹ خلف الله بن يوسف وقويدر معاش، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، مجلد 1، العدد 10، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2016، ص: 286.

² المرجع نفسه، ص 286.

³ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 22.

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية يتطلب نقلة نوعية من المحاسبة العمومية التقليدية إلى المحاسبة وفقا لهذه المعايير والممارسات الدولية، نظرا للمستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير، حيث أنها تصدر عن خبراء دوليين في المحاسبة وليس من السهولة فهمها، حيث أنه تتطلب تأهيلا عالي المستوى وتدريباً مكثفاً من قبل مؤهلين للموظفين والقائمين على المحاسبة العمومية، ليتسنى فهمها بداية قبل تطبيقها، وإلا فإن عدم فهمها أو اللبس في فهمها قد يؤدي إلى تشويه وتحريف في مخرجات الأنظمة المحاسبية الحكومية.¹

- عدم أخذ كافة التعديلات التي تتم على معايير التقارير المالية الدولية IAS-IFRS، باعتبارها مرجع للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، فهناك كثير من التعديلات التي تمت على معايير التقارير المالية الدولية ولم يتم عكسها في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ولعل من أبرزها، ما يتعلق بالقيمة العادلة التي ورد تعريفها في كثير من المعايير، ولكن لم يتم أخذها بعين الاعتبار.

كالتعديل الذي تم على التعريف بعد صدور المعيار IFRS 13 المتعلق بقياس القيمة العادلة حيث تم تعريفها بأنها " القيمة التي يمكن استلامها نتيجة بيع الأصل أو دفعها لتحويل الالتزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس"، بينما التعريف الذي لا يزال يتم تداوله في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS هو أن "القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل أو دفعها لسداد الالتزام بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية" هذا يضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام موضع تساؤل هام حول ما إذا كانت هذه المعايير مستقاة من معايير التقارير المالية الدولية.²

- اختلاف وتباين الأنظمة السياسية والاقتصادية بين الدول المتقدمة والدول النامية، حيث نجد في الدول المتقدمة الكثير من العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كجدية المسائلة وأنظمة الرقابة الصارمة ودور السلطة التشريعية التي يفترض أن تتبنى تطبيق هذه المعايير باعتبار دورها الرقابي على الحكومة، التي تشكل في مجموعها بيئة مناسبة وملائمة لتطبيق هذه المعايير، الأمر الذي تقتقر إليه الدول النامية الذي تستهين بنظرتها للمال العام وتوجيهه إلى مصارف لا يوجد للسلطة التشريعية ادنى رقابة عليها.³

¹ أسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية العمومية وحماية المال العام، الكجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 07، العدد 02، 2021، ص: 31.

² خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2018، ص: 23.

³ فاطمة الزهراء قاضي، متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية في القطاع العام في الجزائر في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية ألمانيا، برلين، 2022، ص: 133.

المبحث الثالث: آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

مع اتساع نشاط القطاع العام وما ترتب عليه من التزايد الكبير في الانفاق العام وتنوع مجالاتها والائرادات متنوع مصادرها وتأثير ذلك على اقتصاديات الدول، فقد سعت هذه الأخيرة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير الدولية لتحقيق درجة أكبر من الشفافية والفعالية والمساءلة في تسيير المال العام، ومنذ نشأتها وإدراكا لأهمية هذه المعايير فقد سارعت لإصدارها لتكون الأساس والمرجع للممارسات والعمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية. وتعتبر الجزائر كغيرها من الدول فقد سعت إلى إصلاح نظامها المحاسبي العمومي مواكبة لهذه التطورات.

المطلب الأول: متطلبات واستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعتبر أغلب أنظمة المحاسبة الحكومية للدول عاجزة عن توفير البيانات اللازمة لأغراض التحليل والتخطيط الاقتصادي بسبب تركيزها على أغراض الرقابة فقط، ومن أجل معالجة ذلك وحتى تتصف مخرجات هذه الأنظمة بالملائمة والموثوقية بما يفي باحتياجات مستخدمي بياناتها وصناع القرار في خدمة أغراض الشفافية والمساءلة والرقابة، فلا بد من ركونها إلى متطلبات التي يفرضها تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعليه فقد جاءت مساعي العديد من الدول للتغيير والإصلاح كمحاولة منها لإدماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية ويقصد بمتطلبات التطبيق ما ينبغي على الحكومات والمنظمات المهنية وغيرها ان تقوم به من أجل التطبيق السليم للمعايير.

1 . متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يشكل التنفيذ غير المنظم والفوري لمحاولات الامتثال لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خطرا معتبرا على نجاح عملية التوافق. وعليه يجب أن يكون مشروع إصلاح المحاسبة العمومية الذي تتبناه الدولة ممنهج حتى يحقق الأهداف المسطرة يمس كل الجوانب ذات العلاقة سواء كانت تتعلق بالمحاسبة العمومية أو القائمين عليها والتي تشمل ما يلي:

1 - 1 مشاركة الأطراف ذات العلاقة

يتطلب تبني وتطبيق المعايير الدولية بنجاح فهم وتثقيف وإشراك الأطراف ذات العلاقة بما في ذلك، أصحاب المناصب السياسية والمدققون والمحاسبون العموميون ومصارف الدولة والوزارات، ويحتاج أيضا

إلى مشاركة ودعم الجهاز التنفيذي الحكومي باعتباره الجهاز المسؤول عن التنفيذ المباشر للمعايير. إلى جانب لجنة الحسابات العامة، ومهنة التدقيق وهيئات التمويل، ولن ينجح التغيير من دون تضافر الجهود.¹

1- 2 تغيير أساس القياس المحاسبي

في حالة تبني الأساس النقدي في نظام المحاسبة العمومية، الذي يعتبر واقعة تحصيل الإيرادات وواقعة سداد النفقات هي المعيار لتجميع وتسجيل العمليات وقياس النتائج بغض النظر عما إذا كانت هذه العمليات تخص الفترة الزمنية الحالية. في حين أن المعايير المحاسبية الدولية وضعت بناء على أساس الاستحقاق مما جعل ضرورة تغيير أساس الإثبات المحاسبي ملحة فتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعني إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق الذي يتطلب الإعراف بالمعاملات والأحداث وتسجيلها في الفترة المالية التي تتعلق بها وليس فقط عند قبض أو دفع النقد.

إن اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة العمومية يتعذر معه إجراء المقارنة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل النشاطات بين السنوات، ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات ومتابعة المخزونات. لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي لأن هذا الأخير يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة اهتلاكها، وبالتالي فإن الفائدة الأساسية للمحاسبة على أساس الاستحقاق هي تخصيص الإيرادات والنفقات الحكومية بشكل صحيح مع مرور الوقت.²

1- 3 تخفيف مركزية السلطة

تشهد مؤسسات الدولة حاليا مركزية للسلطة بشكل كبير، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية من تخطيط ورقابة. مما يسبب عرقلة في تحقيق الأهداف. كما نتج عن هذا الوضع تضييق نظم المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير نظمها ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها، كما أن تخفيف مركزية السلطة وتوزيعها قد يسرع من عملية التطور.³

¹ نور الدين مزباني ومريم حفصي، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 2، مجلد 1، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2019، ص: 149.

² نور الدين مزباني ومريم حفصي، مرجع سبق ذكره، 2019، ص: 151.

³ أحمد برير، مسعود صديقي، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري، مجلة النمو الاقتصادي ورعاية الأعمال، المجلد 6، العدد 2، جامعة احمد دراية بشار، الجزائر، 2023، ص: 122.

1- 4 تكوين وتدريب العنصر البشري

لقد كان ولا يزال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا للعديد من حكومات دول العالم، حيث يتطلب اعتماد المعايير مستوى معين من المهارات والخبرات لدى وجب تفعيل برنامج تدريب وتكوين لتحقيق ذلك، كما من الممكن أن يكون هناك ضغوط إضافية لتوظيف والحفاظ على الموظفين المهرة فقط في هذا المجال.

يتوجب على الجهات المعنية تأهيل موظفيها خاصة أعوان المحاسبة العمومية بما فيها المحاسب العمومي والأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة. ومن أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، يتوجب إتباع ما يلي:¹

- عقد دورات تدريبية خاصة بتبني معايير IPSAS بمشاركة الأكاديميين والمهنيين.
- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن المعايير IPSAS.

1- 5 الإصلاح الهيكلي والقانوني

تعتبر المشاكل القانونية أكبر عائق يعترض بعض الدول في التطبيق الكامل والفوري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فالكثير من الدول شرعت قوانينها بما فيها القوانين المتعلقة بالمالية والمحاسبة عبر تاريخ طويل مما جعلها تفتقد إلى المرونة المطلوبة التي تفتح باب النقاش وإثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ النظرية، كما نجد هذه القوانين شملت مواد تتعارض مع تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام.

وعليه، فإن عامل الإصلاح القانوني والهيكلية لإستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يلعب دورا كبيرا وهاما، هذه الإصلاحات قد تكون معقدة وتستغرق وقتا طويلا، مما جعل من الضروري وجود هيئة معايير حكومية ولجنة مالية من أجل النظر في التفسيرات والتطبيقات الخاصة بكل دولة. يعتقد الخبراء الذين يساهمون في هذه الدراسة أن فترة زمنية مدتها 10 سنوات للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كاملة هي أمر واقعي. على الرغم من أن غالبية البلدان قد تستغرق وقتا طويلا ربما حتى يصل إلى 20 عاما.²

1- 6 تبني قوانين وتكنولوجيا حديثة في الوحدات العمومية

¹ نور الدين مزباني ومريم حفصي، مرجع سبق ذكره، 2019، ص: 151.
² أحمد بوكفوسة، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق دراسة حالة الجزائر، مجلة المالية والأسواق، المجلد 9، العدد 2، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2022، ص: 493.

يعتبر العصر الحالي عصر العولمة والتكنولوجيات الحديثة ومن أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لزم توفير تكنولوجيا كافية وفعالة حتى تزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي وإتاحة فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة كاللجوء إلى البرامج المحاسبية من نوع حزمة برامج التسيير المدمج، مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية. وعليه يتطلب تبني معايير IPSAS استبدال أو تطوير أنظمة تكنولوجيا المعلومات الحالية وهياكل البيانات ومخططات الحسابات. وقد يلزم تحديث أنظمة وهياكل التقارير أيضا كجزء من عملية الانتقال.¹

1- 7 الاستفادة من التجارب الدولية والدعم الخارجي

يمكن لحكومات وكيانات القطاع العام الاستفادة من الدعم الخارجي، كمساعدات المنظمات المهنية للمحاسبة في وضع خطة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال رفع مستوى الوعي بالحاجة إلى تقارير مالية شفافة وتكييف الأنظمة المحاسبية لتتماشى مع ذلك، كما يمكنها توفير التدريب على المعايير المحاسبية ودعم الاحترافية في الإدارة المالية للقطاع العام.

في حين أن شركات التدقيق وغيرها من أصحاب المصلحة يمكن أن يساعدوا في التدريب على إدارة المالية العامة وبناء قدرات وكفاءات عالية. ومع ذلك، فهناك عدد قليل من الحكومات التي تطالب بالإمتثال التام لجميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وبدلا من ذلك فإن أكثر الدول تنادي بتكييفها حسب الاحتياجات المحلية.²

2- إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

اكتسبت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مكانة دولية وحظيت بالقبول من مختلف الدول، فأصبحت المرجع الأبرز والأهم لممارسات المحاسبة العمومية في العالم نظرا للمزايا التي تقدمها مما جعل الدول تتسارع لتطبيقها واعتمادها، غير أن تطبيقها يتطلب استعدادات كبيرة لإنجاح العملية، لا سيما في مجال توفير الموارد التي من شأنها أن تسهم في تحقيق التحول بشكل مرن وناجح، غير أن المشكلة تكمن في كيفية إجراء هذا التحول إذ يرى الكثير أنه يوجد أسلوبين للتحول ولكل منهما إيجابيات وسلبيات يمكن ذكرها كما يلي:³

2 - 1 أسلوب التحول التدريجي:

¹ خضير خبيطي ومونه بونس، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 61.

² نور الدين مزباني ومريم حفصي، مرجع سبق ذكره، 2019، ص: 151.

³ مالك لعلايبي مالك وعبود زرقين، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، العدد 15، جامعة المسيلة، 2016، ص: 331.

يسهل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الامتثال للمعايير الدولية المبنية على أساس الاستحقاق من خلال إمكانية تطبيق الأحكام الانتقالية في بعض منها مما يكسب الحكومة والهيئات العمومية بعض الوقت لتلبية متطلبات التحول. ومن هنا تنطلق فكرة هذا الأسلوب حيث يعتبر كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يدرس بانفراد، وأن التعديلات ينبغي أن تتم من الاعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى، لدى يجب أن يتم التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديدة دفعة واحدة، إنما يحتاج تطبيق المعايير إلى التحول التدريجي في فترة من 2 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانات ليتجسد على أرض الواقع، وذلك من خلال، تبني معالجات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل جزئي.

لقد شجع المجلس بالتبني المرحلي للمعايير، فأصدر معياراً واحداً على الأساس النقدي لمساعدة الدول الراغبة في تبني المعايير، كخطوة هامة نحو تحسين واتساق وقابلية مقارنة التقارير المالية بموجب الأساس النقدي. ومن مزايا هذا الأسلوب نجد:

- يضمن تحول مرحلي وفعال يمكن التحكم في كل مراحله ويحافظ على السير العادي للعمل.
- لا يستلزم موارد كبيرة قد تعجز عدة حكومات توفيرها في فترة قصيرة.
- يحقق نتائج تتسم بالواقعية يسهل تطبيقها على أرض الواقع.
- درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بأسلوب التحول المتكامل.
- الاستفادة المثلى من الجهات المراقبة والداعمة للتحول.
- يؤدي إلى التدريب الحقيقي للعنصر البشري القائم على المحاسبة العمومية على كافة المستويات.

2 - 2 أسلوب التحول المتكامل:

يستند هذا الأسلوب إلى فكرة كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبطة ببعضها البعض ارتباطاً وثيقاً حيث لا يمكن أن يتم التحول إلا في منظومة مترابطة غير أنه من الواضح أن درجة المخاطرة به عالية قد تؤدي إلى فشل عملية التحول، كما يتطلب هذا الأسلوب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة، وقد أوضحت تجربة عدة دول التي اعتمدت المعايير أن التطور التقليدي ليس ملائماً في فترة قصيرة جداً ومن مزايا هذا الأسلوب نجد:¹

¹ مصطفى عوادي ورحيمة سدره وفتحي لعموري، تجارب بعض الدول العربية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية ألمانيا، برلين، ص: 168.

- توفير الوقت لأنه عادة ما يتم على المدى القصير.
- إمكانية 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.
- أن نتائج تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.
- لغرض تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية، يمكن تحقيق ذلك وفق إستراتيجية تدريجية لضمان الانتقال الناجح، وفيما يلي خطوات هذه الإستراتيجية:¹
- **الخطوة الأولى:** تحديد وحدة الإبلاغ العمومي.
- **الخطوة الثانية:** اعتماد الجزء الأول - المتطلبات الإلزامية - من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي.
- **الخطوة الثالثة:** اعتماد الجزء الثاني - المتطلبات غير الإلزامية - من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي.
- **الخطوة الرابعة:** اعتماد ما يلاءم البيئة الجزائرية من المعايير التي تعتمد على الاستحقاق.

المطلب الثاني: العوامل الداعمة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يسمح تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتحسين الشفافية فيما يخص الأصول والخصوم والرقابة على المال العام ويضمن تطبيق لأفضل للممارسات المحاسبية وتحسين تخصيص الموارد. بالإضافة إلى عدة محفزات جعلت الدول والمنظمات الدولية تتسارع إلى تبني هذه المعايير يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1 - عملية إصدار للمعايير:

تعتبر عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في حد ذاتها عاملاً مهماً في عملية اعتمادها، وهذا راجع لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) حيث أنه من المعتاد أن يعقد مشاورات مع الجمهور بهدف جمع الآراء ووجهات النظر من أصحاب المصلحة والأطراف

¹ إبراهيم محمد وعلي الجزراوي وعبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 2، 2012، ص: 11.

ذات العلاقة، كما أن هذا الأخير لا يهتم بالنشر في مجال المعايير الدولية فقط، ولكن ينشر أيضا دراسات وتقارير بحثية من أجل تحقيق المصلحة للعديد من الجهات الفاعلة في إصلاح القطاع العام، ونتيجة لذلك أوصى بمبادئ توجيهية والتي تمثل في الممارسات الجيدة في القطاع العام وتشجيع المؤسسات لمتابعتها وعلاوة على ذلك فإن (IPSASB) يتكيف مع وضع المعايير لاحتياجات مختلفة البيئة في محاولة منه لمعالجة القضايا الأكثر إثارة للقلق لهيئات القطاع العام في السياق الدولي كالاستدامة المالية.¹

2 - قرب (IPSAS) من معايير المحاسبة الدولية

لقد إختار الإتحاد الدولي للمحاسبين منذ البداية نموذج المحاسبة الخاصة كمرجع في إعداد المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام، معتبرا أن الإبلاغ المالي في الإدارات العامة يمكن أن يكون مع نفس المعايير كتلك التي تطبق في المؤسسات الاقتصادية، لذلك فقد تم وضع هذه المعايير بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) مع إجراء التعديلات المطلوبة لتكييفها مع سياق القطاع العام.

والهدف من ذلك هو تركيز الجهود والعمل على مجموعة واحدة من الإصدارات لها جذور مشتركة مع المعايير الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ونتيجة لذلك، هذه المؤسسات تميل بشكل واضح نحو العمل بمعايير IPSAS باعتبارها المرجعية الأساسية بالنسبة لإدارات للقطاع العام، وقد ساعد ذلك بعض البلدان على التكيف مع أنظمة القطاع العام ولأن ما قاموا به حقا هو تطبيق المعيار على كل من المؤسسات الاقتصادية وقد كانت النتيجة هي أن القواعد النهائية المطبقة على إدارات القطاع العام تتفق IPSAS مع في العديد من البلدان.²

3 - النظر في القضايا ذات أهمية خاصة بالنسبة لمؤسسات القطاع العام

منذ سنة 2002، بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين المرحلة الثانية من برنامج المعايير المحاسبية الدولية من خلال معالجة القضايا ذات الأهمية التي يختص بها القطاع العام، مثل المحاسبة للسياسات الاجتماعية للحكومة، وذلك بعد جملة الانتقادات التي وجهت لها من طرف الأكاديميين والمهنيين بالرغم من وضوح المبادئ التي بنيت على إثرها المعايير الدولية، والتي استندت إلى رأي أن القطاع العمومي له خصائص تختلف عن تلك الموجودة في القطاع الخاص تتطلب الرعاية في التكيف مع النظم المحاسبية.³

¹ فتيحة بوعبانه، مرجع سبق ذكره، 2020، ص: 40.

² المرجع نفسه، ص: 41.

³ وليد مرغني، زكرياء دمدوم، الحاج عامر، مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 01، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2021، ص: 114.

4 - الدور النشط لمجلس معايير المحاسبة الدولية IPSASB

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال نشره بانتظام حول المعايير إلى تطبيق سياسة ترويج ديناميكية لتعزيز تطبيق هذه المعايير لدى الحكومات الوطنية والمؤسسات الدولية في جميع أنحاء العالم وذلك بهدف تحديد ما يحتاج إليه المستخدم من معايير وتوجيهات جديدة.

ومن أمثلة هذا الدور النشط الأعمال المنشورة باستمرار من طرف المجلس من خلال:¹

- تشجيع المجلس للبلدان على اعتماد IPSAS
- اعتمد في وقت مبكر جدا على سياسة نشطة لنشر IPSAS وترجمتها الى العديد من اللغات، بما في ذلك الإسبانية والفرنسية وهذا منذ عام 2005.
- يتعاون المجلس إلى أقصى درجة ممكنة مع واضعي المعايير الوطنية في إعداد وإصدار المعايير بهدف تقاسم الموارد.

5 - دور المنظمات الحكومية الدولية

لقد لعبت المنظمات الدولية دورا كبيرا في تشجيع الدول لتبني المعايير الدولية فقد كان هناك تشجيع من البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية كجزء من توصياتهم لتحسين المساءلة والشفافية من الجمهور لمؤسسات القطاع العام، كما قدم البنك الدولي وصندوق النقد الدولي التعاون من خلال برامج المساعدات المالية وتنمية القدرات.²

كما كانت هذه المنظمات سباقة في الاعتراف واعتماد المعايير المحاسبية الدولية على سبيل المثال، كانت منظمة التعاون والتنمية الأوروبية ومنظمة حلف شمال الأطلسي والأمم المتحدة جميعها قد اعتمدت IPSAS لتصبح بعدها كل المؤسسات المالية والاقتصادية والسياسة الدولية واضحة في اعتمادها على المعايير التي تعتبرها مرجعا مفيدا عند الحاجة للمعلومات المالية لمؤسسات القطاع العام.

6 - أزمة الديون السيادية وIPSASs

لقد ترتب عن أزمة الديون السيادية العديد من القضايا المحاسبية في القطاع العام، حيث خلفت الأزمة المالية لسنة 2008 انعدام الثقة وزيادة الحاجة إلى المساءلة والشفافية في القطاع العام بسبب أن العديد من الحكومات كان لديها عجز وارتفاع الديون.

¹ فتيحة بوعبانه، مرجع سبق ذكره، 2020، ص 42.

² وليد مرغني، زكرياء دمدوم، عامر الحاج، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 115.

خلال هذه الأزمة كان الاتحاد الأوروبي بحاجة لمقارنة العجز والديون بين بلدان الاتحاد من خلال توفير الإحصاءات والبيانات المالية لجميع الدول الأعضاء التي تمكن من إجراء هذه مقارنات، وذلك باستخدام الإطار المحاسبي للقطاعات الحكومية وغير الحكومية في الاتحاد الأوروبي وهو أساس الإستحقاق.

ومع الأزمة أصبحت المفوضية الأوروبية على دراية بأن الإحصاءات المالية لم تحسن من مستوى البيانات المالية وأن تحسين هذا الوضع يتطلب وجود نوعية بيانات قابلة للمقارنة ومتناسكة في المحاسبة الدقيقة المستويات، بعدها تم وضع نظم محاسبية دقيقة، حديثة وقابلة للمقارنة من قبل الاتحاد الأوروبي، وبعد مشاورات مع الأعضاء حول مدى ملائمة تطبيق المعايير الدولية في الاتحاد الأوروبي تم نشر تقرير إعتقاد القطاع العام المعايير الدولية في كل الدول الأعضاء ومدى ملائمتها بالنسبة لكل عضو.¹

7 - الوعي العالمي بأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أصبح المهنيون والأكاديميون يدركون أهمية تنسيق وتوافق المحاسبة في القطاع العام، على الرغم من أنه يمكن اعتبار التوافق في المحاسبة في القطاع العام أقل أهمية من المحاسبة في الأعمال، ولكن يمكن لسوق السندات الحكومية أن تستفيد من خلال المعلومات المالية القابلة للمقارنة وعلاوة على ذلك المعلومات القابلة للمقارنة هي لازمة لتقييم الامتثال للمعاهدات الدولية مثل معاهدة الاتحاد الأوروبي على وجه الخصوص.²

8 - التوافق بين التقارير المالية الوطنية والمعلومات الإحصائية

يبدل في الواقع العديد من واضعي المعايير جهوداً من أجل التوافق بين المعلومات الجزئية والكلية والذي يعتبر حالياً كهدف، ومن الأمثلة على ذلك مجلس المعايير الدولية نفسه الذي نشر في عام 2012 ورقة التشاور حول تمويل الإحصائيات المالية الحكومية والمبادئ التوجيهية للإبلاغ، موجهة إلى المساعدة على تقليل الخلافات بين إحصاءات مالية الحكومة والمبادئ التوجيهية والمعايير المحاسبية المالية للقطاع العام. والهدف من ذلك، هو دعم استخدام الحكومات لنظم المعلومات المالية المتكامل التي يمكن أن تولد كل من البيانات المالية IPSAS وتقارير إحصاءات مالية الحكومة.³

المطلب الثالث: الاعتبارات اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

¹ فتية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، 2020، ص 43.

² المرجع نفسه، ص 43.

³ فتية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، 2020، ص: 44.

يجب أخذ الاعتبارات التالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs لضمان نجاحها وفعاليتها، وذلك على النحو التالي:¹

- يتولى مجلس الشعب في كل دولة أو أي سلطة تشريعية أخرى قادرة على إلزام الحكومات بتطبيق هذه المعايير، ويمكن أن يضع هذه الالتزام بموجب قانون ينص على وجوب تطبيقها، ويمكن أن تقوم اللجنة المختصة في البرلمان كلجنة المالية بتولي هذه المسؤولية ومراقبة تحقيق ذلك.

- أن يتم مناقشة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع الجهة الرقابية التي تتولى الرقابة على الحكومة ويجب أن تكون سلطة مستقلة حتى تستطيع رفع تقريرها إلى السلطة التشريعية كديون المحاسبة أو ديون الرقابة والنقش، كمرحلة مبدئية بخصوص الإجراءات التي يجب اتخاذها لضمان نجاح المرحلة الانتقالية لتطبيق هذه المعايير.

- تدريب الموظفين المعنيين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والقائمين على تنفيذ المحاسبة العمومية تدريباً مكثفاً، باعتبار أن تطبيق هذه المعايير يتطلب مقدار من الكفاءة، مع وجوب التركيز في العملية التدريبية على التعلم بالممارسة، أي ممارسة تطبيق المعايير، وربط التدريب بتقييم المستوى العلمي للمتدربين سواء كان ذلك خلال البرنامج التدريبي أو في نهايته، من أجل ضمان بلوغ أهداف التدريب المسطرة.

- التدريب المكثف لموظفي الجهة الرقابية أيضاً لتمكينهم من أداء مهامهم على أكمل وجه وكذا مساعدة موظفي الأجهزة الحكومية من خلال تقديم النصح لحل كافة المشكلات التطبيقية من ناحية، ومن ناحية أخرى إمكانية ممارسة المساءلة المرتكزة على خبرات مهنية وعلمية صحيحة ومعرفة واسعة بالمعايير الدولية.

- أن تقوم اللجنة المالية في المجلس التشريعي بوضع خطة شاملة لتطبيق المعايير، بالاسترشاد بخبراء محليين ودوليين كشركات التدقيق المحلية عالية التصنيف أو شركات التدقيق الدولية وتحت إشراف ديوان المحاسبة أو أي جهة مماثلة ترفع تقريرها عن الحكومة إلى السلطة التشريعية، بحيث يقوم بداية بدراسة البيئة المحلية والمعوقات التي تواجه التطبيق، وإجراء المرحلة الانتقالية المطلوبة للانتقال من الإجراءات المحاسبية الحالية إلى الإجراءات المحاسبية المتوافقة مع معايير IPSASs، بحيث تتضمن الحد الأدنى من إجراءات المرحلة الانتقالية من خلال:²

¹ الجعارات، خالد جمال شتيوي، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24_25 نوفمبر 2014، ص: 30_31.

² خلف الله بن يوسف وقويدر معاش، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 31، العدد 02، 2016، ص: 280.

- * تصميم نظام معلومات محاسبي حديث يتماشى مع متطلبات تطبيق واعتماد أساس الاستحقاق، مع إجراءات ادخال الحسابات العامة للمنشآت الحكومية في هذا النظام، والتركيز على تحليل النظام وتصميم إجراءاته ومدخلاته لتتوافق مع متطلبات معايير الدولية.
- * يتم تقييد كافة الأصول والموجودات لدى المنشأة الحكومية، وكذلك المطلوبات التي تستحق عليها، من خلال الجرد الفعلي لها، والتأكد من مطابقتها للسجلات المحاسبية، وادخالها للنظام المعلومات المحاسبي.
- * يتم تقييم الموجودات والالتزامات وصافي الأصول من قبل خبراء تقييم وادخالها على البنود الخاصة بها في النظام المحاسبي حسب ما نصت عليه المعايير الدولية والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، وتعد هذه المرحلة هامة لإعداد القوائم المالية.
- أن تتضمن المرحلة الانتقالية تطبيق جزئي عبر مراحل للمعايير الدولية قبل تعميم تطبيقها، يحدد لها إطار زمني معين، ويمكن أن يأخذ التطبيق الجزئي الأشكال الآتية:¹
 - * **المنشأة الريادية:** أي تطبيق كافة معايير IPSASS على منشأة حكومية معينة.
 - * **المعيار الريادي:** أي تطبيق معيار معين على كافة المنشآت الحكومية.
 - * **الممارسة الريادية:** أي تطبيق ممارسة محاسبية معينة يتضمنها معيار معين من قبل كافة المنشآت الحكومية.
- التطبيق الشامل والفوري لكافة المعايير من قبل الأجهزة الحكومية التي ينطبق عليها تعريف منشآت الأعمال الحكومية الواردة في المعايير الدولية، وهي الجهات التي تقوم بأنشطة تجارية ربحية ضمن الحكومة كالمؤسسات الاستهلاكية، سواء كانت مستقلة أي كمنشأة حكومية لها كيائها المستقل، أو كانت جزء من منشأة حكومية تقوم بنشاط تجاري ربحي.
- أن تقوم لجنة الخبراء بتقييم التطبيق المبدئي المرحلي أو الجزئي، أو التطبيق الكلي، ورفع تقريرها إلى السلطة التشريعية، مع كافة التوصيات واتخاذ الإجراءات اللازمة خصوصاً فيما يخص التعامل مع حالات التقصير والمعارضة، لوجود توقع مسبق حول وجود معارضة داخل الأجهزة الحكومية لتطبيق المعايير الدولية.

¹ عفاف لومازية، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة سوق اهراس، المجلد 04، العدد 02، 2020، ص: 217.

- يتم وضع خطة تفصيلية بالاشتراك ما بين الخبراء المعنيين وديوان المحاسبة واعضاء اللجنة المالية البرلمانية، وذلك على ضوء نتيجة التقييم المبدئي والصعوبات والمعوقات الموجودة، ويمكن أن تكون الخطة تدريجية حسب حجم هذه الأخيرة، لضمان سير العمل الحكومي، ونجاح المرحلة الانتقالية، واتخاذ كل الإجراءات اللازمة لضمان نجاح التطبيق كتطبيق نظام حوافز ونظام عقوبات عادل.

- يعتبر من أهم مقومات نجاح تطبيق المعايير الدولية، تمكين الجهة الرقابية من أداء دورها بحماية استقلالها وتعيين مسؤوليها من قبل السلطة التشريعية والتبعية الحقيقية لا الصورية للسلطة التشريعية، وأن تتولى هذه الجهة الرقابية الإشراف على التطبيق، وأن يتمحور تقريرها السنوي حول المخالفات التي تقع من الحكومة في تطبيق المعايير الدولية.

- أن يتولى الرقابة على كل ذلك الاعلام الحيادي المستقل الأمين، من خلال تحسس كافة المشاكل والمعوقات التي تهدد استعمال المال العام، ويجب التأكيد على هذا الدور والتأهيل العلمي لموظفي الاعلام الماليين الذين سيتولون هذه المهمة، حتى يتمكنوا من اىصال آراءهم للشعب والرأي العام المحلي، ويمكن أن نحذو في هذا الباب حذو الدول المتقدمة كالسويد في سلطة الاعلام الرابعة التي تفتح أمامها كافة أبواب الأجهزة الحكومية.

- إلزامية وجود تنسيق كامل بين السلطات الأربعة حول توحيد جهودها في مواجهة التحديات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية، كما يجب التأكد من أن الشعب والمنابر الحرة المسؤولة تمارس دورها الرقابي بحرية، من خلال تفعيل جهاز مستقل يكون تابع للسلطة التشريعية مهمته استلام كافة الآراء بغض النظر عن مرسلها والتحقق منها.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا للفصل الثاني يتضح أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS مصممة لتطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، حيث تقدم صورة واضحة ومفهومة عن مالية الدولة وتسيير المال العام فهي تعمل على تحسين جودة التقارير المالية المقدمة من طرف الحكومة، وهذا ما اهتم به مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ويعتبر اعتماد هذه الأخيرة بالرغم من أنه ليس إجباري فله تأثير كبير على سياسة الدولة في التسيير العمومي واتخاذ القرارات ووضع الخطط المستقبلية حيث أصبح من الضروري مواكبة الدول التي تعتمد هذه المعايير منتهجة في ذلك جملة من الإصلاحات المالية والاقتصادية والقانونية.

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يزداد يوما بعد يوم بين مختلف دول العالم نظرا للاعتراف الدولي بها، لهذا يسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالتعاون مع منظمات دولية إلى تشجيع ومساعدة مختلف الدول لاعتمادها وتطبيقها من خلال تقديم إرشادات حول طبيعة ومضمون الإفصاحات المطلوب توفرها في مخرجات النظام المحاسبي والتركيز على الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية الحكومية لتحقيق الشفافية وتعزيز المساءلة وقابلية المقارنة ورفع الجودة في تسيير المال العام وهذا ما جعل من الضروري على الدول تكييف أنظمتها المحاسبية العمومية مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الفصل الثالث: تحليل واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتبر الخزينة العمومية الخلية الأساسية في القطاع المالي للدولة، فهي المكلفة بالتنسيق المالي والحركة المالية للدولة من خلال تحصيل الإيرادات ودفع النفقات. إذ يقع على عاتقها عبء تسجيل العمليات المالية عن طريق تحصيل الموارد المالية لإنفاقها في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية. فالخزينة العمومية تعتبر الهيكل الأصلي والمركزي في القطاع المالي فهي تشمل وتشرف على جميع العمليات المالية ومختلف النشاطات في مختلف القطاعات سواء بصفتها الخزينة المركزية للدولة أو الخزينة الولائية التي يتمثل دورها في تنفيذ الميزانية ومخططاتها في مجال الإيرادات والنفقات.

لقد باشرت الجزائر منذ التسعينيات بإصلاح نظامها المحاسبي العمومي، فقد عرف في الآونة الأخيرة عدة تغيرات أدخلت على الممارسات المحاسبية، خاصة بعد ما لوحظ عليه العجز عن إعطاء وصف شامل لاستعمال المال العام والرقابة عليه وتقديره في خدمة المال العام ومواكبة التطورات الحاصلة في العالم.

وقد قسم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- مضمون مدونة حسابات الخزينة؛
- تقييم واقع نظام المحاسبة؛
- المخطط المحاسبي للدولة.

المبحث الأول: مضمون مدونة حسابات الخزينة

يقتصر هذا المبحث على دراسة الشق القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال التطرق لكل من مضمون مدونة حسابات الخزينة وكذلك الوقوف على مواطن قصورها ومحدوديتها، ومن ثم تقديم دوافع إصلاحها وتقديم البديل عنها للوصول إلى واقع نظام المحاسبة العمومية المعمول به حالياً.

المطلب الأول: محتوى مدونة حسابات الخزينة

سيتناول هذا المطلب تعريف المدونة وآليات سير حساباتها والقواعد التقنية التي تحكمها.

1 - تعريف مدونة حسابات الخزينة

تعد مدونة حسابات الخزينة المتضمنة في التعليمات العامة لوزارة المالية الصادرة سنة 1967 المرجع الأساسي للتقيد المحاسبي للعمليات الخاصة بالأموال العمومية في الجزائر. وكذلك ما نصت عليه التعليمات رقم 078 المؤرخة في 17 أوت 1991 والمتعلقة بإصلاح محاسبة الوكالات المالية وتطبيق طريقة القيد المزدوج، في حين يتم التقيد المحاسبي حسب ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات مسك المحاسبة من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين¹. وعليه، يمكن تعريف مدونة حسابات الخزينة بأنها القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة من التعليمات والمراسيم ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار تنظيم المحاسبة العمومية، حيث تتضمن مجموعة من الحسابات التي يستخدمها المحاسبون العموميون من أجل تسجيل وعرض مختلف العمليات المالية للنفقات والإيرادات المتعلقة بالميزانية التي تم تنفيذها².

2 - أنواع حسابات مدونة حسابات الخزينة NCT

جاءت أول مبادرة لإصلاح المحاسبة العمومية سنة 1992 من خلال الانتقال من المحاسبة العمومية ذات القيد البسيط إلى المحاسبة ذات القيد المزدوج مما يسمح بقراءة أفضل للأرقام والمبالغ التي تقدمها مختلف الجداول المحاسبية وذلك بهدف الاستفادة من التقنيات المستخدمة في مجال المحاسبة، من خلال الحسابات المخصصة لهذا الغرض، وضمن تسميات مدونة الخزينة هناك مجموعات حسب طبيعة الحساب مع التمييز بين حسابات التضمين المؤقتة والنهائية ثم التجميع حسب طبيعتها فمن الضروري معرفة الوجهة

¹ فاطمة فوقو، حكومة الحسابات الخاصة لمخزينة كمدخل لترشيد الموازنة العامة لمدولة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشاف، 2016/2017، ص: 56.

² فتيحة بوعبادة، مرجع سبق ذكره، 2020/2019، ص: 123.

النهائية للعمليات من أجل تحديد ما إذا كنا أمام حساب نهائي أو مؤقت ويتعلق الأمر بعدة أنواع من الحسابات هي: الحسابات المالية، حسابات الإسناد المؤقتة، الحسابات الوسيطة، حسابات الإسناد النهائية، حسابات التسديد، حسابات التحويل وحسابات تسوية الإيرادات والنفقات.

تحتوي مدونة حسابات الخزينة على أصناف متعددة من الحسابات، والتي تختلف بتنوع العمليات المالية، يمكن تصنيفها على النحو الآتي:

2 - 1 الحسابات المالية

هي كل الحسابات التي تقوم بتسجيل حركة الأموال والقيم الناتجة عن التحويلات المالية، أو عن تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات، ويتم تنفيذ هذه الحسابات المالية سواء عن طريق حساب الصندوق. وتنص القاعدة العامة في قيد العمليات في هذه الحسابات على أن أي تسجيل محاسبي في الجانب المدين يعتبر بمثابة زيادة في الموجودات لدى الخزينة العمومية، وأي تسجيل محاسبي في الجانب الدائن في هذه الحسابات يعتبر بمثابة نقص في الموجودات المالية للخزينة العمومية¹.

كما تهدف إلى تسجيل إيصالات وصرف الأموال، فهي الحسابات النقدية والحسابات الجارية البريدية وحساب الخزينة في بنك الجزائر وصياغة الحسابات. هذه الحسابات لها خصوصية التشغيل في الاتجاه المعاكس للسماح بمحاسبة القيد المزدوج. وبالتالي، يتم قيدها في الأموال التي تدفعها الخزينة (عن طريق خصم حساب الإسناد للنفقات) ويتم خصمها من الأموال التي تتلقاها الخزينة (عن طريق إيداع حساب الإسناد للإيرادات)².

2 - 2 حسابات التسديد

تسجل هذه الحسابات كل العمليات التي تخص حركة الأموال والتحويلات المالية ما بين مختلف المحاسبين العموميين وذلك عند قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة أو تحصيل إيراد لصالح محاسب عمومي آخر. وبالتالي يقوم المحاسب المفوض بتحويل المبالغ المالية للمحاسب المكلف والذي يسمح له القانون بالقيام بعملية الإسناد النهائي للعمليات المالية المحولة لصالحه. وتجدر الإشارة أن مسك هذه الحسابات يكون

¹ Nassima Messaoud Nacer, La réforme de la comptabilité de l'Etat, Mémoire de fin d'études, Institut d'Economie Douanière et Fiscale Créé par convention Algéro-Tunisienne, Tunisie, 2017, p: 16.

² brahim Belacel, Réforme de la comptabilité de l'état en Algérie, Université Paris 1 Pantheon, Serbonne, 2018, p: 372.

بصفة ازدواجية وعكسية بين المحاسبين العموميين، أي أن المبالغ المسجلة من جهة المدين لدى المحاسب المكلف، تسجل في نفس الحساب لدى المحاسب المفوض من جهة الدائن.

تستخدم هذه الحسابات بشكل عام لنقل العمليات من محاسبة إلى أخرى. ومن أهم هذه الحسابات هو الحساب 530.002، والذي يسمح في نهاية العام "بإفراغ" محاسبة أمناء الخزينة لجميع العمليات المسجلة أثناء تنفيذ الإيصالات ونفقات الميزانية للعام الماضي من أجل نقلها إلى حسابات الأرباح والخسائر في محاسبة موظف المحاسبة المركزي بالخزينة المركزية.¹

2 - 3 حسابات الوسيطة

تستعمل الحسابات الوسيطة لنقل النتائج المحاسبية من محاسبة إلى أخرى، تطبيقاً لمبدأ تركيز المحاسبة بين المحاسبين العموميين والهدف من استعمال هذه الحسابات هو الربط بين مختلف الحسابات، ويشير اسم الوسيطة أنها حسابات تستعمل كوساطة فقط فهي مؤقتة وبالتالي لا ينتج عن هذه العمليات أي أثر مالي أو أي تحويل نقدي بين المحاسبين العموميين. وعليه، فإن هذه الحسابات لا تسجل عمليات نهائية ولكن تسجل عمليات مؤقتة.²

2 - 4 حساب الإسناد النهائي

هي مجمل الحسابات التي تسجل الإسناد النهائي للنفقات أو الإيرادات، وذلك وفقاً لتصنيف أبواب الميزانية العامة للدولة وتسجل في هذه الحسابات العمليات التي وصلت إلى وجهتها النهائية، في محاسبة المحاسب الرئيسي المسؤول عن تبريرها لقاضي المحاسبة.

يتطلب هذا النوع من الحسابات تبرير العمليات التي يتم تسجيلها بوثيقة إيصال (أمر الإيرادات، عنوان الإيرادات) أو بوثيقة نفقات (أوامر الدفع أو الحوالات المالية، مستندات الدفع)، ويعتبر المحاسب الرئيسي هو المحاسب المؤهل قانوناً للقيام بعملية الإسناد النهائي لذلك يكون مسؤولاً مسؤولية مباشرة أمام هيئات المراقبة لاسيما مجلس المحاسبة الذي يخول له القانون مراقبة صحة الإسناد النهائي للعمليات المالية للنفقات والإيرادات العمومية، بحيث تظهر هذه الحسابات في الحساب الختامي للدولة.³

¹ brahim Belacel, op.cit, 2018, p 372.

² Nassima Messaoud Nacer, op.cit, 2017, p 16.

³ brahim Belacel, op.cit, 2018, p: 375.

تجدر الإشارة هنا أن عملية الإسناد النهائي للنفقات يتم تسجيلها في الجانب المدين فقط دون أن تقيد من الجانب الدائن للحسابات المتعلقة بالنفقات، والعكس بالنسبة للإيرادات يتم تسجيل عملية الإسناد النهائي من الجهة الدائنة لحساب الإيرادات دون أن يقيد أي مبلغ من جهة المدين.

2 - 5 حسابات الإسناد المؤقتة

نستعمل هذه الحسابات من أجل تسجيل العمليات المالية مجهولة المصدر والغير معروفة، لعدم وصول الوثائق التي تثبت التحويلات المالية إلى المحاسب العمومي، لذا يقوم هذا الأخير بعملية تسجيل مؤقتة في انتظار التسوية النهائية.

فهي تتبع حسابات الاحتساب المؤقتة للإيرادات والنفقات التي حال سبب دون احتسابها إلى حسابها النهائي. قد تكون هذه عمليات مركزية بهدف توزيعها بين العديد من المحاسبين أو العمليات التي يتم إجراؤها نيابة عن زميل أو العمليات التي يجب تقسيمها، أو التي يكون تبريرها غائبا أو غير كاف¹.

2 - 6 حسابات تسوية الإيرادات والنفقات

تسجل في هذه الحسابات جميع العمليات المالية ذات الطابع النهائي والمعروفة والتي تتعلق بتسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات والتي سجلت في حسابات الاسناد المؤقتة سابقا لسبب معين. وعليه، لا يمكن تسجيلها في الزمن الذي تمت فيه بسبب غياب الوثائق المبررة أو عدم كفايتها، كأن لا تستوفي الحوالة لجميع الشروط القانونية والشكلية المطلوبة مثلا، وعند وصول الوثائق المبررة، تحول هذه النفقات والإيرادات إلى حساب الإسناد النهائي وتكون هذه الحسابات مدينة أو دائنة لحسابات الإسناد النهائي².

2 - 7 حسابات التحويل

تقيد في هذه الحسابات العمليات التي قام بها المحاسبون المفوضون قانونا فهي جزء من حسابات التحويل بين المحاسبين. يتم تعيينهم بمصطلح "الحساب الجاري"، ويصفون تحركات الأموال بين محاسبين بمناسبة العمليات التي يقوم بها أحدهم نيابة عن الآخر دون إرسال الأموال فعليا للقيام بذلك، يقوم المحاسبان

¹ Ministère de finance, Rapport de la Direction General de la Comptabilité Publique, synthèse de diagnostic preminaire par secteur de système de la comptabilité publique, 2000, p : 35.

² Nassima Messaoud Nacer, op.cit, 2017, p : 17.

بتسجيل عملياتهما في نفس الحساب في اتجاهين متعاكسين. أثناء النقل السنوي لإدخالهم في حسابات وكيل المحاسبة المركزي للخرينة. بالتالي، يجب إلغاء العمليات المدخلة في كل حساب تحويل بشكل نهائي.¹

بمعنى آخر، يتم تسجيل هذا النوع من الحسابات بصفة مؤقتة ثم تحويلها في وقت لاحق إلى المحاسب الرئيسي، فهذه الحسابات تكون مفتوحة بينهما بصفة مزدوجة وعكسية، بحيث أن كل تسجيل في هذه الحسابات من جهة المدين عند المحاسب الثانوي يقابله في جهة الدائن وبنفس المبلغ عند المحاسب الرئيسي.

3 - القواعد التقنية للمحاسبة العمومية

تخضع المحاسبة العمومية في الجزائر إلى جملة من القواعد التي غالبا ما تكون محددة بمجموعة من التعليمات الصادرة عن الوزير المكلف بالمالية، تتم عملية التقييد المحاسبي من خلال مسك المحاسبين العموميين لمحاسبة وفق الشروط التي يحددها المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.²

3 - 1 الإطار المحاسبي للهيئات العمومية

وفقا للمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 سابق الذكر، فإن المحاسبة الخاصة بالهيئات التابعة للدولة تتمثل في: المحكمة الدستورية، المجلس بغرفتيه، مجلس المحاسبة، المصالح المزودة بالميزانيات الملحقة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع السلطات الرقابة والتسيير عليها، حيث تتكون هذه المحاسبة من:³

3. 1. 1 محاسبة يمسكها الآمرون بالصرف

وتكون محاسبة إدارية تسمح لهم بمتابعة تنفيذ الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية، فقد ألزم المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 جميع أصناف الأمرين بالصرف بمسك المحاسبة الإدارية بالشكل الذي يسمح بمتابعة عمليات الميزانية بشقيها.

¹ Ministère de finance op.cit, 2000, p: 36.

² Nassima Messaoud Nacer, op.cit, 2017, p 17.

³ المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المتعلق بإجراءات مسك المحاسبة من طرف الأمرين بالصرف والمحاسب العمومي، 07 سبتمبر 1991.

3. 1. 2 محاسبة يمسكها المحاسبون العموميون

تشمل المحاسبة العامة التي تسمح بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الخزينة ومراقبتها، إلى جانب تحديد النتائج السنوية، المحاسبة الخاصة بالمواد القيمة والسندات ومتابعة حركات الأموال المنقولة، وأخيرا محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بمعرفة التكاليف وأسعار التكلفة، وهي لا تطبق على مستوى الهيئات العمومية بنفس الغرض بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية ولكن لمحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان للضبط والتحكم في التكاليف.

3 - 2 الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات المالية

تنص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 91 - 313 على أنه " يتم تطبيق القاعدة السنوية والترخيص السنوي يمنح لسنة واحدة، أي أن تنفيذ عمليات الميزانية يجب أن يتم خلال السنة المعني بترخيصها وتبعاً لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية "، حيث يكون تاريخ قفل الالتزام بالنفقات على الأكثر في 20 من ديسمبر في حين يستمر تحصيل الإيرادات إلى غاية آخر يوم من السنة وبالتالي فإن الحساب العام للدولة يشمل سنة مالية واحدة.¹

3 - 3 طريقة تسجيل العمليات

تنص المادة 05 والمادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 على أنه يتم تسجيل العمليات المحاسبية للهيئات العمومية وفقاً لطريقة القيد المزدوج للحسابين الدائن والمدين، وتفتح في محاسبة أي محاسب عمومي مالية وحسابات التسيير، كما أن العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المصادقة في ميزانية الدولة تسجل حسب نظام التسيير بحيث يتولى المحاسبون العموميون ذلك.

3 - 4 تحصيل الإيرادات ودفع النفقات

يتولى المحاسبون التابعون للدولة محاسبة العمليات المالية للإيرادات التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة والميزانيات الملحقة، على أن تدرج في ميزانية السنة المالية للإيرادات المحصلة فعلاً وكذا النفقات المقبولة دفعا بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية.²

¹ المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313، مرجع سبق ذكره، 1991.

² حمزة شخاب ورضوان موجاري، تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عباس لغزور خنشلة، المجلد 07، العدد 02، 2022، ص: 69.

3 - 5 نظام الحسابات السنوية وحساب التسيير

عند نهاية كل سنة وإقفال حسابات السنة المالية يقوم المحاسبون العموميون بمختلف الهيئات العمومية بإعداد حسابات التسيير التي تتضمن كل العمليات الميزانية وعمليات الخزينة المنجزة من طرفهم أو من محاسبين عموميين ملحقين بهم، ويعتبر حساب التسيير لأي محاسب عمومي وثيقة يعرض فيها كل العمليات المنجزة من طرفه خلال السنة المالية المنتهية ويقدم هذا الحساب إلى قاضي الحسابات بمجلس المحاسبة لمراجعتها والتصديق عليها¹.

ويجب أن يكون هناك تطابق بين القيود المحاسبية التي تظهر في السجلات اليومية ودفتر الموازنة العامة وكذا المستندات الثبوتية، وبذلك يمكن حساب التسيير المحاسب من إثبات الصحة القانونية والمادية للعمليات المنجزة والمسجلة.

3 - 6 الدفاتر والسجلات المحاسبية المستخدمة لتنظيم العمل المحاسبي

لتنظيم العمليات المالية للهيئات العمومية يتم الاعتماد على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية يمسكها كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وتتضمن فيما يلي:²

3. 6. 1 مستخرج العمليات اليومية، يستعمل المحاسب العمومي هذا الدفتر لتسجيل مختلف العمليات اليومية، المتعلقة بالإيرادات والنفقات الخاصة باستخدام الحسابات الجارية للخزينة لدى بنك الجزائر. وهو مكون من واجهتين الأولى مخصصة لقيد مجموع عمليات الإيرادات المحصلة عن طريق الصندوق أو الحساب الجاري بالإضافة إلى خانة لتقييد العمليات المدينة عن طريق الحسابات الوسيطة. أما الواجهة الثانية تقيد فيها ما يقابل عمليات الواجهة الأولى في جهة الدائن.

3. 6. 2 الدفتر العام، كذلك يستخدم المحاسب العمومي هذا الدفتر لتسجيل المبالغ الإجمالية المدينة أو الدائنة لكل حساب عند نهاية كل شهر. ويعتبر كخلاصة شهرية لمستخرج العمليات اليومية.

3. 6. 3 سجل الحساب العام، يتم التسجيل في هذا السجل الرصيد المدين أو الدائن والمتحصل عليه من خلال تجميع المبالغ الخاصة بكل حساب في نهاية الشهر. وإجراء المقاصة بين المبالغ المدينة والدائنة لكل

¹ فتيرة بوعبادة، 2020، ص: 125.

² حسين خماس، تطوير المحاسبة العمومية لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مخبر الإصلاحات الاقتصادية بالتعاون، المدرسة العليا للتجارة، العدد 15، 2013، ص: 20.

حساب على حدا ويستعمل هذا الأخير في بداية الشهر الموالي كم يعتبر أداة رقابة من خلال مطابقته مجموع الحسابات المدينة مع مجموع الحسابات الدائنة لدى الخزينة.

3. 6. 4 ميزان الحساب الشهري، يقوم بإعداده المحاسبون على اختلاف تصنيفهم لتجمع عند نهاية كل شهر فهو يستعمل لإعداد خلاصة شهرية للحساب بالاعتماد على ما تم تدوينه في دفتر اليومية وسجل الحسابات العام لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة. حيث يفترض أن يكون فائض إيرادات، وبعد ذلك تأتي مجموعات الحسابات المدينة خلال كل شهر، مضافا إليها مبالغ الشهور السابقة لتشكل المجموع الإجمالي لهذه الحسابات المدينة، ثم يقابل كل حساب مدين، وضعيته في حالة الدائن وفي الأخير تنتج الأرصدة بميزان الحسابات الشهرية.

3-7 وظائف المحاسبة العامة للخزينة

يمكن تلخيص وظائف محاسبة الخزينة العمومية في تسجيل وعرض ما يلي:¹

- عمليات الخزينة التي تحتوي على عمليات السيولة النقدية وحركة الأموال والقيم المنقولة، عمليات تسير الأموال المودعة من طرف وكلاء الخزينة، تسير عمليات تسديد القروض الدولية.
- متابعة حركة الأموال ومختلف التسويات بين المحاسبين العموميين عند تنفيذ عمليات الخزينة وتجميعها ودمجها لدى الخزينة المركزية.
- عملية الإيرادات والنفقات للميزانية العامة والحسابات الخاصة.
- نتائج عمليات الخزينة ونتائج تنفيذ الميزانية.
- عرض وضعية ديون الدولة.

المطلب الثاني: تحليل حسابات مدونة حسابات الخزينة

يعتمد الإطار المحاسبي العمومي الحالي على مدونة حسابات الخزينة وهي تعتمد هيكلًا مشابهًا لهيكل التنظيمي للمخطط المحاسبي الوطني لعام 1975 الذي ألغاه النظام المحاسبي المالي الجديد وهي تتألف من مجموعة من الحسابات التي يستخدمها المحاسبون العموميون لتسجيل مختلف العمليات بكيفية استخدام الأموال العمومية التي تتم على مستوى الخزينة العمومية من منظور نقدي مع التركيز على محاسبة المدفوعات المتعلقة بالنفقات والإيصالات.

¹ فتية بوعبانة، مرجع سبق ذكره، 2020، ص 125.

تضم حسابات المدونة تسع مجموعات من الحسابات، كل مجموعة مقسمة إلى عدد من الحسابات العامة والتي بدورها تتفرع إلى حسابات رئيسية هي الأخرى كذلك تتفرع إلى حسابات فرعية، وتشمل المدونة على حسابات في شكل مجموعات وكل مجموعة تختص بتسجيل نوع خاص من العمليات.

من أجل تسهيل تصنيف الحسابات تعتمد مدونة حسابات الخزينة على طريقة ترقيم خاصة والتي تتمثل في طريقة الترقيم الخطي والتسلسلي مقسمة إلى حسابات تتبنى المنطق العشري في إضافة الحسابات الجديدة الفرعية، ويكون هذا الترقيم بالطريقة الآتية:¹

1. الحساب العام: تنقسم مجموعات الحسابات إلى حسابات عامة تشمل عمليات ذات طبيعة معينة، ولها طابع عام مشترك. على سبيل المثال، تحت المجموعة 1 "النقد والمحفظة". يتم وصف الحسابات العامة الآتية:

- 10: النقدية.

- 11: الحساب الجاري للخزينة في بنك الجزائر.

- 12: المسودات والقيم القابلة للتحقيق.

يتشكل الحساب العام من الرقمين الأوليين، يمثل الرقم الأول مجموعة الحسابات التي ينتمي إليها الحساب العام، أما الرقم الثاني فيمثل تفرعات الحساب العام وهو يتفرع من 10 إلى 91.

2. القسم: تنقسم الحسابات العامة إلى أقسام محددة برقم مكون من ثلاثة أرقام، يشير أول اثنين منها للحساب العام. تقوم الأقسام بتجميع العمليات وفقا لطبيعتها أو الهيئة المعنية. وهكذا، على سبيل المثال، يشير الرقم 312 إلى أنه المجموعة الثالثة "عمليات الخزينة"، وبشكل أكثر دقة الحساب العام 31 "حسابات الخزينة الخاصة بتنفيذ الإيرادات، وفي هذه الحالة تم تحديد حساب الإثبات الرئيسي.

ولكن لا تظهر أقسام الحسابات العامة، ولا حتى الحسابات العامة ومجموعات الحسابات على هذا النحو في القيود المحاسبية. وحدة الحساب المراد فتحها هي الحساب الفردي، المكون من 6 أرقام، أول 3 منها تحدد في نفس الوقت مجموعة الحساب والحساب العام وقسم الحساب العام.

¹ Ministère de finance, Nomenclature des comptes du trésor, Direction Générale de Comptabilité, 1998, p: 07.

3. الحساب الخاص: وهي الحسابات الفرعية للحساب العام، والتي تمثل الحسابات المشخصة والفردية لكل عملية مالية، بحيث يحتوي الحساب الفردي على تسمية خاصة تحدد لكل عملية وجهتها وموضوعها. في بعض الأحيان يكون من الضروري فتح عدة أسطر في حساب معين. ثم يتم تعيينها بثلاثة أرقام إضافية، وهي تلك التي تظهر في سجلات المحاسبة وفي الرصيد الشهري، تجدر الإشارة انه لتحديد الحساب بدقة من الضروري هنا معرفة ستة أرقام كاملة. إلى جانب الحسابات الفردية هناك أيضا حسابات لها طبيعة خاصة جدا.

مع الحفاظ على نفس منطق التنظيم المحاسبي لتعليمات عام 1968، فإن تسمية حسابات الخزينة التي تم تجديدها في عام 2009، تعتمد تصنيفا للعمليات المحاسبية وفقا لوجهة العمليات. قد تكون هناك مجموعات حسب طبيعة العمليات المالية. والجدول

الموالي يوضح شكل تسجيل العمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية في مجموعات مدونة حسابات الخزينة.

الجدول رقم 03: مجموعة حسابات الخزينة

الحساب الخاص	الحساب الفرعي	اسم المجموعة	المحاسب	الوضعية	الحساب المقابل	حركة الحساب	الملاحظات

المصدر: وزارة المالية، مدونة حسابات الخزينة، المديرية العامة للخزينة، 1992، ص 03.

بالنظر للجدول السابق فإنه مقسم إلى ثماني خانات، تسمى الخانة الأولى بالحساب الخاص وتضم رقم الحساب الرئيسي، بينما الخانة الثانية تحتوي على رقم الحساب الفرعي للحساب الخاص، أما الخانة الثالثة فتحتوي على اسم مجموعة الحسابات أي مجموعة الحسابات العامة أو مجموعة الحسابات الخاصة. أما الخانة الرابعة، فتبين اسم المحاسب العمومي المكلف بتسيير الحساب، وتبين الخانة الخامسة عدد الحالات الإحصائية العشرية المعدة أما الخانة السادسة فتوضح الحساب المقابل للحساب الفرعي حسب طريقة القيد المزدوج. والخانة السابعة تلتزم بتبرير حالة الحساب مدين، دائن أو مرصد. أما آخر خانة، فمخصصة

لكتابة الملاحظات التي تبين المرجع القانوني الذي تم الاعتماد عليه للتسجيل بهذا الحساب (تعليمات، مراسيم تنظيمية، قوانين، إجراءات) والتي تحدد طبيعته وطريقة تسجيله والمحاسب المسؤول عن التسجيل.¹

لقد جاءت التعليمات رقم 26 الصادرة في 26 أكتوبر 1968 لتنظيم هيكلية مجموعة حسابات المدونة والتي تتمثل في تسع مجموعات من الحسابات، كل مجموعة مقسمة إلى عدد من الحسابات العامة والتي بدورها تنفرع إلى حسابات رئيسية، كما تنقسم هذه الأخيرة أيضا إلى حسابات فرعية وبهذا تصبح المدونة عبارة عن حسابات في شكل مجموعات وكل مجموعة تختص بتسجيل نوع خاص من العمليات يمكن حصرها كما يلي:²

- المجموعة الأولى: الصندوق والمحفظة المالية؛
- المجموعة الثانية: عمليات الميزانية؛
- المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة؛
- المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتبية لدى الخزينة؛
- المجموعة الخامسة: عمليات تحت التسوية؛
- المجموعة السادسة: النتائج؛
- المجموعة السابعة: الديون المضمونة من الدولة؛
- المجموعة الثامنة: الحقوق؛
- المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة.

المجموعة الأولى: الصندوق والمحفظة المالية

تضم هذه المجموعة الحسابات الخاصة بحركات النقدية المقبوضة والمدفوعة وكذا الأموال الداخلة للخزينة والخارجة منها وهي:

- الحساب العام رقم 10 النقد.
- الحساب العام رقم 11 حساب التسديد للخزينة مع بنك الجزائر.
- الحساب العام رقم 12 السفتجة وقيم قابلة للتحقيق.

¹ Ministère de finance, Nomenclature des comptes du trésor, Direction Générale de Trésor, 1992, p:12.

² Ministère de finance, Textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01, Direction Générale de Comptabilité, 2005, p p: 180-195.

- الحساب العام رقم 13 الودائع.

المجموعة الثانية: حسابات عمليات الميزانية

تختص هذه المجموعة بمعالجة العمليات الخاصة بميزانية الدولة وتسجيل التغيرات المحاسبية الناتجة عن ذلك، أي حسابات الإيرادات والنفقات المقبوضة والمدفوعة بصفة نهائية التي تسمح بعملية إعداد حساب النهائي للنتيجة والتسيير، وإعداد قانون تنظيم الموازنة، ويمكن التمييز بين عمليتي دفع النفقات وتحصيل الإيرادات من خلال تفرع حسابات الميزانية إلى الحسابين المواليين:

- الحساب العام رقم 20 عمليات الميزانية.

- الحساب العام رقم 21 تنفيذ الميزانية.

المجموعة الثالثة: حسابات عمليات الخزينة

تسجل في حسابات هذه المجموعة العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة وحسابات عمليات القروض أو تسيير الديون، ويتم فتح الحسابات الخاصة بعمليات الخزينة فقط عند مديرية الخزينة العمومية ويتم تسجيل الإيرادات المحصلة عن طريق المجموعة الثالثة في الجانب الدائن والنفقات في الجانب المدين، وتعتبر استثناء لعمليتي تحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية، حيث تتفرع حسابات الخزينة إلى الحسابات الموالية:¹

- الحساب رقم 03 عمليات الخزينة.

- الحساب العام رقم 30 الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.

- الحساب العام رقم 31 حسابات الخزينة الخاصة بتنفيذ النفقات.

- الحساب العام رقم 32 حسابات تخصيص خاص.

- الحساب العام رقم 33 حسابات الإسناد النهائية لديون الدولة.

- الحساب العام رقم 34 حسابات تحويل الإيرادات.

- الحساب العام رقم 35 حسابات ديون الدولة، تنفيذ النفقات.

- الحساب العام رقم 36 أرباح وأعباء ديون الدولة.

¹ Ministère des finances, Nomenclatures des comptes du trésor, Direction Générale de Trésor, Algérie, 1998, p: 6

المجموعة الرابعة: ودائع الهيآت المكتتبة لدى الخزينة

خصصت هذه المجموعة لفتح حسابات الإيداع لدى الخزينة العمومية والتي تسير مجاناً وبدون فائدة، والتي تستفيد من السيولة المودعة لديها لتمويل عمليات الخزينة. ويعتبر الحساب رقم 40 ودائع المؤسسات المكتتبة لدى الخزينة الحساب الرئيسي لهذه المجموعة والذي يتفرع إلى عدة حسابات بحسب طبيعة العمليات. ويمكن تقسيم المودعين في هذا الحساب إلى:

- مودعين اختياريين وهم المودعون الذين يرغبون بإيداع أموال لدى الخزينة العمومية كالموظفين وذلك في حدود الإمكانيات المتاحة لدى مصالح المحفظة المالية.
- مودعين إجباريين هذا النوع من المودعين يفرض عليهم القانون بصفة إجبارية فتح حسابات الودائع لدى الخزينة العمومية مثل بريد الجزائر، الجماعات المحلية، الموثقين، صناديق الضمان الاجتماعي ومؤسسات التأمين، البنوك التجارية العامة والخاصة، المرافق العامة ذات الطابع الإداري الخاضعة للمحاسبة العمومية والمحضرون القضائيون.¹

يجدر بالذكر أن الحساب العام رقم 40 إذا كان مسجل في جانب المدين فهذا يعني أن هناك نقصاً في ودائع المؤسسات المكتتبة لدى الخزينة، أما إذا كان مسجلاً في الجانب الدائن فهذا يعبر عن زيادة في ودائع هذه المؤسسات.

المجموعة الخامسة: عمليات تحت التسوية

تتمثل في حسابات التسوية بين المحاسبين العموميين والتي تشمل عمليات الإسناد المؤقتة في انتظار تسويتها من طرف المحاسب الرئيسي، بحيث يعتبر بصفة عامة كل قيد من الجهة المدينة موقت في حين يعتبر كل قيد من الجهة الدائنة نهائياً وتتضمن الحسابات الآتية:²

- الحساب العام رقم 05 عمليات تحت التسوية.
- الحساب العام رقم 50 إيرادات للتصنيف والتسوية والتحويل.
- الحساب العام رقم 51 إيرادات للتصنيف والتسوية والتحويل.
- الحساب العام رقم 52 تدفقات نقدية وتحويلات بين المحاسبين العموميين.

¹ فتيحة بوعبادة، مرجع سبق ذكره، ص: 129.

² Ministère des finances, *Nomenclatures des comptes du trésor*, op.cit, 1998, p :10.

- الحساب العام رقم 53 الحسابات الوسيطة.

المجموعة السادسة: النتائج

تختص هذه المجموعة بحسابات النتائج ويتم تسجيلها من طرف العون المحاسبي المركزي للخرينة وتستعمل تفرعات هذا الحساب لدمج النتائج النهائية لإجمالي الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال السنة المالية وتتضمن مايلي:¹

- الحساب العام رقم 06 النتائج.

- الحساب العام رقم 60 نتائج تنفيذ الميزانية.

- الحساب العام رقم 61 رصيد عمليات الخزينة.

المجموعة السابعة: الديون المضمونة من الدولة أو القروض

في حدود ترخيصات قانون المالية الذي يحدد الحد الأعلى للقروض التي تضمنها الدولة لفائدة مختلف المؤسسات والمؤسسات العمومية، يختص العون المحاسبي المركزي للخرينة بمتابعة الالتزامات الناشئة عن الديون الداخلية والخارجية المضمونة من طرف الدولة، والتي نجمت عن القروض الممنوحة لفائدة مصالح الميزانية الملحقة أو المرافق العمومية ذات الطابع الإداري وعند تسديدها تسجل أقساط التسديد في فروع هذا الحساب وهي:

- الحساب العام رقم 07 الديون المضمونة من الدولة.

- الحساب العام رقم 70 قروض مضمونة من طرف الدولة.

- الحساب العام رقم 71 أقساط القروض المضمونة من طرف الدولة.

المجموعة الثامنة: الحقوق

يكلف العون المحاسب المركزي للخرينة بمتابعة ومسك هذا الحساب الذي خصص لمتابعة وتسجيل حقوق الدولة الناتجة عن القروض الممنوحة من الخزينة العمومية، أو الضمانات المقدمة لفائدة الخزينة العمومية ويتضمن الحسابين التاليين:²

¹ Ministère des finances, Instruction Générale sur la Comptabilité du Trésor, sous-direction de la Documentation, tome I, p: 5.

² Ministère des finances, Instruction Générale sur la Comptabilité du Trésor, op.cit, p9.

- الحساب العام رقم 08 الحقوق.
- الحساب العام رقم 80 حقوق مختلفة.
- الحساب العام رقم 81 الأقساط القادمة.

المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة

تشمل المجموعة التاسعة عمليات المحفظة المالية للخزينة العمومية، والتي تتضمن مختلف سندات التجهيز الطويلة والمتوسطة الأجل بمختلف أنواعها الصادرة عن الخزينة العمومية باسم ولفائدة الدولة أو الجماعات المحلية، إضافة إلى تسجيل توظيف المبالغ المالية العمومية للدولة من طرف الخزينة العمومية في الأسواق المالية الداخلية أو الخارجية والتي يتم تمويلها من الاحتياطات المالية للدولة. ويتضمن الحسابين التاليين:

- الحساب العام رقم 90 المحفظة المالية للمحاسبين الرئيسيين.
- الحساب العام رقم 91 المحفظة المالية للوسطاء.

يبدو منطق التسمية الحالية قديما فهي مصممة للمحاسبة اليدوية ولتجنب مضاعفة السجلات المحاسبية، كان على مصمميها الإكتفاء بتسمية واحدة لا تخلو من بعض الصعوبات لتحقيق ضروريات عرض المعلومات وتنفيذ العمليات. فتم تصميمه بشكل أساسي للتحكم في المحاسبة، ولا يعطي مساحة كافية للاحتياجات التي تتجلى في مجال المعلومات والذي يتطلب تصنيفا أكثر منهجية للبيانات.¹

كما يفترق الترقيم الخطي والصلب إلى المرونة ويصعب إضافة حسابات. لذلك ثبت أنه غير مناسب للاحتياجات الناشئة عن الحاجة إلى تولي العمليات الجديدة للدولة، هذا الجانب يولد صعوبات في التعامل مع العمليات وتسجيلها.

وأخيرا، فإن تسمية الحسابات التي تم إعتماها في المدونة منذ عام 2009 تجعل من الممكن عموما تصنيف العمليات وفقا للمحاسبة على أساس الإستحقاق، ولكن تبقى صعوبة تحقيق الإجراءات اللازمة لتعبئة المعلومات التي يتعين حسابها وفقا للمعايير الدولية المحاسبية على أساس الإستحقاق، ولا سيما إجراءات المعلوماتية لم تطور بالشكل المطلوب وتتطلب تعديلا كبيرا لمنطق المحاسبة والتصنيف.

¹ brahim Belacel, op.cit, 2018, p 395.

المطلب الثالث: دوافع عصرنة مدونة حسابات الخزينة

هناك عدة دوافع لعصرنة وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بغية مواكبته المستجدات العالمية، تعتبر محدودية الاطار المحاسبي المعتمد حاليا ممثلا في مدونة حسابات الخزينة من أكبر الدوافع والأسباب التي أدت بالتشريع المحاسبي للدولة إلى اطلاق مشروع إصلاح للمحاسبة العمومية.

من هذا المنطلق يمكن تقسيم هذه الدوافع إلى قسمين الأول متعلق بالمدونة في حد ذاتها والثاني يتعلق بمحيط الممارسات المحاسبية العمومية في الجزائر.

1 - الدوافع الخاصة بمحدودية الإطار المحاسبي الحالي

على الرغم من كل التعديلات التي تم إدخالها على مدونة حسابات الخزينة خلال عدة سنوات عن طريق إصدار مجموعة من التعليمات من طرف المديرية العامة للمحاسبة لإضافة أو إلغاء حسابات أو إجراءات محاسبية معينة، والتي تهدف إلى التكيف مع التغيرات الطارئة على البيئة الاقتصادية والمتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة، إلا أن هذه المدونة أثبتت عجزها عن تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها نظرا لعدة نقائص:¹

1-1 قصور مدونة حسابات الخزينة على إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة

تقتصر عملية التنفيذ المحاسبي في إطار النظام المحاسبي الحالي للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق وذلك باعتماد الأساس المحاسبي النقدي في التسجيل المحاسبي مما يجعل هذه التسجيلات لا تبين عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها اتجاه الغير، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنية.

يترتب عن ذلك، ضياع معلومات مهمة وكذا سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها، وكمثال على ذلك حقوق الدولة لدى

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 21.

المؤسسات العمومية، وبهذا يكون الإطار المحاسبي الحالي قد عجز عن تحقيق هدف أساسي وهو توفير بيانات كاملة على الأصول والخصوم¹.

1-2 جمود ترقيم حسابات المدونة

الطريقة الخطية التي تعتمدها المدونة في ترقيم الحسابات جعلها تفتقد إلى المرونة فالاعتماد على هذا الترميم أثر سلبي على تجانس ووحدة المدونة، كما جعله لا يستجيب للتعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغير في الأنشطة التي تمارسها الدولة.²

1-3 عدم استخدام نظام متطور لمعالجة المعلومات المحاسبية

يتنافى نظام مدونة حسابات الخزينة والتقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي متطور يعمل على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي بدقة وسرعة عالية مما يجعل المعلومة متوفرة في الوقت اللازم من أجل اتخاذ القرار.

1-4 تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية

يفتقر النظام المحاسبي الحالي إلى الدقة وذلك لأنه يعتمد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، فهو عاجز عن إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية.³

2 - الدوافع الخاصة بمحيط المحاسبة العمومية

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال فإن مدونة حسابات الخزينة أثبتت قصورها وعجزها عن مواكبة هذه التطورات من عدة أوجه نذكر منها:

¹ fatima Acha et larbi Ghouini, *La Reforme Comaple De l'état en Algerie et la Necessite de la Mise en Place du System d'Information Intègre*, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Université d'Alger3, vol 14, n 01, 2020, p: 376.

² ايمان عبدون، اتجاهات عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد 03، المجلد 05، الأردن، 2018، ص: 315.

³ نفس المرجع، ص: 316.

2. 1 عدم القدرة على الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

لابد لقانون المحاسبة العمومية أن يواكب الممارسات الدولية على غرار باقي القوانين ويساير حاجات المجتمع وأوضاعه الاقتصادية والسياسية، حتى يتمكن كل من الحكومة والشعب من قراءة واضحة وشفافة لإيرادات ونفقات الدولة بكل مصداقية، أصبح من الضروري على الدول ودون وجود أي خيار آخر إلى حتمية الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فقد أصبح واقع تفرضه التطورات العالمية¹.

2. 2 صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية

الطريقة المتبعة في مدونة الحسابات لتجميع وتركيز الحسابات لا يتناسب مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، بالإضافة إلى أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها، مما جعل عمليات المعالجة في كثير من الأحيان لا تتم في الموعد المحدد، وبالتالي يكون هناك تأخر في الحصول على المعلومات المحاسبية مما يؤثر على اتخاذ القرارات المناسبة، وهذا ما يؤدي إلى عرقلة سياسة ترشيد النفقات العمومية وحسن التسيير الفعال للمال العام².

2. 3 انعدام أو نقص الشفافية في موازنة الدولة

تعتبر الجزائر من الدول التي لا تعطي معلومات واضحة ودقيقة عن الميزانية المالية، حيث أنها شبه منعقدة وشحيحة، وكذلك بالنسبة للشفافية في الممارسات داخل مؤسساتها العامة.

2. 4 محدودية التشريعات القانونية لنظام المحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني. لهذا، فإنه من متطلبات تطوير المحاسبة العمومية القيام بإصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية بالدرجة الأولى، التي أصبحت لا تتماشى مع إصلاح النظام المحاسبي للدولة، بغية توضيح وتسهيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مستوى العمليات المالية للدولة³.

¹ fatima Acha et larbi Ghouini, *op. Cit*, 2020, p: 377.

² عبد السميع روبنة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر، 2011، ص ص : 5-6.

³ fatima Acha et larbi Ghouini, *op. Cit*, p: 377.

2. 5 غياب إعداد القوائم المالية للدولة

تعكس القوائم المالية المركز المالي لمؤسسة معينة، فبالنسبة للقطاع العمومي تضمن توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، ولإبراء ذمة الهيئات التابعة للدولة عند المساءلة عن الموارد الموكلة إليها من خلال توفير معلومات حول مصادر وتوزيع استخدام هذه الموارد، وكيفية تمويل المؤسسات العمومية لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية، كم تساعد القوائم المالية في الحصول على المعلومات مفيدة في تقييم قدرة مؤسسات الدولة على تمويل أنشطتها وتلبية احتياجاتها والتزاماتها، والوضعية المالية وتغيراتها، كما تساهم هذه القوائم في تقديم معلومات حول تقييم الأداء بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.¹

2. 6 عدم القدرة على الاستجابة لمتطلبات المنظمات الدولية

قد تحتاج الدولة في بعض الأحيان إلى ممولين خارج نطاق حدودها للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، بحيث لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها ولا يمكن للمؤسسات التمويلية الدولية كالبنك الدولي أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للممارسات المالية للحكومات التي تحتاج إلى تمويل.

كي تكون هذه الدراسة تحتوي معلومات مالية قابلة للقراءة والمقارنة يجب أن تكون قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة. زد على ذلك، فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى توجيه المخصصات بفعالية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.²

3. دوافع العصرية مقارنة بالمحاسبة المالية

بعد ذكر الدوافع السابقة التي أدت إلى عصرية نظام المحاسبة المتمثل في مدونة حسابات الخزينة إلا أنه ينبغي الإشارة إلى أهم الدوافع التي أدت إلى العصرية وهي أوجه القصور الرئيسية التي يتسم بها نظام المحاسبة العمومية التقليدي في التسجيلات والقواعد المحاسبية المعتمدة بالمقارنة مع المحاسبة المالية والمتمثلة فيما يلي:³

¹ حكيم براضية، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2016، ص: 135.

² خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 20.

³ بوعبادة فتيحة، مرجع سبق ذكره، 2020، ص: 134.

3.1 الأساس النقدي مقابل أساس الاستحقاق

يعتمد النظام المحاسبي العمومي في الجزائر الأساس النقدي لأغراض الميزانية والمحاسبة والإدارة المالية نظرا لسهولة وبساطته إلا أنه لا يلبي حاجيات المستخدمين ولهذا السبب غالبا ما تكون الأنشطة الحكومية رديئة تبعا لرداءة نوعية المعلومة المالية فهي تقدم وضع نقدي وليس الوضع المالي، فالمحاسبة العمومية التقليدية لا تسجل المعاملات إلا عند الاستلام أو الدفع النقدي الفعلي، وهذا ما أدى إلى عدم استطاعة المسيرين الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

3.2 الإستثمارات

تعامل الإستثمارات في المحاسبة العمومية التقليدية عند حيازة الأصول الثابتة كنفقات تحجز إلى سنة محاسبية واحدة، الأمر الذي يؤدي إلى إنتاج معلومة محاسبية غير دقيقة لأن العمر الإنتاجي للأصل أطول بكثير¹.

3.3 الاهتلاكات

كما سبق الذكر في النقطة السابقة فإن الاستثمارات تعامل كمصروفات، وبالتالي لا يتم إدراج الاهتلاكات وتحسب في سنة محاسبية واحدة، ولا يترتب على الاهتلاكات أية مدفوعات، كما لا يتم تسجيل انخفاض قيمة الأصول الثابتة في حساب النتائج.

3.4 المخزونات

تعامل المحاسبة العمومية التقليدية مشتريات المخزون كمصروفات، وبالتالي يتم تسجيل المبيعات اللاحقة كأرباح دون تكلفة مرتبطة بها، هذه الممارسة تشوه بشكل كبير حساب النتيجة في السنوات المحاسبية المطبقة، خاصة إذا كانت قيمة المخزونات تظهر بشكل كبير في كشف الميزانية.

3.5 مخصصات المؤنات

لا يعتمد النظام المحاسبي العمومي في الجزائر مخصصات المؤنات كما هو الحال في المؤسسات الخاصة، ولا يتم الاعتراف بها إلا عندما تولد الخصوم المحتملة الدفع، بالإضافة إلى أن عدم وجود هذه المعلومات في القوائم المالية للسنة المحاسبية التي تكون فيها المخصصات معروفة والتأخر في تسجيلها

¹ مصطفى عمراني، PCE المشروع الإصلاحي على مستوى الخزينة العمومية، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص: 2844.

حتى يتم دفعها، وهذا ما يؤثر على الوضع المالي للهيئة العمومية بشكل كبير، خاصة عندما تكون مبالغ المخصصات كبيرة.

3.6 الاستحقاقات والمدفوعات المسبقة

تعتمد المحاسبة العمومية في الجزائر الأساس النقدي والذي يقضي بعدم تسجيل الإيرادات أو النفقات التي تغطي أكثر من سنة مالية واحدة إلا عند استلامها أو دفعها، بغض النظر عن تاريخ توليد الإيراد أو النفقة مما حسابات النتيجة للسنة، كما هو الحال في الفائدة المكتسبة من الاستثمارات أو الخصوم المالية.¹

المبحث الثاني: تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تطبق الجزائر نظام محاسبي عمومي يعتمد على مدونة حسابات الخزينة، والذي أصبح ضروريا مع مرور الوقت أن يتغير ويتطور تبعا للمتطلبات التي يفرضها العالم الخارجي وسنحاول في هذا المبحث تقييم الإطار المحاسبي الحالي وإبراز مميزاته ونقائصه، وأهم الدوافع التي تؤدي إلى ضرورة إلى عصرنته.

المطلب الأول: معوقات استمرارية تطبيق مدونة حسابات الخزينة

تطورت المحاسبة العمومية الحالية بشكل سريع حيث أصبحت لها أبعاد تسييرية بحتة، كما تنوعت أدواتها كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وأصبحت تعتمد مبدأ القيد المزدوج وصولا إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ومن خلال دراسة خصائص ومحتوى النظام المحاسبي للدولة سابقا سيتبين ما مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات شاملة ودقيقة، من خلال تسليط الضوء على نقاط القوة والنقائص التي يجب الوقوف عليها وتوضيحها هذا من جانب نظام المحاسبة وفقا لمجموعة حسابات الخزينة.

1 - المميزات الايجابية لمجموعة حسابات الخزينة

يتسم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمتمثل في مدونة حسابات الخزينة ببعض المميزات أو الايجابيات والتي جعلت الدولة تتمسك باعتماده وهي كالآتي:

- يمتاز نظام المحاسبة العمومية من خلال محاسبة الصندوق بالمراقبة المستمرة للتغيرات في حجم السيولة النقدية عن طريق المعاملات التي تتم من وإلى الخزينة بطريقة مباشرة.

¹ Félix Madrid García, *Developments and challenges in public sector accounting*, Journal of public budgeting, accounting & financial management, vol 26, n 02, 2014, p: 347.

- يقوم نظام المحاسبة العمومية باستخدام مجموعة حسابات مدونة الخزينة التي تتصف بالبساطة والسهولة والسرعة في التنفيذ وفي إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية كل سنة، كما يعمل على تحقيق رقابة مستمرة ودائمة على المعاملات النقدية للخزينة.
- يركز نظام المحاسبة العمومية على توفير معلومات محاسبية تمكن المستخدمين للقوائم المالية من الحصول على معلومات متعلقة بالموارد النقدية، نتيجة اعتماده للأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية للدولة، بدون مراعاة لتواريخ الاستحقاق، وبالتالي تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية كل نفقاتها وإيراداتها التي دفعت أو حصلت فعلا مما يجعل الحسابات الختامية تبدو ظاهريا واضحة وسهلة القراءة، لكنه لا يراعي النفقات والإيرادات لميزانية السنة الحالية أو السابقة.¹

2 - النقائص المميزة لمجموعة حسابات الخزينة

- لقد عانى الإطار المحاسبي القانوني والتنظيمي الحالي من العديد من أوجه القصور والقيود منذ إنشائه، والتي كان لا بد من استكمالها وإصلاحها بطرائق قانونية وتقنية جديدة مستوحاة من الممارسات الجيدة. يلاحظ من خلال دراسة وعرض المحاسبة على مستوى الخزينة العمومية ودراسة القانون رقم 90-21 أنه يتسم بالعديد من النقائص ونقاط الضعف كما يلي:
- ركزت مدونة حسابات الخزينة على محاسبة الصندوق وعمليات الدفع النقدي والقبض النقدي فقط، عند تنفيذ الموازنات المالية للهيئات العمومية، وهي بذلك تهمل عناصر أخرى كالذمة المالية للدولة من ديون وحقوق اتجاه الغير، والأملاك العقارية والمنقولة.
 - صعوبة تفسير حسابات الهيئات العمومية من طرف أي شخص إلا من طرف أعوان المحاسبة العمومية المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية، وهذا بسبب غياب المصطلحات المستعملة في محاسبة المؤسسات الاقتصادية.
 - الترقيم الخطي التسلسلي الحالي للحسابات جعله غير مرن مما نجم عنه صعوبة في التكيف مع التعديلات الجديدة، وإمكانية إنشاء حسابات جديدة نتيجة للتعديل عند الضرورة، وهذا ينقص من فعالية هذا التبويب.

¹ أحمد يوسف السعيد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر، جامعة لونيبي علي البليدة 2، المجلد 5، عدد 2، 2014، ص: 30.

- تعتبر مدونة حسابات الخزينة خالية من الحسابات التي تحدد وتظهر ثروة وأموال الهيئات العمومية، فالنظام المحاسبي يتغاضى كليا عن تسجيل الموجودات والاستثمارات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة من أجل متابعة التثبيثات وكذلك تطبيق الاهتلاك عليها والخسائر الناجمة عن انخفاض قيمتها وبالتالي فهو لا يعكس تقديرا محاسبيا دقيقا عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة والغير المنقولة.
- يعتبر نظام المحاسبة العمومية الحالي معد ليتوافق مع موازنة البنود وهذا النوع من الموازنات يعد تقليديا بحتا، حيث إنها تركز على الرقابة على المال العام وتتحقق إن كانت الاعتمادات قد أنفقت في الأغراض التي خصصت من أجلها فقط.
- عدم وجود أي مبدأ أو معيار يبين أساس المعالجة المحاسبية للحقوق والديون الخاصة بالهيئات العمومية والفوائد المترتبة عليها اتجاه الغير نتيجة إتباع الأساس النقدي وهذا ما أدى إلى عدم إظهار الوضع المالي الصحيح للدولة وتحقيق المساءلة العامة عن تلك الديون أو القروض والفوائد المترتبة عليها.
- تقتصر القوائم المالية للهيئات العمومية لخاصيتي الملائمة والموثوقية كما أنها تتسم بالغموض وعدم الوضوح لعدم تلبية حاجات المستخدمين المختلفين في تقييم الأحداث الماضية، الحالية والمستقبلية، ولا يمكن فهمها واستغلال بياناتها بسهولة، مما يؤدي على عدم فهم حقيقة الوضع المالي، الأداء المالي وعدم تحقيق الشفافية والإفصاح والمسائلة عن المال العام.¹
- صعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه تسجيل حقوق الدولة هل عند الإثبات أو التصفية أو الأمر بالتحصيل أو التحصيل، وتسجيل ديون الدولة عند الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف.
- يستمد نظام المحاسبة العمومية الجزائري أركانه من مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية التي تتصف بقدورها مما جعله غير قادر على مواكبة التطورات الحديثة، الأمر الذي أدى إلى عجز النظام الحالي على توفير معلومات شفافة وموثوقة.
- عجز نظام المحاسبة على توفير معلومات حول الموارد المالية للدولة، المتمثلة مثلا كالمخزون، والأصول الثابتة، والموجودات المعنوية، وغيرها من الأصول الأخرى والاكتفاء فقط على المعلومات الخاصة بالموارد النقدية فقط.²

¹ أمين صابة وكمال بن موسى، دراسة تحليلية للقانون العضوي رقم 18-15 وأهيته في تحسين أداء القطاع العام في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم

الاجتماعية والإنسانية، جامعة الجزائر 3، المجلد 08، العدد 01، 2020، ص: 73.

² أحمد يوسف السعيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 31.

- التسلسل الخطي في ترقيم حسابات الخزينة، أدى إلى ظهور أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، وبالتالي يصعب تحديد الحساب الذي يتوافق مع نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، بالإضافة إلى صعوبة فهم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها إلى من طرف ذوي الاختصاص.¹
 - صعوبة تقديم إحصائيات ومعلومات دقيقة عن مبالغ الإيرادات المستحقة للدولة والتي لم يتم تحصيلها، والديون التي لم يتم سدادها بعد وهذا نظرا لعدم تطبيق مبدأ الاستحقاق في هذا النظام والاعتماد على الأساس النقدي فقط.
 - لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية تجمع بين أصول وخصوم الدولة، وذلك بسبب عدم تسجيل أصول الدولة من الممتلكات منقولة وغير منقولة وعدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة.
 - صعوبة وتعقيد طريقة تركيز المعلومات المحاسبية التي لا تتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات كالاعتماد على الجداول الإحصائية خارج الميزانية من أجل إعداد القوائم المالية، وتصحيح الأخطاء عن طريق تسجيل القيود السالبة عوض اعتماد القيد العكسي.
 - تعقيد الوثائق المحاسبية التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات، الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة ويجعلها صعبة القراءة إلا من طرف المختصين.²
- من خلال ما سبق فقد أظهرت مدونة حسابات الخزينة أوجه قصور، مما أدى إلى التفكير جديا في إصلاح النظام المحاسبي الحالي وإيجاد الحلول البديلة، التي من شأنها أن تلبي حاجيات المستخدمين كما تمكن الجزائر من مواكبة التطورات العالمية في مجال مالية ومحاسبة الدولة، لاسيما في ظل تبنيها نظام إقتصاد السوق وكذا إستجابة للشروط التي تفرضها المؤسسات الدولية، في هذا الإطار تم التحضير لمشروع مخطط محاسبي جديد للدولة.

المطلب الثاني: متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

الجزائر كغيرها من الدول معنية بتبني وتطوير نظام المحاسبة العمومية بما يتلاءم مع التطورات الحالية في المجال المحاسبي للدولة، يلبي حاجيات المستعملين، كما يوفر معلومات مالية دقيقة وكافية عن وضعية الهيئات العمومية. وكمحاوله لتحقيق ذلك، شمل الهيكل المقترح لحسابات الدولة تحديد الخطوط

¹ أمين صابة وكمال بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

² أحمد يوسف السعيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 30.

العريضة للتطوير والتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ومن المتطلبات الواجب إتخاذها لتطوير هذا النظام مراعاة ما يلي:¹

1 - تطبيق معايير المحاسبة الدولية

في إطار مواكبة الإصلاحات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بتبني نظام محاسبي عمومي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وجب على الدولة أن تقوم بتكييف وإعادة صياغة عناصر حسابات الدولة، وفق متطلبات اعتماد المعايير، والتي تسمح بوضع نظام محاسبي يسمح بإعطاء شفافية أكبر للقوائم المالية لحسابات الدولة، ويوفر معلومات مالية مقروءة من طرف الحكومة والشعب من أجل تسهيل الحفاظ على المال العام.

ويعتبر تطبيق مبدأ الاستحقاق كأول وأهم خطوة نحو هذا التطور ومفتاح تبني المعايير المحاسبية الدولية، فالهيئات العمومية تتبع أسسا محاسبية مختلفة. ويعتبر الأساس النقدي هو المعتمد في الجزائر، حيث تتم المقارنة بين الإيرادات النقدية والنفقات النقدية دون النظر إلى واقعة الاستحقاق. وعلى الرغم من سهولة تطبيقه وتحقيقه للرقابة المالية على الهيئات العمومية من خلال بيان مدى التزامها بحدود الصرف. إلا أنه، لا يصلح للمقارنة بين السنوات ولا يوفر البيانات اللازمة لحساب تكلفة الخدمات والأنشطة المختلفة.²

مما أدى بالعديد من دول العالم إلى استخدام أساس الاستحقاق، إلا أن هذا التحول كان حذرا مما أدى إلى ظهور الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل لأنه يزيد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية في الهيئات العمومية على توفير معلومات تخدم أغراضا متعددة.

2 - عصرنه نظام الموازنة العامة للدولة وإعداد القوائم المالية

يتطلب إصلاح نظام المحاسبة ضرورة عصرنه نظام الموازنة واعتماد موازنة البنود والتي تعتبر بالنسبة للنظام المحاسبي مخرجات توضح وتبين مدى تطابق الأرقام الفعلية بالتقديرية، وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة. لهذا، لابد من توحيد العناصر الموجودة في الموازنة والمخطط المحاسبي للدولة لتسهيل عملية المقارنة والإفصاح عن المعلومات التي ينتجها هذا النظام.

¹ أحمد يوسف السعيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 32.

² أمينة هناء جابي، حكيم ملياني، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنه المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد 10، المجلد 02، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص: 144.

يعتبر ربط جميع المؤسسات العمومية وحوسبة كافة إجراءات إعداد وتنفيذ الموازنة، رفع التقارير المالية، ضرورة حتمية للعصرنة ولضمان الشفافية والمساءلة في تخصيص، واستخدام، ومراقبة الموارد العامة، ودعم عملية اتخاذ القرار بناء على معرفة مسبقة جيدة.

كما أن إعداد القوائم المالية للدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يترتب عنه توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، ويحقق مبدأ المساءلة عن تسيير المال العام من خلال توفير معلومات حول مصادر وتوزيع استخدام الموارد المالية، وكيفية تمويل الدولة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية. كما تساعد القوائم المالية في الحصول على معلومات مفيدة في تقييم قدرة الوحدة الحكومية على تمويل أنشطتها وتلبية حاجياتها والتزاماتها، والوضعية المالية وتغيراتها. كما تساهم هذه القوائم في تقديم معلومات حول تقييم الأداء بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة.¹

3 - إعادة تنظيم شبكات المحاسبة

يعتمد نظام المحاسبة العمومية على مجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المقننة والمثبتة في السجلات المحاسبية. لهذا، وجب إعادة 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 مجال تنفيذ الميزانية.

4 - تحديث قانون المحاسبة العمومية وكذا الإدارات العمومية

كما تم الإشارة إليه سابقا، فإن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القوانين التنظيمية ومن متطلبات تطويرها لا بد من القيام بإصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية، التي أصبحت لا تتماشى مع الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة، وكذلك تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

5 - تطبيق محاسبة التكاليف

من خلال تقديم معلومات عن تكلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة، يسمح نظام محاسبة التكاليف بتوفير الإفصاح الكامل عن التكاليف والتقارير المالية للدولة، والتي تفيد في تقييم أداء الهيئات العمومية

¹ محمد مسعي، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر أهميته وصعوبات تطبيقه، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 10، العدد 02، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2020، ص: 77.

في الاستغلال الأمثل للموارد المخصصة لها. إضافة إلى ذلك هنالك مجموعة من الأسباب التي تجعل استخدام محاسبة التكاليف في الهيئات العمومية ذات أهمية كبيرة وهي:

- مصالح الشعب متداخلة ككل في الهيئات العمومية.
 - غياب دافع الربح كوسيلة تنظيمية ومقياس للكفاءة.
 - غياب مجموعة اقتصادية مهمة في الوحدات العمومية كحملة الأسهم لتقييم فعالية الأداء.
 - تحقق المؤسسات العمومية إيراداتها بقوة القانون وبالتالي فهي مضمونة.
- كما أن هناك العديد من الاستخدامات لمحاسبة التكاليف في القطاع العمومي ومن أهم هذه الاستخدامات:¹
- تساعد محاسبة التكاليف عند إعداد الموازنة بالاعتماد على الأساس النقدي على التوجيه الأمثل للنقدية المتاحة وتوزيعها على البرامج التي وعدت الحكومة بإنجازها والالتزامات المطلوب الوفاء بها.
 - تساعد محاسبة التكاليف على خفض تكلفة الخدمات والبرامج من خلال مقارنة التكاليف مع المنافع ومقارنة تغيرات التكلفة بين الفترات وبين الخدمات المتشابهة وتحديد أسبابها وإتخاذ الإجراءات المناسبة.
 - تكون معلومات وعناصر التكلفة عاملا مهما في عملية تسعير الخدمات العمومية والرسوم المفروضة حتى عندما تكون هذه الأخيرة مقدمة بسعر أقل من التكلفة.
 - يمكن أن تكون التكلفة في حد ذاتها مقياسا للأداء المالي، فعندما تكون التكلفة مرتبطة بمقياس الفعالية يكون بإمكانها إظهار مدى فعالية أداء الهيئات العمومية من خلال قياس تكاليف الجهود المبذولة ومقارنتها بجودة الخدمات المقدمة.
 - تقدم محاسبة التكاليف معلومات تساهم بشكل مباشر في دراسة وتقييم البدائل المتعلقة بأنشطة الهيئات العمومية واتخاذ القرارات الصحيحة حول إنجاز البرامج أو إحالتها إلى الغير أو قبول أو رفض برنامج معين أو حتى اتخاذ قرار خوصصة المشاريع الحكومية.

¹ زياد هاشم السقا وعلي مال الله السندي، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 18، جامعة تكريت، العراق، 2010، ص ص: 146-147.

6 - الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرار

لا يمكن أن تتم عملية الإصلاح لنظام المحاسبة العمومية إلا بالإرادة الحقيقية لأصحاب القرار المتمثلة في السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية لأنه بدوره يتطلب اعتمادات مالية وجهود كبيرة.¹

7 - تطبيق محاسبة المسؤولية

سيؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية هن الإنفاق والدخل بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة لها سلفا مما يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي.²

ونظرا لكون محاسبة المسؤولية تعمل على توزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المراكز، بحيث يعمل كل مركز في حدود سلطته والأنشطة الخاضعة لرقابته، فإن تحديد هذه المراكز من أولى المهام عند تطبيق محاسبة المسؤولية، لكونه يمثل الخطوة الأساسية لتنفيذ هذا النظام.

8 - تأهيل العنصر البشري وتحديث الإدارة العمومية

يعتبر العنصر البشري ذا أهمية كبيرة في إحداث أي تغيير فهو محور أي إصلاح وهو محركه في نفس الوقت. لذا، وجب تأهيله وتكوينه حتى يضطلع على مهام إنجاح عملية الإصلاح التي تسطرها الدولة خصوصا الماسكين للمحاسبة العمومية والقائمين عليها في مختلف مراحلها، بالإضافة إلى إتباع التقنيات الحديثة خصوصا عند تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية.

مما سبق، فإن أهمية نظام المعلومات المحاسبية الفعال تبرز من خلال ضمان دقة وملاءمة المعلومات المطلوبة والتدفق السليم لها بما يحقق الاستعمال الأمثل للموارد والرقابة الفعالة على أداء الهيئات العمومية. لذا، أصبح الجدل القديم حول تطبيق مبادئ وممارسات المحاسبة التجارية على الهيئات العمومية عمليا أكثر وقد إتجه التركيز مؤخرا على التعديلات المطلوبة لتطبيق ممارسات المحاسبة التجارية حسب الاحتياجات وقد أحرز قدرا كبيرا من التقدم نحو هذه الغاية.

¹ أحمد يوسف السعيد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة أبعاد اقتصادية، مجلد 12، عدد 01، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2022، ص: 85.

² Ministère de finance, *projet d'Architecture des Comptes de l'Etat*, direction générale de comptabilité, 2007, p: 04.

كما أن الثورة التكنولوجية قد أتاحت الفرصة لاكتشاف جوانب جديدة واستخدام التقنيات الحديثة في معالجة البيانات المالية والمزايا المصاحبة لها وضع حد للجدل حول مدى إمكانية استخدام تطبيقات المحاسبة المالية على العمليات المالية التي تقوم بها الهيئات العمومية.

ومن جهة أخرى، فإن وضع نظام محاسبي فعال في الهيئات العمومية لا يعني التخلي عما لديها من عناصر النظم القائمة وإنما اعتبار هذه الأخيرة غير كافية وأن إضافة عناصر وتفاصيل أخرى تؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية النظام المحاسبي العمومي على مستوى الهيئات العمومية، ومنه يمكن تحديد المتطلبات الأساسية لذلك.

المطلب الثالث: الانتقال إلى تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة

تعتبر الرغبة في إصلاح المحاسبة العامة للدولة في الجزائر ليست جديدة تماما وقد أثرت بشكل عام لعدة سنوات، ولا سيما أنها تؤدي إلى تحديث النظام الإداري والمالي للدولة وقد أثرت عدة مرات، إما خلال المرحلة الانتقالية لتنفيذ المخطط المحاسبي للدولة.

1 - إنجازات مشروع المخطط المحاسبي الجديد

اعتمدت المحاسبة العمومية للدولة الجزائرية سابقا على منظور محدود لوضع ومراقبة تراخيص الميزانية الذي يمنحه البرلمان لصالح الحكومة. وبمرور الوقت أصبح هذا التفويض منفصلا عن معناه لا سيما مع زيادة العجز الاقتصادي والمالي. أما من وجهة نظر عملية وتقنية، تستند المحاسبة العمومية الحالية للدولة إلى إدارة نقدية، تسعى إلى التنفيذ ومراقبة الانتظام في التنفيذ، مما يؤدي إلى إنشاء أوضاع مراقبة مكلفة للغاية ويصعب فهمها، علاوة على ذلك، ركز التدوين الحالي للمحاسبة العمومية على موضوع تنظيمي بشكل أساسي، إن لم يكن حصريا.

يعتبر الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق أهم الأساسيات والفكرة الرئيسية لتصور مشروع العصرية، حيث تم وضع أسس تنظيمية وتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة كما خلصت الدراسات والأعمال إلى إعداد مجموعة من التقارير والدراسات والوثائق تتمثل فيما يلي:¹

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية مع الواقع المحاسبي الجزائري.

¹فتيحة بوعيانة وعبد الحميد حسياني، عصرية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021، ص: 249.

- مشروع لهيكل حسابات الدولة.
 - مشروع المخطط المحاسبي للدولة.
 - مخطط الكتابات المحاسبية.
 - إعداد قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
 - استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير القوائم المالية.
- من أجل تطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد الذي يتوافق مع المعايير الدولية، اعتمد المختصون وضع نظام معلوماتي من أجل تنفيذ ذلك المخطط، بالإضافة إلى مجموعة من المبادئ الأساسية اعتمد عليها تصميم حسابات المخطط المحاسبي للدولة وهي:¹
- المدونة الحالية لحسابات الخزينة.
 - مشروع المخطط المحاسبي الصادر سنة 2002 لحسابات الدولة الجزائرية، الذي مازال في مرحلة الاختبار.
 - المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- في الأخير، فإن النتائج المتوصل إليها تجمع ضمن خريطة الحسابات لتنفيذها في المستقبل في نظام المعلومات المتكامل يعتمد بشكل كبير على نظام المعلومات الآلي لتسهيل المعاملات المالية بين مختلف الإدارات العمومية لبلوغ الأهداف.

2 - مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد للدول

يأتي تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة على عدة مراحل ممكن إيجازها في مرحلتين أساسيتين هما:²

2 - 1 المرحلة الانتقالية

من خلال مشروع المخطط المحاسبي للدولة، سعت السلطات القائمة على ذلك إلى تبني إطار محاسبي مغاير خاص بالعمليات المالية للدولة من أجل إدراك النقائص ومحدودية النظام الحالي، فكان لزاما المرور بمرحلة إنتقالية تجريبية من أجل تحقيق ذلك.

¹ عبدون زرقين ومالك لعلايبي، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة بحوث، العدد 10- المجلد 02، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2016، ص: 155.

² نادية ضريفي وأمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 01، العدد 07، جامعة عمار ثلجي الأغواط، جانفي 2018، ص: 235.

إهتمت هذه المرحلة بالدرجة الأولى على إستغلال التكنولوجيا الحديثة في ذلك وصياغة تطبيق الإعلام الآلي الذي يسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة، بالإضافة إلى مقابلة كل حساب من هذا الأخير مع كل حساب إلى المدونة وهذا عن طريق عدة جداول مرافقة متمثلة في:

- جدول التكاليف النهائية.
- جدول يوافي العمليات.
- جدول تدفقات الخزينة.

هذه الجداول المالية تعتمد في جوهرها على العمليات المتعلقة بالأساس النقدي أي الإنفاق الفعلي والتحصيل الفعلي. وهي تستعمل لاستخراج الجداول المالية التي تشمل الموازنة، كما تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة ضمن هذه الجداول والتي ترسل من طرف المديرية العامة للضرائب بالإضافة للمعلومات المتعلقة بالاستثمارات والمرسلة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، وذلك من أجل أن الوصول إلى معطيات حقيقية حول الذمة المالية للدولة التي لا تقتصر على محاسبة الصندوق والتدفقات المالية، كما تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع المعايير المحاسبية التي سيتم اعتمادها بما يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري والوضع الاقتصادي للبلاد.

2 - 2 المرحلة النهائية

بعد انتهاء المرحلة الانتقالية والتي سعت لوضع الأسس الرئيسية لتطبيق المخطط المحاسبي للدولة جاءت المرحلة النهائية التي كان هدفها الأساسي هو وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وهذا بعد تحقيق واكمال مجموعة من المهام تمثلت في:

- القيام بعملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية التي تمتلكها الدولة من قبل المديرية العامة للأموال الوطنية لإدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار الفرنسي رقم 06 الذي يتعلق بالاستثمارات
- بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب إجراء عملية التقييد المحاسبي الفوري للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات، وهذا وفقا لما نص عليه المعيار الدولي للمحاسبة العمومية رقم 23 المتعلق بالإيرادات السيادية.

- تكوين الموظفين والعاملين في مجال المحاسبة العمومية خاصة المحاسبين العموميين، الأمرين بالصرف أو المراقب الميزانياتي لمختلف الوزارات المنفذة لمالية الدولة.
- وجود نظام للإعلام الآلي الذي تضمنه الشرط الثاني من مشروع إصلاح أنظمة الميزانية النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني لضمان التنسيق المحكم بين النظام المحاسبي والميزاني، وكذا الاطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت.
- يبقى بالطبع أن وضع الإطار المحاسبي الجديد للدولة، يتطلب الاختيار بين المراجع المختلفة ومبادئ المحاسبة الخاصة الحالية من ناحية، ويفرض تولي النظام السياسي والقانوني والمالي للدولة والخصائص الثقافية والاجتماعية والديمقراطية للقطاع العام، من ناحية أخرى.
- في هذا السياق، تتعلق التعليمات المحاسبية الجديدة بالحاجة إلى التمكن من مركزية عمليات الإيرادات والنفقات العامة، وتحويل القيود المحاسبية بين المحاسبين المركزيين وغير المركزيين، وتنفيذ الإدارة الإلكترونية، والتي يجب أن تتوسع لتشمل جميع عمليات المشتريات العامة، ومراقبة الشرعية والمحاسبة والدوائر المالية.

المبحث الثالث: المخطط المحاسبي للدولة PCE

يعتبر المخطط المحاسبي للدولة المدونة التي تسمح بتسجيل كل عمليات الدولة في الحسابات الخاصة بها وفقا للمعايير الدولية المطبقة في القطاع العام، إن هذا المخطط الجديد أتى بعد عدة مشاريع إصلاحية الذي يهدف لحسم الخطوط العريضة للتطوير والإصلاح المحاسبي للدولة إذ أن فكرة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مكنت الجزائر من تبني أو تكييف تطبيق المعايير المناسبة لاقتصادها وهذا قصد إنشاء محاسبة دولة مطابقة لهذه المعايير، كما أن هذه العصرية أتت لتكميل الإصلاح الميزانياتي أيضا.

تجدر الإشارة أن تطبيق المخطط المحاسبي للدولة سيدخل حيز التنفيذ طبقا لتعليمية رقم 21 المؤرخة في 29 ديسمبر 2024 على مرحلتين الأولى تجريبية ابتداء من نوفمبر 2024 ليدخل حيز التنفيذ الفعلي بداية من جانفي 2025 على مستوى الخزينة العمومية والجهوية.

المطلب الأول: عموميات عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة

في إطار إكمال وتصحيح نقائص مدونة حسابات الخزينة قامت وزارة المالية المتمثلة في المديرية العامة للمحاسبة وبالتعاون مع خبراء محليين ودوليين بإعداد مشروع إصلاح لنظام محاسبة الخزينة يتضمن مدونة

حسابات جديدة لتعويض مدونة حسابات الخزينة من أجل تحقيق الشفافية والإفصاح الشامل في تسيير المال العام.

وهكذا، بدأت المديرية العامة للخزينة والإدارة المحاسبية للعمليات المالية للدولة مشروع الإصلاح المحاسبي، ويتم توضيح هذا حول المحاور التي تشكل خارطة الطريق الخاصة بها، على النحو التالي:

إدارة مشروع إصلاح المحاسبة العامة من خلال، إنشاء اللجنة التوجيهية في يناير 2024 ، المسؤولة عن الإشراف على تنفيذ إصلاحات الميزانية والمحاسبة ونظم المعلومات ، في نطاق مهام ومهام المديرية العامة للتجارة العامة. وإنشاء سبع (07) لجنة فنية التالية:¹

✓ لجنة تجريب وإعداد تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة

✓ لجنة تقرير الموازنة الافتتاحية

✓ لجنة نظام المعلومات دمج الحقوق والالتزامات

✓ لجنة الرقابة الداخلية محاسب

✓ لجنة التدقيق الداخلي

✓ لجنة التدريب

✓ لجنة الاتصالات و إدارة التغيير

1 - المبادئ الأساسية المعتمدة في إنشاء المخطط المحاسبي الجديد للدولة

ولد هذا الإصلاح مخطط محاسبي جديد للدولة يكرس الإقرار بأهمية محاسبة الإلتزامات كأداة إدارية. وبالتالي، كعنصر من عناصر الحكم الرشيد للكيانات العامة، بقدر ما يجعل من الممكن تقييم أدائها. وفي هذا الصدد، يشكل أداة لدعم صنع القرار من أجل تخصيص أفضل للموارد ووسيلة للاتصال المالي لتعزيز الشفافية كما يجعل من الممكن تحديد المسؤوليات من خلال ممارسة سيطرة أفضل على استخدام موارد الدولة. كل هذا من خلال المبادئ الآتية:²

- وضع نظام محاسبي يعتمد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ينص هذا المبدأ على ضرورة إعادة صياغة الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية بما يتوافق مع متطلبات تبني المعايير الدولية المحاسبية.

¹ <https://tresor.mf.gov.dz/reforme-comptable>

² أحمد حابي ونور الهدى مراح، قراءة لمشروع المعيار الجزائري للمحاسبة العمومية رقم 13 والمتعلق بالمخزونات في ظل المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 12، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، مجلد 10، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021، ص: 31.

- اعتماد أساس الاستحقاق، وذلك في تسجيل العمليات المحاسبية للدولة لتسهيل الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة. بحيث يكمن الهدف الرئيسي للإصلاح الحالي في تسجيل العمليات المالية والميزانية للدولة في أقرب الآجال إذ أن هذا المبدأ يلزم إعادة هيكلة الحسابات المسجلة في العمليات السابقة التي لم تنته بعد بتحميلها في حسابات النتائج وهذا قبل الميزانية الافتتاحية الأولية للمخطط المحاسبي الجديد للدولة.
- الربط بين أنواع المحاسبة، ويعتمد هذا المبدأ على الربط والتعايش بين محاسبة الميزانياتية التي تنفرع إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق، و بين المحاسبة العامة.
- إعادة تنظيم شبكات المحاسبة، فهناك تفكير في لزوم إعادة تنظيم شبكات المحاسبة خصوصا في عملية تحصيل الضرائب من خلال ترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ الإصلاح المحاسبي.

2 - خصوصيات المخطط المحاسبي الجديد

وضع المخطط المحاسبي الجديد للدولة الجزائرية وفقا لمبادئ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أخذا بعين الاعتبار الأوضاع الاقتصادية للدولة الجزائرية معايير محاسبية للدولة تتضمن سبعة عشر معيار متبناة من المعايير الدولية والمعايير المحاسبية الفرنسية كما تمت الإشارة إليه سابقا، إذ أن تبني هذه المعايير ضروري فهي تحدد في أغلب الأحيان إذا كان يستوجب إنشاء حسابات خاصة في المخطط المحاسبي للدولة أم لا.¹

3 - التقنيات المحاسبية الجديدة في المخطط المحاسبي للدولة

ساعدت التقنيات المحاسبية المعتمدة في المخطط المحاسبي للدولة على إحكام الرقابة على استعمال الأموال العمومية، إذ تخضع جميع العمليات المحاسبية المتعلقة بها إلى قواعد المحاسبة العامة التي أصبحت أكثر شمولاً ودقة، نظرا لتسجيلها لكل العمليات المالية للدولة.

هذه التقنيات تركز فكرة الانتقال إلى محاسبة الذمة وإدراج مبدأ الحقوق المثبتة وكذا آليات تحديد النتائج السنوية لاسيما نتيجة ذمة الدولة لإعطاء وصف كامل لممتلكات الدولة العقارية والمنقولة وكذا مجموع

¹ brahim Belacel, *op.cit*, p: 420.

حقوقها لدى الغير، لتوفر المعلومات الضرورية لمتخذي القرار من السلطات العمومية، وقد شملت هذه الحسابات ما يلي:¹

3 - 1 الاستثمارات

تتمثل أبرز الإضافات التي قدمها المخطط في ظهور فكرة التقييد المحاسبي للإستثمارات، ووضع تقنيات محاسبية لتقييد استثمارات الدولة، تسمح بتسجيل كل الاستثمارات المادية والمعنوية، ضمن المحاسبة العامة للدولة، كما هو الحال في النظام التقليدي للمحاسبة الخاصة. كما يوجد أيضا التقييد المحاسبي للإهلاكات، على اعتبار وجود الصنف رقم 2 والمخصص لتقييد استثمارات الدولة، إلا أن هذه الأرقام والحسابات المخصصة لهذا الغرض ظلت جامدة بسبب عدم الانتهاء من إعداد المرحلة الأساسية التي تسبقه، والمتعلقة بالجرد العام للممتلكات العامة التابعة للدولة.

3 - 2 المخزونات

يعتبر حساب المخزونات مجرد وسيلة لتسجيل التدفقات المالية الموجهة لشراء السلع والمواد الأولية، دون تحديد التغيرات في كمية هذه المخزونات من سنة إلى أخرى، لدى تسجيل حسابات المخزونات، وفقا لمبدأ السنوية، حيث إن مشتريات الدولة من السلع لسنة النشاط الحالية، يجب أن تستهلك في هذه المدة، مع عدم وجود مخزون في نهاية السنة هذا من جهة، ومن جهة ثانية، لا تستطيع الدولة أن تفرض على المكلفين بالضريبة دفع مستحقاتهم في أجل دقيقة، بما يسمح لها من توفير الأموال لتكوين هذه المخزونات.

3 - 3 الحقوق المثبتة للدولة

نظرا لتبني الدولة مبدأ الحقوق المثبتة، فإن الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة ضرورة حتمية، وذلك لأخذ نظرة شاملة على حقوق الدولة المحصلة وغير المحصلة. بحيث يتم التسجيل المحاسبي للحقوق المثبتة على مستوى قابضي الوكالات أو ما يعرفون بالمحاسبين الثانويين كل حسب مجال تخصصه بتحصيل إيرادات الدولة المصادق عليها في قانون المالية.

¹ أحمد يوسف السعدي، مرجع سبق ذكره، 2022، ص ص: 28 - 29.

وتعرف الحقوق المثبتة بالنواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، وهي تقابل عمليات الاقتراض في المحاسبة الخاصة وتخضع إلى تقييد محاسبي مزدوج لعملية تثبيت الحقوق وتحصيل الإيرادات، حيث يقوم كل محاسب عمومي مكلف بهذا التسجيل عن طريق استعمال الحسابات الآتية:

3.3. 1 تقييد عملية التثبيت: تكون باستعمال الحسابات الفرعية للحسابين الرئيسيين:¹

- حساب رقم 38 إيرادات قابلة للتحصيل الذي يظهر دائما بالمبالغ المثبتة.

- حساب رقم 40 المكلفين بالضريبة الذي يظهر مدينا بالمبالغ المثبتة

3.3. 2 تقييد عملية التحصيل: تقييد عملية التحصيل ضمن الحسابات الفرعية للحساب الرئيسي رقم 90 إيرادات الموازنة مقابل الحسابات المالية المستعملة في عملية التسوية.

3.3. 3 تقييد عملية الإلغاء: تسمح هذه العملية بعدم تسجيل بعض الحقوق في ذمة الدولة عند نهاية التسيير عن طريق إلغاءها بسبب على سبيل المثال خطأ في التسجيل أو زوال السبب المنشأ لها.

3.3. 4 تقييد عملية التصفية: يتم ذلك عن طريق خفض المبالغ المحصلة في الحساب رقم 90 من الحسابين رقم 38 و40. ويجدر بالذكر أن هذه العمليات تطبق على كل الحقوق المثبتة سواء كانت مثبتة وناشئة في السنة المحاسبية المعنية أو مثبتة في السنة الحالية وناشئة في السنوات السابقة.

يعتبر هذا التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة مهمة مشتركة بين الأمرين بالصرف والمحاسبين الثانويين الخاضعين لهم وظيفيا، فالإطار المحاسبي الجديد غير تماما طريقة التقييد المحاسبي لنفقات الدولة بالإضافة إلى منح إمكانية تقييد إيرادات الدولة محاسبيا.

يتجسد من خلال التركيز على تقييد الحقوق المثبتة للدولة، الشيء الذي يسمح للمحاسب المركزي للخزينة العمومية من التعرف في أي لحظة أرادها هو على قيمة ممتلكات وإيرادات الدولة محاسبيا، بعدما كان جمع هذه الأرقام في السابق يمر عبر سلسلة مراسلات تنطلق من كل وزارة باتجاه مديريتها العامة والتي بدورها ترسل كتابيا دائما مديرياتها الولائية، فيستغرق هذا وقتا ليس بقليل لتتضاعف هذه المدة ريثما تنتقل المعلومات من الأسفل إلى الأعلى، وهي معلومات وأرقام كثيرا ما كانت حقيقية.

¹ Ministère des finances, Communication Portant sur la Réforme de la Comptabilité de l'Etat, direction générale de la comptabilité, Algérie, 2005, p: 32.

3 - 4 نتيجة ذمة الدولة

تم إنشاء حسابات خاصة تضمن للعون المحاسبي المركزي للخزينة الانتقال من النتيجة المالية إلى نتيجة الذمة، إلى جانب النتائج المتعلقة بتنفيذ قانون المالية وكذا حساب الخزينة أدرج المخطط المحاسبي للدولة من خلال المبادئ المحاسبية الجديدة فكرة ذمة الدولة، تشمل هذه الحسابات على:¹

3. 4. 1 حساب التكاليف: وتسجل في نوعين من العمليات عمليات الانتقال من حسابات النفقات المسجلة في حسابات تنفيذ قانون المالية الى حساب نفقات التسيير، الاستثمارات، السلفات، التسبيقات والمساهمات، وعمليات خارج الموازنة المسجلة مباشرة في هذا الصنف.

3. 4. 2 حساب النواتج: ويستعمل هذا الحساب لتسجيل الإيرادات في الحسابات الآتية:

- حساب رقم 90 إيرادات الموازنة بالنسبة للإيرادات المحصلة.
- حساب رقم 38 إيرادات قابلة للتحصيل بالنسبة للإيرادات غير المحصلة.

3. 4. 3 حساب تنفيذ قانون المالية: وتتمثل هذه الحسابات فيما يلي:

- حساب رقم 98 نتيجة تنفيذ قانون المالية
- حساب رقم 99 تصور نتيجة تنفيذ قانون المالية.

المطلب الثاني: محتوى مشروع المخطط المحاسبي للدولة

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

1- هيكلة المخطط المحاسبي للدولة

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

¹ Ministère des finances, op.cit, 2005, p: 35.

إلى جانب كل هذا، يتميز هذا النظام بتقسيم حسابات المخطط المحاسبي كما يلي:¹

- الصنف: الممثل بالرقم الأول من الحساب.
 - الحسابات الرئيسية: المؤشر إليها برقمين من الحساب.
 - حسابات الأقسام: تمثل تقسيمات للحساب الفرعي، يؤشر إليها بثلاث أرقام.
 - حسابات فرعية: التي تقسم إلى حسابات أولية بحسب حاجيات التقييد المحاسبي.
- كما نتج عن مشروع الإصلاح اقتراح مخطط محاسبي للدولة انتقالي بحيث يسمح بإدخال التسجيلات المحاسبية التي قيدها المحاسبون العموميون اعتمادا على مدونة حسابات الخزينة وتحميلها على أساس المخطط المحاسبي للدولة كخطوة أولية للانتقال وذلك على حسب نوع الحساب كمايلي:
- حساب واحد من المدونة يقابله حساب واحد من المخطط المحاسبي للدولة وكمثال حساب 100001 النقدية لدى المحاسبين الرئيسيين في المدونة يقابله حساب 5311 حساب الصندوق لدى المحاسبين الرئيسيين.
 - حساب واحد من المدونة كحساب 201007 نواتج مختلفة للميزانية يقابله حسابات 71 إيرادات الرامات والعقوبات، حساب 73 إيرادات مقدمة سلفا، حساب 74 خدمات مؤداة، وحساب 76 إيرادات تدخل.
 - عدة حسابات للمدونة مثل حسابات 110005 شيك بنكي، 120001 أوراق تجارية للجمارك، 120002 سندات مكفولة، 120004 أوراق تجارية مقدمة لدى البنك المركزي للحصول، 120005 أوراق تجارية وسندات مكفولة كل هذه الحسابات يقابلها حساب واحد 511 قيم للحصول الخاصة بعمليات الخزينة في المخطط الانتقالي.²

2 - كيفية استعمال حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

تعتمد مجموعة حسابات المخطط المحاسبي للدولة بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تم تكييفها مع خصوصية محاسبة الدولة في الجزائر حيث تم إعداد دليل يسمى دليل المخطط المحاسبي للدولة يطبق أساس الاستحقاق يحتوي على كيفية المعالجة والتسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المالية للدولة التي يتم القيام بها خلال الدورة المحاسبية.

¹ Ministère des finances, Ministère des Finances, Rapport Préliminaire sur le PCE Transitoire, projet de Modernisation budgétaire, Restructuration du circuit de la dépense, Plan comptable de l'État, Plan Comptable de l'État, 2021, p 12.

² Ministère des finances, op.cit. 2021, p: 11.

يوضح الهيكل المحاسبي الجديد التسميات المحاسبية مع تسميات الميزانية ويجعل من الممكن تقديم البيانات المالية بطريقة مفصلة، موصوفة وفقا لسلسلة محاسبية متكاملة وشاملة. يتم تجميع الحسابات في فئات متجانسة تسمى الصنف، وتنقسم هذه الأصناف إلى عدة حسابات وبنود محاسبية وتصنف التسميات المحاسبية لتصنيف مخطط الحسابات الجديد على النحو الآتي:

- حسابات خاصة بالوضع المالية الصافية للدولة وتخص حسابات المجموعة 01، 02، 03، 04، 05.

- حسابات خاصة بالأداء المالي للدولة وتخص حسابات صنف 06 و 07.

- حسابات أصناف أخرى وتخص حسابات 08.

3 - عرض أصناف ومجموعات الحسابات المخطط المحاسبي للدولة

ينقسم المخطط المحاسبي الجديد للدولة إلى ثمان مجموعات تتمثل في:

3. 1 المجموعة (01): الوضع المالية الصافية، مؤونة المخاطر والأعباء، القروض والديون المماثلة وتشتمل أساسا على:

- حسابات النتائج، تأخذ نتائج السنة إضافة إلى النتائج المتراكمة للسنوات السابقة.
- العمليات الخاصة بالدين، الدين العمومي يتمثل في دين خارجي ودين داخلي يدخل ضمن الحساب 16 فالدين الخارجي يتمثل في دين بين طرفين أو عدة أطراف عبر مناطق جغرافية، أما الدين الداخلي فيتمثل حسب الطبيعة في:
- عقود تفاوضية على المدى الطويل.
- عقود تفاوضية على المدى المتوسط والقصير.
- قروض أخرى، ديون مماثلة.
- الفوائد المنتظرة.

وتعمل هذه الحسابات على:

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

- **تسجيل الديون العمومية:** تشمل الديون العمومية مجموع الافتراضات والالتزامات الموقعة من طرف الخزينة العمومية والتي يتم إصدارها بناء على تراخيص من قانون المالية وتندرج العمليات المتعلقة بالديون العمومية ضمن عمليات الخزينة.

أما التقييد المحاسبي فيتم كما يلي:¹

- **مبلغ الاقتراض:** يسجل ضمن الحسابات الرئيسية للصنف 01 المرتبة وفق مبدأ الاستحقاق المتزايد اعتمادا على ثلاث معايير هي: أصل القرض (داخلي، خارجي) مدة إهلاك القرض (قروض قصيرة، متوسطة، طويلة الأجل) جنسية الجهة المقرضة.
- **فوائد الاقتراض:** تسجل ضمن حسابات الصنف 09 - الحساب 910.10 - حيث يتم تسديدها من الاعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة للدولة.

3. 2 المجموعة (02): حسابات الاستخدامات الثابتة:

تشمل الحسابات المتعلقة:

- بالاستثمارات المعنوية للدولة هي الحقوق التي تمتلكها الدولة ولا تشكل استثمارات مادية ملموسة مثل: براءة الاختراع، المحل التجاري، الماركات، التراخيص... الخ.
- والاستثمارات المادية التي تعمل على تسجيل الحقوق والأموال الحقيقية، المتمثلة في غالب الأحيان في حق الملكية، التي توجه للاستعمال الدائم مثل الأراضي، الهياكل القاعدية، التجهيزات التقنية والصناعية إلى جانب استثمارات أخرى كوسائل النقل، الإعلام الآلي، تجهيزات المكاتب.
- حسابات المجموعة (02) تحدد الاستخدامات الثابتة للدولة، وتصنفها إلى استخدامات ثابتة معنوية ومادية ومالية كما تقوم بتسجيلها من خلال الحسابات الآتية:²
- حساب 20: توضح الاستخدامات الثابتة المعنوية ن معنى ذلك الاصول بدون "مكون مادي"، مراقبة من طرف الدولة الجزائرية وتحفظ بها ضمن ممتلكاتها.

¹ Ministère des finances, op.cit. 2021, p: 25.

² Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, Plan comptable de l'état en droit constates, 2021, p : 28.

- حساب 21: توضح الأصول المادية، الحدث المسبب للتسجيل في هذا الحساب هو الملكية و/أو مراقبتها من طرف الدولة، وهذا يعني أنها ضمن ممتلكاتها ترجع إليها استعمال فوائدها والفوائد الاقتصادية الناتجة عن هذا الاستعمال، كذلك فيما يخص الممتلكات التي لا تملكها ولكن تتمتع بها طبقا لعقد أو أصبحت تحت تصرفها.
- حساب 22: يبين الممتلكات المقدمة للوكيل وهذا لقيامه بمصلحة عامة.
- حساب 26: يبين مساهمات الدولة الجزائرية في مؤسسات أخرى
- حساب 27: تضمن متابعة الاستخدامات الثابتة المالية للدولة، القروض والتسبيقات المقدمة للمؤسسات الداخلية (الجماعات المحلية ...) ولدول أجنبية، بالموازاة مع حسابات الاستخدامات الثابتة، حسابات الاهتلاكات والتنازل عن هذه الاستخدامات الثابتة وجد لها حسابات على نفس المستوى التوضيحي في الحسابات 28 و 29.

3.3 المجموعة (03): المخزونات الجارية وحسابات التحويل

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

يشمل هذا الصنف على الحسابات المتعلقة بمايلي:¹

- العلاقات بين المصالح الدولة التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية ومختلف المحاسبين العموميين ونذكر وكلاء، في مجال التسبيقات وودائع الأموال. قابضي الوكالات المالية وأمناء الخزائن الولائية والتي تتم على ثلاثة مراحل:
- وصف العمليات الجارية بين المحاسبين العموميين.
- تركيز محاسبات قابضي الوكالات المالية من خلال كتابات الخزينة .

¹ Ministère des finances, Rapport préliminaire sur le PCE transitoire, projet de Modernisation budgétaire, Restructuration du circuit de la dépense, Plan comptable de l'État, 2021, p : 30.

- في نهاية السنة يتم نقل العمليات المسجلة نهائيا في الحسابات الميزانية للصنف 09 على مستوى الخزينة التابعين لها.
- المحاسبين العموميين الرئيسيين للدولة، أمناء الخزائن الولائية، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي والعون المحاسب المركزي للخزينة، وذلك في مجال التحويلات الخاصة بالإيرادات والنفقات.
- العون المحاسب المركزي للخزينة ومصالح البريد والمواصلات وكذا الخزائن الأجنبية.

3. 4 المجموعة (04): الحسابات الوسيطة

- الحسابات الوسيطة تسجل الحقوق والديون عموما على المدى القصير وهذه المجموعة تحتوي على الحسابات الرئيسية الآتية:¹
- حساب 40: الموردون والحسابات المرتبطة
تميز الموردين ما بين موردي التسيير وموردي الاستخدامات الثابتة.
 - حساب 41: الزبائن، المكلفون بالضريبة، مدنيون آخرون للدولة والحسابات المرتبطة.
تتضمن بصفة خاصة الحقوق المتعلقة بالنشاطات السيادية للدولي فيما يخص الضرائب وما شابه ذلك.
 - حساب 42: المستخدمين ذوي المنح والحسابات المرتبطة
يضم توضيح عمليات التسعير وبعض المنح الممنوحة من طرف الدولة.
 - حساب 43: ضرائب الضمان الاجتماعي ومنظمات اجتماعية أخرى
يبين المبالغ الخاصة بالضمان الاجتماعي والمنظمات الاجتماعية.
 - حساب 44: مرسلي الخزينة والحسابات المرتبطة
تتضمن العمليات الخاصة الناتجة عن العلاقات المالية التي تتداولها الدولة مع مختلف الوحدات المجتمعة تحت تسمية وكلاء الخزينة.

¹ Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, Plan comptable de l'état en droit constates, op.cit, 2021, p 35.

- حساب 45: عملاء الدولة والوسطاء الدائنين: يبين العملاء المستفيدين من إعانات لأعباء المصالح العمومية وكذلك الأصناف المستفيدين من المساعدات الممنوحة.
 - حساب 46: المدينين والدائنين آخرون: يبين العمليات المتعلقة بمدنيين ودائنين آخريين غير المتعلقين بالحسابات السابقة
 - حساب 47: الحسابات الانتقالية والمؤقتة: تبين العمليات التي لم تتم تصفيها بصفة أكيدة ونهائية في حساب محدد في وقت لزوم تسجيلها.
 - حساب 48: عمليات التسوية
 - حساب 49: مؤونة تدني قيمة الزبائن: تمثل المقابل المحاسبي لانخفاض القيمة لحسابات الحقوق الناتجة عن الأسباب التي أثارها لا تنعكس عليها.
- يمكن ملاحظة ان حسابات هذا الصنف تغطي العمليات المحاسبية لتنفيذ قانون المالية في مجال:¹
- الحقوق المثبتة للدولة (ح 40)
 - إصدار الشيكات وأوامر الدفع في إطار تسوية النفقات العمومية
 - عمليات التقييد المحاسبي المؤقت (ح 47)
 - ودائع الأموال الإلجبارية المدفوعة من طرف: الجماعات المحلية، الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، الهيئات الأخرى.
 - الودائع الاختيارية المودعة من طرف الأفراد.

3. 5 المجموعة (05): الحسابات المالية

تبين حسابات هذه المجموعة خزينة الدولة المتكونة من النقديات، المتاحات التي تمت حيازتها من طرف المحاسبين لدى البريد ومؤسسات مالية أخرى (بنك الجزائر وبنوك أخرى). كما تحتوي هذه المجموعة أيضا على حسابات المدينين متمثلة في التسبيقات المقبوضة على المدى القصير وشبكات الخزينة المرسلة (شيك الخزينة هو وسيلة دفع).

¹ Ministère de finance, Projet d'architecture des comptes de l'Etat, direction général de comptabilité 31/10/2007, pp: 03-05.

تسجل حسابات هذا الصنف حركة المتاحات النقدية للدولة والعمليات المنجزة مع البنوك أو المؤسسات مالية مماثلة هذه المتاحات في:¹

- سيولة الصندوق: تشمل على النقود الورقية والمعدنية المتداولة من طرف المحاسبين العموميين.
- نقود البنك المركزي أو حسابات الخزينة لدى بنك الجزائر الذي يشرف على تسييره دون أي مقابل أو عمولات ويسجل صنف هذا الحساب مجموع عمليات التحصيل والدفع المحققة من طرف المحاسبين العموميين في إطار تنفيذ العمليات المالية إلى جانب الوضعية المالية للخزينة عبر مجمل التراب الوطني.
- الحساب البريدي الجاري للمحاسبين العموميين.
- إلى جانب المتاحات التي تتميز بسيولة عالية، تمتلك الخزينة أوراق تجارية وسندات مضمونة ذات تاريخ استحقاق المكتوبة على عاتق بعض دائنو الدولة في إطار دفع الحقوق المتبقية للدولة، إذ تستعمل هذه المتاحات في حال وجود نقص في سيولة الخزينة عن طريق عملية الخصم

3. 6 المجموعة (06): الأعباء

تسجل هذه المجموعة أعباء التسيير للدولة المتمثلة في المشتريات، الخدمة الخارجية، أعباء الموظفين أعباء التسيير السارية، التمويلات، الأعباء المالية، تمويل الاهتلاكات والمؤنات وأعباء الدورة المحاسبية السابقة. تمويل أعباء المصالح العمومية والأعباء المسجلة في حساب 65، توافق المدفوعات المقدمة من طرف الدولة لفائدة المؤسسات التي تقوم بمهمة ذات مصلحة عامة لفائدة الدولة ومحددة بدقة من طرفها، هذه الأعباء مماثلة لنفقات التسيير أو استثمارات الدولة.²

تظهر حسابات هذا الصنف في كتابات العون المحاسب المركزي للخزينة فقط، وذلك في نهاية السنة حيث يتم التقييد المحاسبي في هذه الحسابات بإعادة ترتيب العمليات الخاصة بنفقات الميزانية والحسابات الخاصة بالخزينة المسجلة خلال السنة ضمن عمليات تنفيذ قانون المالية في الصنف التاسع.

- تكاليف نفقات السير العادي للمرافق العمومية: التي تشمل الحساب 60/61/62/63/64.

¹ Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, Plan comptable de l'état en droit constatés, op.cit, 2021, p 40.

² Ministère de finance, communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, 2000, p: 05.

- الحساب 65 التكاليف المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخرينة
- الحساب 66 التكاليف المالية
- الحساب 67 التكاليف الاستثنائية

3. 7 المجموعة (07): الإيرادات

ويتم الحصول على هذه النواتج من خلال المعطيات المحاسبية المتعلقة بما يلي:¹

- المبالغ المحصلة من الحقوق المثبتة وكذا الحقوق المدفوعة نقدا.
 - الحساب 38 المبالغ المتبقية للتحصيل والتي تسجل ضمن تفرعات هذا الحساب.
- تتميز هذه الحسابات للمجموعة السابعة وكذلك حسابات الصنف السادس بترتيب حسب الطبيعة لمختلف عمليات التثبيت والتحصيل المسجلتين في الحسابين الرئيسيين الحساب 38 "الناتج القابلة للتحصيل" وحساب 90 "إيرادات الميزانية" هذا الترتيب الذي تظهر فيه:

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

تحترم حسابات الإيرادات خصوصيات الدولة لوصف العمليات طبقا للمعايير المطبقة فيها وتشمل:²

- حساب 70: يتضمن المداخل الجبائية الجزائرية، الضرائب المختلفة على الأعمال والضرائب الأخرى.
- حساب 71: يتضمن المداخل الناتجة عن الغرامات والعقوبات النقدية المصدرة من السلطات الردعية.
- حساب 72: يتضمن مداخل دومين الدولة.
- حساب 73: يتضمن المكافآت أو النفقات المدفوعة مسبقا.
- حساب 74: يتضمن مبيعات المواد والخدمات.

¹ Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, Plan comptable de l'état en droit constatés, op.cit, 2021, p 45.

² Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, Plan comptable de l'état en droit constatés, op.cit, 2021, p 46.

- حساب 75: يتضمن التغيرات في المخزون والمنتجات.
- حساب 76: يمثل الإعانات والمساهمات.
- حساب 77: يبين الإيرادات المالية المحصلة على شكل فوائد إضافة إلى القيمة المضافة لتحقيق قيمة المنقولات ومساهمات أخرى.
- حساب 78: تمثل استرجاع هبات السنوات الماضية في حسابات الاهتلاكات أو التخفيض.

3. 8 المجموعة (08): الالتزامات خارج الميزانية

تؤثر التزامات الدولة الجزائرية على الوضعية المالية للدولة بمفهوم الأصول والخصوم وتترجم بديون مستقبلية هذه الالتزامات تسمى " التزامات خارج الميزانية " يجب تسجيلها في حسابات الدولة الجزائرية.

في هذه الحالة تصنف الالتزامات الى نوعين:

- الالتزامات المعطاة والمتلقات الناتجة عن اتفاقات والتمثلة في وثائق تعاقدية أو قانونية تربط الدولة بوسيط على سبيل المثال ديون الضمان.
- الالتزامات الناتجة عن مسؤولية الدولة المتماثلة في التزامات ناتجة عن سندات معترف بها من طرف الدولة.

يعمل هذا الحساب على تحديد مكشوف الخزينة في نهاية السنة المحاسبية، وذلك بالاعتماد على

الحسابات الرئيسية التالية:¹

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

بالإضافة إلى مدونة الحسابات بأصنافها الثمانية فإن المشروع الإصلاحي وطبقا لمعيار المحاسبة للدولة الاول عرض القوائم المالية المستوحى من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS1 يعتمد القوائم

¹Ministère de finance, Projet d'instruction relative aux modalités générales de classement et de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état, 2007, p: 11.

المالية للدولة في الجزائر والتي تعتبر مخرجات المحاسبة العامة للمحاسبة الجديدة الدولة، والقوائم المالية هي تمثيل منظم للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للدولة تستخدمها مجموعة واسعة من المستخدمين لاتخاذ القرار والتقييم في تخصيص الموارد على وجه الخصوص وتبرير استخدام الدولة للموارد المتاحة لها من خلال خمسة قوائم مالية هي:¹

- جدول الوضعية الصافية " الأصول والخصوم".
- جدول النفقات الصافية.
- جدول رصيد عمليات الخزينة.
- جدول تدفقات الخزينة.
- الملاحق. (الملحق 1)

يعد المخطط المحاسبي للدولة الذي تم اعتماده، مستمد مباشرة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، فتتبع كل مراحل التحضير للمخطط يؤكد فقدان المخطط المحاسبي للدولة لخصوصيته الجزائرية، من خلال عرض التقارير التشخيصية المعدة من طرف اللجنة المختصة على الطرف الفرنسي من أجل مناقشتها وإبداء الرأي حول مشروع مخطط حسابات الدولة، فإذا كانت الاستفادة من تجارب الغير أمر وارد ومن الحكمة القيام به، لكن عرض التقارير والنتائج المستخلصة على الجانب الفرنسي لإبداء آرائه وملاحظاته يفقد هذا المخطط خصوصيته ويحصر عمل الفوج في جميع المعطيات والوثائق من مصادرها ويضع الخبراء الفرنسيين في موقف إملاء تفاصيل المخطط المحاسبي الواجب اعتماده.

المطلب الثالث: معوقات تطبيق المخطط المحاسبي للدولة

مشروع الإصلاح المحاسبي القائم على مخطط حسابات الدولة لعام 2002، طموح للغاية في أهدافه، والتي تهدف إلى موثوقية المعلومات المالية واكتمال البيانات المالية كوسيلة لتقييم الأنشطة والأداء، واتخاذ القرار كجزء من إعداد توقعات الميزانية. يقدم فوائد إيجابية في تصميم وتعميم أنظمة المحاسبة العمومية الحديثة.

ومع ذلك، فإن أهدافه التي تتجاوز الجانب المحاسبي لتتطرق إلى جوانب الترشيح في خيارات الميزانية، وتحسين وصف العمليات المحاسبية، تظهر حتى قبل تنفيذها حدود ونقاط ضعف من حيث الجوهر والشكل.

¹ أحمد يوسف السعيد ومحمد مسعود سعداوي، دراسة تحليلية لأثر توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تحسين جودة التقارير المالية لنظام المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، 2021، ص: 137.

وتؤدي أوجه الضعف هذه إلى تأخير تطبيقه وتتطلب تكييفه مع إصلاح الميزانية الذي قدم منذ عام 2005 داخل المديرية العامة للميزانية والتي يمكن تلخيصها كما يلي:¹

1 - المحيط العام للإصلاح

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والمستمدة من التجربة الأنجلوساكسونية، دعائم أو ركائز للإصلاح المحاسبي للدولة، غير أن هذه التجربة تختلف في ثقافتها عن المحيط الذي تطبق فيه. هذا الاختلاف يتجسد خاصة في أن النظام الأنجلوساكسوني لا يفرق بين المحاسبة العمومية والخاصة، حيث أن كلاهما يحكمه قانون عام واحد بينما النظام المحاسبي للدولة في الجزائر، يضع شروطا ومبادئ خاصة بالمحاسبة العمومية كمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. هذا المبدأ الذي يصعب التخلي عنه بصفة جذرية في القانون والتنظيم الجزائري وفي نفس الوقت يعتبر عائق للحرية الكبيرة التي يكفلها مشروع الإصلاح المحاسبي والميزانياتي للدولة للآمرين بالصرف.

2 - تغير مسار الإصلاح

التأخر في تبني مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة الذي جاء بعد إصلاح المخطط المحاسبي أدى إلى صعوبة التوافق بين الحسابات الموازنة وحسابات المخطط المحاسبي للدولة. فقد بدأت الأعمال الأولية للمخطط المحاسبي للدولة سنة 1995، ولكن تبني الجزائر لمشروع وتحديث النظم الميزانياتية كان في سنة 2006.

شكل ذلك منعطف كبير لمسار الإصلاح وإعادة النظر كليا في النتائج التي تم الوصول إليها آنذاك، وبالتالي فإن مسار الإصلاح لم يكن تراكمي، بل بالعكس، فقد تم التخلي عن كل النتائج المحصل عليها والانطلاق في مشروع إصلاحي جديد وهذا ما أدى إلى طول فترة الإصلاح.²

3 - ثقل التكلفة المادية

يقوم مشروع تحديث النظم الميزانياتية MSB وكذا مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة على النظام المعلوماتي والاعلام الآلي، وإذا أخذنا بعين الاعتبار تشعب وكثرة المتدخلين في المحاسبة العمومية من محاسبين رئيسيين وثانويين فإن النظام المعلوماتي يجب أن يستوعب جميع العمليات المحاسبية من مستواها

¹ فتيحة بوعبانة، مرجع سبق ذكره، 2020، ص: 30.

² فتيحة بوعبانة، مرجع سبق ذكره، 2020، ص 31.

المركزي إلى مستوى المصالح الخارجية وهذا ما سيؤدي إلى ثقل الفاتورة المادية للتطبيقات والبرامج المعلوماتية.

4 - صعوبة إحصاء وتقييم أملاك الدولة

من بين أهم الركائز التي يقوم عليها مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة، المعرفة الدقيقة والشاملة لكل أملاك الدولة بما فيها التثبيات العينية والمعنوية، ولكن في أرض الواقع لا تزال الجزائر تفتقر لسجل شامل يحصي جميع ممتلكات الدولة بالرغم من صدور عدة نصوص قانونية وتنظيمية تخص ذلك، كالمواد 8، 21 و 23 من القانون 90-30، المتعلق بالأملاك الوطنية.

انعدام تسجيل الممتلكات على مستوى المحاسبة العامة للدولة، وهذا بسبب اعتمادها على محاسبة الصندوق فقط. وعدم توفر جرد شامل لكل الاستثمارات من طرف المديرية العامة للأملاك الوطنية. زد على ذلك صعوبة المعالجة المحاسبية للاستثمارات للسنوات السابقة والمتمثلة في تحديد القيمة الحقيقية للسنوات السابقة والذي يرجع إلى كون المحاسبة العامة للدولة كانت تعتمد على محاسبة الصندوق، بالإضافة إلى عدم توفر جرد شامل لكل هذه الاستثمارات ليتم الاكتفاء بتسجيل ممتلكات الدولة انطلاقاً من تاريخ دخول مشروع المخطط حيز التطبيق.

وتجدر الإشارة إلى أن تقييم أملاك الدولة يعد مشكل أعقد وأعمق من الإحصاء، من حيث تحديد سعر وكيفيات التقييم، فتقييمه بسعر السوق لا يتماشى وخصوصية أملاك الدولة من جهة. ومن جهة أخرى، لم يتم إلى غاية اليوم تحديد الكيفيات القانونية السليمة والكفيلة بالتقييم الناجع والفعال للأملاك الدولة.

5 - صعوبة التسجيل المحاسبي للإهلاك

نظراً لعدة أسباب، والتي تتمحور حول تعارض مبدأ الإهلاك مع المبادئ الكبرى للميزانية، فمبدأ عدم التخصيص لا يسمح بالاحتفاظ بمبالغ مالية من أجل شراء أو تجديد استثمارات معينة بذاتها.

6 - غياب التنسيق

يعتبر غياب التنسيق المستمر والدائم بين المديرية العامة لوزارة المالية المعنية بالإصلاح من أسباب التأخر في إنجاز مراحله، بالرغم من وجود لجان مشتركة وعقد اجتماعات بين هذه المديرية. ولكن تبقى هذه الجهود غير كافية من أجل دمج مجهودات المديرية العامة والتقدم في مراحل الإصلاح، بالإضافة

إلى البيروقراطية الإدارية التي أعاقَت المشروع كما أن الإدارة الجزائرية لم تعظه الاهتمام الكافي مما صعب الحصول على معلومات محاسبية كاملة عن نشاطات الهيئات العمومية الدولة.¹

7 - محدودية الخبرة في مجال المعايير الدولية

لا يزال عدد الخبراء في الجزائر في مجال المعايير الدولية والنظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بالمحاسبة العمومية قليلا بالمقارنة مع الحجم الكبير للإصلاح وما يحتاج إليه من خبرات، ففي بداية مشروع تحديث النظم الميزانانية في سنة 2006 تم الاستعانة بخبراء أجانب، ولكن هؤلاء الخبراء لا يمكنهم استيعاب خصائص المحاسبة العمومية في الجزائر والمحيط الاقتصادي اللذان يختلفان عن غيرها، الأمر الذي أدى إلى وجود نقائص في الأعمال التي قدمت للجزائر في إطار الإصلاح المحاسبي.

8 - غياب الإرادة السياسية

لا يمكن أن ينجح أي مشروع إصلاح إلا بإرادة سياسية حقيقية تضمن التصدي لكل مقاومات التغيير الذي يتعرض إليه أي مشروع في بدايته. كما أن هذا السبب يأخذ بعد آخر وهو أن النظام المحاسبي المعتمد في الإصلاحات هو استتساخ من قوانين دولة أخرى فرنسا وهذا ما لم يرق للبعض وأصبح ينادي بإلغائه.

9 - عدم وجود إطار قانوني جديد للمحاسبة العمومية

يسمح بتحديد اجراءات وطرق العمل لمسايرة نجاح تطبيق عمل هذا المشروع، حيث لا يمكن تبني نظام محاسبي جديد يتعارض مع ما هو موجود في قانون المحاسبة العمومية الذي يحمل في طياته بنود تتعلق بكيفية التنظيم المحاسبي لمدونة مجموعة حسابات الخزينة.

10 - تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد

عوض المخطط المحاسبي الوطني، أدى إلى حتمية مواكبة التغيرات الدولية علما أن النظام المحاسبي للدولة مستمد مباشرة من المخطط المحاسبي الوطني والذي تخلت عن تطبيقاته بتبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية التي تساهم بشكل كبير في الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية.²

¹ بوعيانة فتيحة وحسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، 2021، ص: 254.

² أحمد يوسف السعيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 31.

يعتبر النظام المحاسبي الحالي عائق يشل عمل الإدارة فمن المستحيل وضع حسابات مناسبة للتقييم المالي لأصول الدولة في النظام الحالي، لدى يجب أن تتعامل المحاسبة العمومية الجزائرية مع المحاسبة الخاصة وسيتعين عليها تقديم حلول أصلية للقضايا الخاصة بالقطاع العام التي لا تعالج المحاسبة التجارية خصوصياتها. علاوة على ذلك، يجب إعادة تكييف وتطوير محاسبة الدولة الجديدة حتى تكون قادرة على تشكيل أداة لتحديث الدولة والإدارة العامة، لأنها تسمح بالبحث عن الحقيقة وتشكل رافعة أساسية لاتخاذ القرار الحكيم.

خلاصة الفصل الثالث

إن المفهوم الحديث للمحاسبة العمومية لم يعد يقتصر على كونه مجرد تقنية، تعتمد على آليات وطرق في التسجيل والتصنيف والتخليص وتقوم على معالجات مهنية لمختلف الصفقات والأحداث الاقتصادية ذات الأثر المالي، بل هي نظام معلومات لا بد أن تتوفر فيه شروط العرض، والتقديم والإفصاح، بما يسمح للبيانات المالية المنتجة من هذا النظام أن تكون صالحة للاستعمال في مجال الدراسة والتحليل وتقديم المساعدة في وضع السياسات الاستراتيجية وإتخاذ القرارات اللازمة.

إن واقع المحاسبة العمومية المتمثل في مدونة حسابات الخزينة لم يستطع تحسين الخدمة العمومية، وسبب ركود شامل لمرفق الخزينة العمومية، بحيث لم يقدم آليات تواكب عصرنة المحاسبة العمومية. لدى تم وضع المخطط المحاسبي للدولة إذ يعتبر نموذج معول عليه في اصلاح التشريع المحاسبي العمومي في الجزائر الذي من بين أهدافه منطق الأداء، الشفافية والدقة في المعلومة المحاسبية. وكل هذه الآليات تقدم خدمة تساهم في تحسين مرفق الخزينة العمومية وعصرنتها.

الفصل الرابع: إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتبر رغبة الجزائر في تحسين وإصلاح المنظومة المالية في إطار تحويل عميق في كيفية تسير المال العام والمحافظة عليه ومواكبة الإصلاحات السياسية والاقتصادية الداخلية و الخارجية بالنسبة لتحولات الدولية في مجال تسير المالية العامة أصبح من الضروري تبني قانون عضوي يتماشى مع التحولات الاقتصادية وتحين القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية الذي يعتبر قانون عادي تتخلله الكثير من الثغرات توضح عدم قدرته على مسايرة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي طرأت على البلاد.

بعد إقرار القانون العضوي 15/18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية وبداية العمل الكامل به سنة 2023 تم إصدار القانون رقم 07/23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي يدخل في إطار الإصلاحات التي باشرتها الدولة في مجال المالية العمومية، وبناء على ما سبق تم الشروع في إصلاحات عميقة مع للمالية العمومية بدأت على الصعيد الميزانياتي بإصدار القانون العضوي رقم 15/18 المعدل والمتمم المتعلق بقوانين المالية الذي خلف القانون العضوي رقم 17/84 بهدف الانتقال الى ميزانية البرامج على أساس الأهداف والنتائج والذي بدأ تطبيقه تدريجيا الى غاية السنة المالية 2023 التي كانت أول سنة للتطبيق الكامل لأحكام هذا القانون أما على الصعيد المحاسبي فتم إصدار القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي يهدف في مرحلة لاحقة الى تبني محاسبة الحقوق والالتزامات المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة وهذا مسايرة للإصلاح الميزانياتي و كذا التلاؤم مع المعايير.

ومن هذا المنطلق خصص هذا الفصل لدراسة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال ثلاثة مباحث يعالج كل منها ما يلي:

- المبحث الأول: الإطار العام لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر،
- المبحث الثاني: قراءة في القانون العضوي 15_18،
- المبحث الثالث: قراءة في القانون رقم 07_23،

المبحث الأول: الإطار العام لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تتوجه الجزائر نحو اقتصاد الرأسمالية، وضرورة التكيف مع هذه المتغيرات الجديدة فرض على الدولة القيام بإصلاحات عميقة بدأ من النظام المحاسبي للدولة يضم في طياته ترتيبات تسمح بمحاولة تقريب الإطار التصوري والعملي للمحاسبة العمومية من المحاسبة المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية بغية إعطاء نظرة متكاملة حول الوضعية العامة للأصول والخصوم على مستوى الدولة.

المطلب الأول: نبذة تاريخية لتطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

في هذا المطلب يتم ذكر أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. وقد مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي:¹

1 - مرحلة الاحتلال (1862 إلى غاية 1962)

حيث تميزت هذه المرحلة بالخضوع للنظام الفرنسي حيث كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، واستمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، بصفة عامة لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية. بالإضافة إلى المرسوم رقم 50 - 1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

2 - مرحلة بعد الاستقلال (1962 إلى غاية 1975)

أما بعد الاستقلال قامت الجزائر بإصدار مجموعة من النصوص التنظيمية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65 - 259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك اللذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.²

¹ مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 9-11.
² أحمد يوسف السعيد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 05، العدد 02، ديسمبر 2014، ص 23.

3 - مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار احكام تشريعية (1975 إلى غاية 1990)

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973 فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

4 - مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990 إلى غاية 1995)

تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها، إلى أن تم إصدار أول قانون 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.¹ كما شملت هذه المرحلة بالتسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة وفقا لمبدأ القيد المزدوج، لأول مرة وهذا وفقا للتعليمية رقم 78 الصادرة في 17 أوت 1991 والمتعلقة بإصلاح محاسبة الوكالات المالية من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف ومسؤوليتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.²

5 - مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي منذ 1995

حيث شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد منذ سبتمبر 1995 فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي بوضع خطة عمل شملت مختلف هياكل الإصلاح، أين تم انجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997. وقد مرت عملية أعمال الإصلاح بالمراحل التالية:³

¹ مسعي محمد، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 03.

² خبيطي خضير ومونة بونس، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المالية، العدد 2، جوان 2016، ص: 15.

³ حاج جاب الله أمال، إصلاح محاسبة الدولة دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة، مذكرة تخرج، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر 2004، ص ص 17-18.

5 - 1 الإطار التصوري للمشروع، بدأت معالم تحديد مشروع نظام المحاسبة العمومية على ضوء فكرة أساسية، هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة للخروج بنتائج تكون بمثابة بداية انطلاق تحديد القواعد المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية.

5 - 2 صياغة القواعد المحاسبية، تم التركيز في صياغة القواعد المحاسبية على حسابات المخطط المحاسبي للدولة ومختلف الجداول المرافقة له وتحضير التعليمات المتعلقة به.

5 - 3 اختبار المشروع على مستوى المراكز المحاسبية، شرع في هذا الاختبار منذ 09 جويلية 2000 للحسابات الجديدة الموافقة لحسابات المدونة الحالية، على مستوى الخزينة الولائية لست 06 ولايات، بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، ثم توسيع اختبار المشروع ليشمل كافة ولايات الوطن.

5 - 4 إجراءات التكوين وتكييف أنظمة الإعلام الآلي، تم اتخاذ مجموعة من التدابير لدعم مشروع الإصلاح، بتكييف أنظمة الإعلام الآلي مع قواعد الجديدة وتكوين المحاسبين وإعلامهم بطرق التطبيق.

5 - 5 الانتقال من مدونة الحسابات إلى المخطط المحاسبي للدولة، إن تطبيق نظام المحاسبة العمومية ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2003 قد تطلب تحديد طريقة الانتقال من المحاسبة التي تعتمد على المدونة المتعلقة بحسابات الخزينة إلى محاسبة من نوع مالي خاص بالدولة الذي يعتمد على حسابات المخطط المحاسبي للدولة.

المطلب الثاني: الإصلاح الميزانياتي كخطوة أولية لإصلاح النظام المحاسبي

سعت الجزائر لوضع مخطط محاسبي للدولة قبل أن تتبنى مشروع إصلاح نظام الميزانية العامة مما تسبب في وجود نظامين لتصنيف النفقة محاسبي وميزاني وهذا ما يتنافى مع التوجهات الدولية الحديثة التي تشترط وجود تصنيف موحد للنفقة في كلا النظامين، مما جعل الجزائر تحاول من خلال مشروع عصرنه الميزانية العمومية أن تحقق ذلك.

1 - نشأة مشروع تحديث نظام الميزانية العامة

ترجع نشأة مشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر إلى سنة 1998 حيث إن الموازنة تعتبر أحد أهم الأنظمة التي تقوم عليها الدولة وذلك نتيجة نقاش بين الطرف الجزائري والبنك العالمي في تلك الفترة. إلا

إن السبب الرئيسي للإصلاح كان قصور ومحدودية النظام الميزانياتي التقليدي المعتمد في الجزائر حيث أظهر عدة عراقيل تواجهها تسيير الميزانية يمكن تلخيصها كما يلي:¹

- ميزانياتي التسيير والتجهيز غير متجانستين وذلك من حيث التصنيف والتقسيم. حيث أن الأولى مهيكلة حسب الدوائر الوزارية بينما تنقسم الثانية حسب القطاع.
- غياب تسيير ميزانياتي مبني على النتائج حيث يركز التسيير الحالي على تعبئة الوسائل فالاعتمادات تمنح من أجل التكفل بالحاجيات وليس بدلالة الأهداف أو النتائج التي ينبغي الوصول إليها، فهو يركز على المدخلات بدلا من المخرجات.
- غياب إطار للنفقات العامة على المدى المتوسط أي غياب إطار استراتيجي يسمح بترتيب النفقات حسب أولويتها وتبعا للوضع الاقتصادي والسياسي للبلاد.
- نقص شفافية وثائق الميزانية مما يولد مشاكل أثناء النقاشات البرلمانية لعدم توفر كل المعلومات المطلوبة مما يؤثر حول إمكانية تحقيق المساواة.
- ازدواجية الرقابة على تنفيذ الميزانية يسبب تأخر في سير المصالح العمومية وتضييع الجهد والوقت والمال للدولة.
- نظام معلوماتي غير دقيق وذلك راجع لاستعمال عتاد غير ناجع ومتجاوز كما أن أنظمة تسيير المعلومات الغير الملائمة لا تسمح بإعداد تقديرات ذات مصداقية ولا إعداد تصورات صادقة.

2 - محاور مشروع الإصلاح الميزانياتي

يرتكز مشروع عصرنه الميزانية على مجموعة من المحاور الأساسية التي تسعى إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في تسيير المال العام من خلال تحديث القواعد والإجراءات المتعلقة بإعداد وتقديم الميزانية العامة للدولة وفق ما جاء به القانون العضوي رقم 18 - 15 الصادر بتاريخ 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية.

يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية أساسا في الانتقال إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشمل المحاور الآتية:²

¹ حوري عمر، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر واقع وآفاق، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، العدد 02، المجلد 05، الجزائر، 2016، ص 09.

² الجوري فتيحة، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013 - 2014، ص 12.

2_1 إطار الميزانية المتعدد السنوات، او ما يعرف بإطار الميزانية العامة للدولة على المدى المتوسط وقد اعتمد هذا المبدأ منذ 2017 وهو اعداد الميزانية مدتها من 3 إلى 5 سنوات تكون سنوية للسنة الأولى وتنبؤية لباقي السنوات، كما يتم وضع إجراءات جديدة لإعداد الميزانية بالاعتماد على البرامج ومؤشرات الأداء. يكون هذا الإطار متكامل إذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي، فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاثة المالية تتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة

2_2 ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء، عملت الجزائر على تبني هذا النوع من الموازنة من أجل التوافق مع الممارسات الدولية، وهي نموذج جديد لإعداد الميزانية على أساس البرامج من طرف الوزارات التي تحدد أهدافها والبرامج الكفيلة بتحقيقها كما تقوم بتحديد البرامج الفرعية ومراكز المسؤولية فيها. ثم يتم تخصيص الموارد حسب الأنشطة بناء على غلاف مالي محدد مسبقا وفقا لتوجهات والأولويات الرئيسية للوزارة. هذا النوع من الموازنة يركز على البرمجة والنتائج وقد نص عليها القانون العضوي 18-15 في مادته الثانية.¹

2_3 تجديد تقديم الميزانية القائمة ووثائقها، ان الانتقال من الميزانية المبنية على الوسائل إلى الميزانية القائمة على البرامج المتعددة السنوات والنتائج يفرض تطور الوثائق والمعلومات التي يتم استخدامها في اعداد وتنفيذ الميزانية بالشكل الجديد. وتتألف الوثائق المستحدثة ضمن مشروع العصرية من تقرير عن الأولويات والتخطيط، التوزيع الإقليمي لميزانية الدولة، والوثائق المتعلقة بعرض قانون ضبط الميزانية.

2_4 تجديد دورة الميزانية، تم اقتراح دورة جديدة للميزانية وتمثلت في عدة مراحل هي: مرحلة التخطيط متوسط الأجل، مرحلة إعداد الميزانية للسنة المالية ن، مرحلة تنفيذ الميزانية، ومرحلة تقديم الحسابات.

2_5 تصنيف النفقات في ظل الموازنة القائمة على النتائج، وقد تم ادراج التصنيفات الجديدة للنفقات ضمن القانون العضوي الجديد كما يلي: التصنيف حسب الأنشطة وصنفت إلى برنامج وبرنامج فرعي ونشاط ونشاط فرعي، التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية وصنفت إلى الباب والباب فرعي والمادة والمادة الفرعية، التصنيف حسب الوظائف الكبرى للدولة، والتصنيف حسب الهيئات الإدارية المكلفة بالتنفيذ.

¹ أسية قمو وعائشة سلمى كيجلي، مرجع سبق ذكره، 2022، ص 12.

2_6 إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات، أوكلت هذه المهمة لمكتب دراسات فرنسي ويمثل الهدف الرئيسي من هذا المحور في تصميم إطار جديد للنفقات العمومية من خلال تحديد قواعد سير دورة النفقات العمومية وتبسيطها من مرحلة الالتزام الى مرحلة الدفع وتحديد مسؤوليات جميع المشاركين في الدفع حتى تسهل عملية الرقابة.

بالإضافة إلى المحاور السابقة والتي تتعلق بالميزانية العامة للدولة فهناك محور يتعلق باعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمدة في تحضير الميزانية وهي عبارة عن برمجيات تتكون من أنظمة فرعية متكاملة تخدم وظائف متعددة داخل الوحدة تلبى كافة حاجاتها المتعلقة بمعالجة المعلومات.

المطلب الثالث: مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية

يسمح مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر المستوحى من المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالانتقال من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، إذ تستخدم معايير IPSASs كمرجع لادخار إطار محاسبي في القانون الوطني على أساس المحاسبة على أساس الاستحقاق. التي تستند إلى مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات التي يجب أن تؤخذ المعاملات بموجبها في الاعتبار للسنة التي تتعلق بها، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل.

1- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي تصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير المواد العمومية و تحقيق الشفافية الإفصاح الشامل الدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمي عام يتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان " المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيآت المختصة.¹

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.²

على هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة و في أجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنظيم قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية و توظيفها لأغراض المساءلة و تقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومة بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

2- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يسعى مشروع عصرنه المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.

إذ يعتبر مشروع الإصلاح هذا قفزة نوعية اعتمد في مبادئه على إعداد الحسابات المستقبلية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الربط بين الميزانية والنظام المحاسبي للدولة، وتطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة

¹ محمد لكل وحياة لكل، عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و 02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي ألمانيا، برلين، 2022، ص 18.

² الحبيب ثابتي، عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الدعمة الأساسية لإصلاح الإدارة العمومية وترشيد الانفاق العام، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، الجزائر، المجلد 4، العدد 3، 2015، ص 14.

وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخرينة العمومية من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء.¹

في هذا الإطار، حدد مشروع التعليم العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية:²

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة
- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة
- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار
- إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاطات الإدارة

3 - التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد

اعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها لتتلاءم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية في ممارسات المحاسبة العمومية ويمكن تلخيصها كما يلي:³

3 - 1 تطبيق محاسبة الممتلكات في محاسبة العمومية

يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة عند الحياة أو التنازل وكذا الاهتلاك ووضعها في القوائم المالية وذلك بالاعتماد على تقنية معالجة التثبيات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط

¹ سلوى بوسته، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2015/2005، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، محاسبة تدقيق وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015 - 2016، ص 18.

² زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

³ ميلود عبود والعربي تيقاوي، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 3، المجلد 5، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017، ص 08.

وحدات القطاع العام، حيث تم تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية.

بسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدولة على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد الاستثمارات الجديدة فقط. أما في المرحلة الثانية، سوف يتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم انجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها.

3 - 2 تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية

تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها، من أجل تحقيق المتابعة المحاسبية لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج، وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيد الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها مما يسمح بتحديد باقي الإيرادات التي لم يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم لأداة الإدارة المختصة بتحصيلها.

3 . 3 إعداد دليل تكييف المعايير الدولية

وهو دليل يوضح كيفية تكييف المعايير الدولية المحاسبية مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بهدف اعداد دليل يحتوي مجموعة من المعايير يتم اعتماده في مشروع العصرية.

3 . 4 اعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة

يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والتقنيات التي يجب اتباعها في تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها الدولة وقد نتج عنه دليل المخطط المحاسبي للدولة الذي يجمع كل الحسابات التابعة لها في إطار واحد ووفق المعايير الدولية المحاسبية.¹

3 . 5 تحديد القوائم المالية

نص المعيار المحاسبي رقم 01 المعتمد عرض القوائم المالية والمستوحى من المعيار الدولي المحاسبي للقطاع العام رقم 01 على قائمة القوائم المالية وكيفية اعدادها وعرضها ويبين الحد الأدنى لمكوناتها باستخدام أساس الاستحقاق وقد احتوى أربع قوائم مالية تتمثل في: قائمة الوضعية الصافية، قائمة الأداء المالي، جدول التدفقات النقدية، والملحق. حيث أن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يهدف إلى

¹ بختة بظاهر، نحو إصلاح أهم تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال إرساء جودة التقارير المالية، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي ألمانيا، برلين، 2022، ص 12.

إنشاء نظام محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخرينة العمومية، مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة.

3. 6 اعداد دليل معايير محاسبة الدولة:

تم تنصيب لجنة بالتعاون مع أطراف وخبرات دولية من أجل صياغة معايير محاسبة الدولة بما يتوافق مع الوضع الاقتصادي والسياسي للبلاد وقد تم اعتماد سبعة عشرة معيار سنة 2014 لكنها لا تزال في طور الدراسة وهي مستوحاة من المعايير الدولية والمعايير الفرنسية بهدف الانتقال من المحاسبة على أساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.¹

4. أهم المعايير المتبناة في مشروع المعايير

تم تنصيب مختصة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري في إطار ما يعرف بتجزئة المعايير المحاسبية الدولية، ويشتمل مشروع المحاسبة العمومية على مقدمة توضيحية للمشروع وكذا إطار مفاهيمي لأهم ما ورد فيه، كما تناول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تتبناها الجزائر وعدلتها بما يتماشى والبيئة الجزائرية. لكن لا تزال هذه المعايير في مرحلة الدراسة ولم تدخل حيز التنفيذ بشكل رسمي كونها تتعرض وبشكل دوري للتعديل والإضافة، حيث في بداية المشروع كان يحتوي على 4 معايير ليصبح عددها إلى حد كتابة الأسطر سبتمبر 2020 في مجملها 17 معيار.²

الموضحة في الجدول الاتي:

¹ بختة بطاهر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² مصعب سحنون وعبد الوهاب كنوشة، مدى تطابق المحاسبة العمومية الجزائرية مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 01 في عرض المعلومات المالية للأداء المالية، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي ألمانيا، برلين، 2022، ص 16.

الجدول رقم 04: معايير المحاسبة العمومية المتبناة في المشروع

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	IPSAS عرض القوائم المالية معيار رقم 01	10	الأصول غير الملموسة معيار رقم IPSAS 31
02	قائمة التدفقات النقدية معيار رقم IPSAS02	11	المخصصات، الالتزامات والأصول رقم IPSAS19 المحتملة معيار
03	الإيراد من المعاملات غير التبادلية معيار رقم IPSAS23	12	الإيراد من المعاملات التبادلية معيار رقم IPSAS09
04	الأعباء معيار دولة أجنبية رقم 02	13	IPSAS12 المخزون معيار رقم
05	مكونات خزانة الدولة معيار دولة أجنبية رقم 10	14	رقم IPSAS عقود الإيجار معيار 13
06	الديون والأدوات المالية لأجل معيار دولة أجنبية رقم 11	15	انخفاض قيمة الأصول غير مولدة رقم IPSAS21 اللتقد معيار
07	الاستثمارات في المنشآت الزميلة معيار رقم IPSAS07	16	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء معيار رقم IPSAS03
08	الأصول المادية معيار دولة أجنبية رقم 06	17	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية معيار رقم IPSAS24
09	الأصول غير الملموسة معيار رقم IPSAS31		

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على

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

5 - الترتيبات المرافقة لتطبيق المخطط المحاسبي الجديد

بعد عرض لمشروع اصلاح محاسبة الدولة ودراستنا لمحتواه سنعرض الإجراءات التي اعتمدها بهدف تقييم أداء مختلف الهيئات العمومية وكذا توفير كل المعلومات التي تتعلق بتنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة وذلك من خلال الانتقال من أساس النقدي إلى أساس الاستحقاق التي تتمثل فيما يلي:¹

5 - 1 اصدار القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية

الذي شمل إطار إدارة الشؤون المالية للدولة وتنظيمها وإعداد قوانين المالية وطريقة عرضها للحكومة والبرلمان للتصويت عليها كما حدد المبادئ والقواعد التي تخص الموازنة العامة والنظام المحاسبي للدولة وإجراءات تنفيذ قوانين المالية والأعوان العموميون القائمين على ذلك حيث تضمن:

- إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة، حيث اعتمد على موازنة النتائج من أجل تحقيق الأهداف كما اعتمد مبدأ تعدد السنوات في اعدادها. وحدد عدد وطبيعة قوانين المالية لمدة سنة وأعاد تقييم الوارد والنفقات عند نهاية كل سنة مالية.
- إجراءات إعداد حسابات النظام المحاسبي للدولة، حيث حدد المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي وحسابات الدولة من خلال اعتماد مبدأ تحديد الحقوق والالتزامات. وتحمل الإيرادات والنفقات في السنة التي تم تحصيلها ودفعها فعليا مع تفعيل محاسبة المسؤولين عن الحفاظ على حسابات الدولة.

5 - 2 استراتيجية اصلاح قانون المحاسبة العمومية

صدر القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي كاستراتيجية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حيث يعمل هذا القانون على تحديد إجراءات تنفيذ الموازنات والعمليات المالية ويصف الضوابط الأساسية التي تتم من طرف الأعوان العموميين من خلال:

- إنشاء وتخصيص عمليات جديدة لنظام المحاسبة العمومية، من خلال أربعة هياكل متخصصة هي: الدين العام، المعاشات، رواتب الدولة، والنفقات في الخارج.
- تحديد مهام جديدة للقائمين على نظام المحاسبة العمومية، اعتمدت هذه المهام بالموازاة مع عصرنة الإطار العام للنظام المحاسبي للدولة من أجل إنشاء نظام متكامل. حيث حدد المهام الجديدة للأمر بالصرف في عمليتي الالتزام والأمر بالصرف عن طريق تسيير وتسجيل وتقييم وضعية الميزانية العامة

¹ ميلود عبود وتيقاوي العربي، مرجع سبق ذكره، ص ص 13، 14.

من خلال البرامج في نهاية كل سنة وتنفيذ الحسابات الإدارية وإرسالها إلى مجلس المحاسبة. أما المحاسب العمومي فحدد مهامه الجديدة في محاسبة الاعتمادات المخصصة لحساب التسيير وإرساله إلى الإدارة الجهوية للخزينة العمومية مرفقا بالوثائق والمستندات الثبوتية.

5 - 3 تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة

يشمل تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة من أجل أن تطبق المعايير بالاعتماد على تطوير الوثائق الإدارية المحاسبية والمهام التي يقوم بها الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تسجيل العمليات وتنفيذ الميزانية العامة حيث حدد:¹

- أنواع محاسبة الدولة المستخدمة وكيفية التقيد المحاسبي في الدفاتر المحاسبية بالنسبة لكل هيئة عمومية وإدارية.
- تحديد الوثائق والمستندات الإدارية حيث تم وضعها في شكل دليل معلوماتي يسترشد به المحاسبون العموميون.
- تحديد العمليات المالية لتنفيذ النفقات من أجل تحديد نوع وطبيعة المهام المتعلقة بهذه العمليات والتدفقات الناتجة والرقابة عليها.
- تحديد أنظمة تسيير نظام المحاسبة العمومية، الذي يبين العناصر الهامة لنظام المحاسبة العمومية بغرض تسجيل العمليات من قبل المسيرين.
- المساءلة حول الحسابات، وحول دقتها ومدى احترام القوانين والتشريعات عند إعدادها والوثائق الثبوتية في نهاية كل فترة محاسبية ويقوم بها مجلس المحاسبة لجميع المحاسبين العموميين.

5 - 4 تطوير تسوية حسابات الميزانية

يعتبر تطوير المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية حول الموازنة وحسابات الدولة يعمل على تقديم المعلومات في شكل جداول توضح حركة الحسابات وحجم الإيرادات والنفقات وحجم الخسائر والأرباح خلال الدورة.

¹ عبد الجبار دويبي وقاسم حدة، إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الوطني الافتراضي حول مشروع إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، يوم 20 ديسمبر 2022، المركز الجامعي شريف بوشوشة أفلو، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2022، ص 09.

5- 5 إصدار قانون 12-23 المتعلق بالصفقات العمومية

القانون رقم 12-23 هو قانون يحدد القواعد العامة المتعلقة بالصفقات العمومية في الجزائر. تم نشره في الجريدة الرسمية في 5 أوت 2023. يهدف القانون إلى تبسيط مفهوم الصفقات العمومية وإضفاء الشفافية والوضوح عليها، مع تعزيز الرقمنة وترقية الإنتاج الوطني.

أهم النقاط التي يتناولها القانون:¹

- **تحديد القواعد العامة للصفقات العمومية**، يضع القانون إطاراً قانونياً واضحاً وموحداً لإجراءات إبرام الصفقات العمومية.
 - **مبادئ الصفقات العمومية**، يؤكد القانون على مبادئ أساسية مثل حرية الوصول إلى الطلبات العمومية، والمساواة في معاملة العروض، وشفافية الإجراءات.
 - **الرقمنة**، يدعو القانون إلى استخدام التكنولوجيا الرقمية في إدارة وتنفيذ الصفقات العمومية.
 - **ترقية الإنتاج الوطني**، يشجع القانون على إعطاء الأولوية للمنتجات والخدمات الوطنية في الصفقات العمومية.
 - **تسهيل الوصول إلى الصفقات العمومية**، يهدف القانون إلى جعل الصفقات العمومية أكثر سهولة ويسراً للوصول إليها من قبل المتعاملين الاقتصاديين.
 - **مكافحة الفساد**، من خلال تعزيز الشفافية والرقابة، يساهم القانون في مكافحة الفساد في مجال الصفقات العمومية.
 - **تفعيل البوابة الإلكترونية للصفقات العمومية**، يشجع القانون على استخدام البوابة الإلكترونية كأداة رئيسية لإدارة الصفقات العمومية.
- باختصار، يمثل القانون 12-23 خطوة مهمة نحو تحديث وتنظيم مجال الصفقات العمومية في الجزائر، مع التركيز على الشفافية والفعالية والحفاظ على المال العام.

¹ نعيمة خطاب وخيضر خنفر، التنظيم القانوني للصفقات العمومية في ظل القانون 12-23 المتعلق بالقواعد العامة للصفقات العمومية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 2، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2024، ص: 949.

- كما جاء القانون 12-23 بعدة تحديثات مهمة تهدف إلى تحسين تنظيم الصفقات العمومية وتعزيز الشفافية والفعالية في تنفيذ العقود. من أبرز التعديلات التي جاء بها القانون¹:
- **تقليص مدة الإجراءات**، تم تقليل المدة الزمنية لإبرام الصفقات العمومية بهدف تسريع العمليات وتقليل البيروقراطية.
 - **تعزيز الشفافية**، وضع شروط أكثر صرامة لكشف المعلومات المتعلقة بالمنافسة، بما في ذلك الإعلان المسبق عن الصفقات، لتسهيل وصول جميع المتنافسين للمعلومات وضمان عدالة المنافسة.
 - **توسيع دور الرقابة**، زيادة صلاحيات الهيئات الرقابية، مثل ديوان المحاسبة، لمراقبة عملية إبرام وتنفيذ الصفقة بشكل أكثر عن كثب.
 - **تبسيط الإجراءات**، إجراءات أقل تعقيدا للمنافسة والمراجعة، مع وضع آليات واضحة لتسوية النزاعات، لزيادة فعالية العملية.
 - **التنوع في طرق الاختيار**، توفير خيارات متعددة للاختيار بين المنافسة المفتوحة، والمزايدة، والتفاوض المباشر، بحيث تتناسب مع نوعية الصفقة وقيمتها.
 - **تعزيز دور المقاولات الصغيرة والمتوسطة**، وضع تدابير لتسهيل وصول الشركات الصغيرة والمتوسطة إلى سوق الصفقات العمومية، لدعم التنمية الاقتصادية.

المبحث الثاني: قراءة في القانون العضوي 15-18

يعد القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية، الصادر بتاريخ 2 سبتمبر 2018، خطوة هامة في إصلاح الإطار القانوني للمالية العامة في الجزائر. يتناول هذا القانون مجموعة من المبادئ والأحكام التي تهدف إلى تعزيز الشفافية في تدبير الموارد العمومية. من خلال تحديد إجراءات واضحة لنشر المعلومات المالية والمحاسبية، يسعى هذا القانون إلى ضمان أن تكون الميزانيات والتقارير المالية متاحة للعموم وللمعنيين بالشأن المالي، مما يعزز من قدرة المواطن على مراقبة كيفية صرف الأموال العامة.

المطلب الأول: أهداف ومبادئ القانون التنظيمي 15-18

يهدف القانون إلى تحسين الفعالية في إدارة المالية العامة من خلال اعتماد أساليب جديدة في التخطيط والبرمجة المالية. يتضمن ذلك تعزيز آليات رصد الأداء وتقييم البرامج والمشروعات العمومية، مما يمكن

¹ أمينة رايس، قراءة أكاديمية في القانون 12-23 يحدد القواعد العامة للصفقات العمومية، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 9، العدد 1، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2024، ص ص: 608، 609.

من توجيه الموارد بشكل أكثر كفاءة. بالإضافة إلى ذلك، يسعى القانون إلى تشجيع استعمال تكنولوجيا المعلومات في العمليات المالية، مما يساهم في تسريع الإجراءات وتقليل الأخطاء.

علاوة على ذلك، يبرز القانون التنظيمي رقم 18-15 أهمية الرقابة البرلمانية على الميزانية، حيث يحدد آليات جديدة لتقوية دور البرلمان في تتبع تنفيذ الميزانية. يأتي ذلك في إطار تعزيز مبدأ الحكامة الجيدة، الذي يركز على المساءلة والشفافية. من خلال إرساء هذا الإطار القانوني، كما يسعى إلى تحسين مستوى الثقة بين المواطنين والحكومة، مما يساهم في تحقيق التنمية المستدامة واستدامة النمو الاقتصادي.

1. أهداف القانون العضوي 18-15

يأتي القانون العضوي 18-15 في سياق الإصلاحات الشاملة التي تشهدها الجزائر في مجال تدبير المالية العامة، ويهدف هذا القانون إلى مايلي:¹

1.1 تحسين شفافية الميزانية وتعزيز المساءلة

يعتبر تحسين شفافية الميزانية وتعزيز المساءلة من الأهداف الأساسية للقانون العضوي 18-15، يسعى هذا القانون إلى ضمان أن عمليات الميزانية تكون واضحة ومفهومة للجميع، من خلال وضع معايير دقيقة للإبلاغ عن الإيرادات والنفقات. يتضمن ذلك نشر تقارير تفصيلية تُعنى بكيفية تخصيص الموارد العامة واستخدامها، مما يعزز من ثقافة المساءلة بين المواطنين والمجتمع المدني. علاوة على ذلك، يلزم القانون المؤسسات الحكومية بإنشاء آليات فعالة للرقابة الداخلية، في حين يضطلع المجلس الأعلى للحسابات بمسؤولية الرقابة الخارجية، مما يساهم في ضمان استخدام الأموال العامة بشكل مسؤول وفعال.²

1.2 تطوير آليات البرمجة والتخطيط المالي متعدد السنوات

يعتبر تطوير آليات البرمجة والتخطيط المالي متعدد السنوات من العناصر الجوهرية التي يركز عليها القانون. ويهدف هذا التوجه إلى ضمان استدامة المالية العامة من خلال إعداد ميزانيات تمتد لأكثر من عام، مما يوفر للحكومة رؤية استراتيجية طويلة الأمد. من خلال التخطيط المالي المتعدد السنوات، يمكن تحديد أولويات الإنفاق بشكل أكثر دقة، مما يُساهم في توجيه الموارد نحو المشاريع التي تُساهم بشكل فعال في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد. كما أن هذا النوع من التخطيط يُعزز من قدرة الحكومة على التعامل مع التحديات المستقبلية بمرونة أكبر.

¹ القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53.

² عبد الرحمن صالح، القوانين المالية في الجزائر، دار الفكر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2019، ص 15.

1. 3 تعزيز دور البرلمان في مراقبة تنفيذ الميزانية

يعزز القانون العضوي 15-18 من دور البرلمان في مراقبة التنفيذ الفعلي للميزانية، مما يُسهم في تعزيز الديمقراطية والشفافية. يُخوّل للبرلمان مراجعة التقارير التي تقدمها الحكومة حول تنفيذ الميزانية، مما يمكنه من تقديم ملاحظات وطلبات توضيح حول كيفية إدارة المالية العامة. كما يمكن للبرلمان استدعاء الوزراء لمناقشة الأداء المالي وتوجهات الإنفاق، مما يعزز من عملية المساءلة ويُسهم في التأكد من أن السياسات المالية تتماشى مع المصلحة العامة¹.

1. 4 تحسين جودة الخدمات العمومية من خلال ربط الميزانية بالأداء

يرتبط تحسين جودة الخدمات العمومية ارتباطاً وثيقاً بفكرة ربط الميزانية بالأداء، وهو أحد الأهداف الجوهرية للقانون العضوي 15-18. من خلال وضع مؤشرات أداء واضحة وقابلة للقياس، يمكن للمؤسسات الحكومية تقييم فعالية البرامج والخدمات التي تقدمها بشكل دوري. يساهم هذا الربط في توجيه المزيد من الموارد نحو المشاريع التي تحقق نتائج ملموسة، مما يؤدي إلى تحسين مستوى الخدمة المقدمة للمواطنين. علاوة على ذلك، فإن تحفيز الأداء من خلال التمويل يخلق بيئة تنافسية داخل المؤسسات، مما يُشجعها على الابتكار وتحسين كفاءة الخدمات بشكل مستمر².

يمثل القانون العضوي 15-18 خطوة محورية نحو تحقيق إدارة مالية عامة أكثر فعالية وشفافية في الجزائر. من خلال التركيز على تحسين الشفافية، وتعزيز دور البرلمان، وتطوير آليات التخطيط، وربط الميزانية بالأداء، تسعى الجزائر إلى تعزيز ثقافة المساءلة وتحفيز التنمية المستدامة، مما يُسهم في تحسين مستوى المعيشة للمواطنين وتحقيق الأهداف التنموية للبلاد³.

2. المبادئ الأساسية للقانون الجديد

يرتكز القانون العضوي 15-18 على مجموعة من المبادئ الأساسية، منها:

2. 1 مبدأ الشفافية في تدبير المالية العامة

مبدأ الشفافية يُعتبر حجر الزاوية في تدبير المالية العامة، حيث يساهم بشكل كبير في بناء الثقة بين الحكومة والمواطنين. يتطلب هذا المبدأ أن تكون جميع المعلومات المتعلقة بالإيرادات والنفقات العامة متاحة

¹ عبد الله علي، تطور التشريع المالي في الجزائر، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، الطبعة الثانية، 2020، ص 102.

² أحمد مفتاح، المحاسبة العامة في الجزائر، الجزء الأول، دار العلوم، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2021، ص 60.

³ أحمد مفتاح، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 61.

للجمهور بشكل واضح ومفهوم. يشمل ذلك الإبلاغ عن كيفية تخصيص الميزانية، والمشاريع التي يتم تمويلها، ونتائج الأداء المالي. من خلال تعزيز الشفافية، يتمكن المواطنون من متابعة كيفية استخدام أموالهم العامة، مما يعزز المسؤولية ويقلل من الفساد. علاوة على ذلك، فإن وجود نظام شفافية فعال يُمكن المؤسسات الحكومية والمجتمع المدني من القيام بدورهم الرقابي، مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي العام وتعزيز الوعي الاجتماعي حول قضايا المالية العامة¹.

2. 2 مبدأ المساءلة وربط المسؤولية بالمحاسبة

يعتبر مبدأ المساءلة من المبادئ الأساسية في تدبير المالية العامة، حيث يُفترض أن تظل الحكومة مسؤولة عن قراراتها المالية أمام البرلمان والمواطنين. يتطلب هذا المبدأ أن يكون هناك آليات واضحة لمحاسبة المسؤولين عن إدارة الأموال العامة، ويشمل ذلك تقديم تقارير دورية حول الأداء المالي والنتائج المحققة. ربط المسؤولية بالمحاسبة يعني أنه يجب أن يتحمل المسؤولون عواقب قراراتهم المالية، سواء كانت إيجابية أو سلبية. هذا المبدأ يُعزز من ثقافة المساءلة ويشجع على اتخاذ قرارات مالية مدروسة، مما يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات العامة وزيادة ثقة المواطنين في المؤسسات الحكومية².

2. 3 مبدأ نجاعة التدبير العمومي

مبدأ نجاعة التدبير العمومي يُعنى بتحقيق أفضل استخدام للموارد العامة المتاحة. يهدف هذا المبدأ إلى ضمان أن تكون البرامج والمشاريع التي تمويلها الحكومة فعالة وذات قيمة مضافة، مما يعني أن النتائج المحققة تتناسب مع التكاليف المُستثمرة. لتحقيق هذا الهدف، يتطلب الأمر وضع استراتيجيات واضحة تتضمن مؤشرات أداء محددة لقياس فعالية البرامج والخدمات. كما يشمل هذا المبدأ تحسين كفاءة استخدام الموارد، من خلال تقييم دوري للأداء واتخاذ التدابير اللازمة لتحسين النتائج. من خلال التركيز على النجاعة، يُمكن للحكومة تعزيز التنمية المستدامة وتحقيق تأثير إيجابي على مستوى المعيشة للمواطنين³.

2. 4 مبدأ التوازن المالي لقانون المالية

يعتبر مبدأ التوازن المالي أحد المبادئ الأساسية التي يقوم عليها قانون المالية، ويعني أن النفقات العامة يجب أن تتناسب مع الإيرادات المتاحة. يهدف هذا المبدأ إلى تجنب العجز المالي الذي قد يؤثر سلباً على

¹ فريدة بوجمعة، الإصلاحات المالية في الجزائر، دار المناهج، الجزائر، الطبعة الأولى، 2018، ص 75.

² مريم عياد، القوانين المالية ودورها في التنمية الاقتصادية، الجزء الثاني، دار المعرفة، تونس، الطبعة الأولى، 2020، ص 88.

³ مريم عياد، مرجع سبق ذكره، 2020، ص 89.

الاستدامة المالية للدولة. يتطلب تحقيق التوازن المالي التخطيط الجيد وتحليل دقيق للإيرادات والنفقات، مع الأخذ في الاعتبار التوجهات الاقتصادية والاجتماعية. كما يتضمن هذا المبدأ التفكير في كيفية تحسين الإيرادات من خلال تعزيز الأنشطة الاقتصادية وتوسيع القاعدة الضريبية. علاوة على ذلك، يُعتبر التوازن المالي شرطاً أساسياً للحفاظ على استقرار الاقتصاد الوطني، مما يُساهم في تحقيق التنمية المستدامة وتوفير الظروف المناسبة للنمو الاقتصادي.¹

تمثل المبادئ الأربعة الأساسية، الشفافية، المساءلة، نجاعة التدبير العمومي، والتوازن المالي، الأسس التي يقوم عليها نظام تدبير المالية العامة في الجزائر. من خلال الالتزام بهذه المبادئ، تسعى الحكومة إلى تعزيز الثقة مع المواطنين، وتحقيق التنمية المستدامة، وتحسين جودة الخدمات العامة. هذه المبادئ تساهم في بناء نظام مالي عام أكثر استدامة وفعالية، مما يُعزز من قدرة الدولة على تحقيق أهدافها التنموية والمجتمعية.

المطلب الثاني: مستجدات قانون 15-18

جاء القانون العضوي الجديد 15-18 كمحاولة لإصلاح تسيير المالية العمومية وخلق توازن في العلاقة بين الحكومة والبرلمان في المجال المالي، خاصة في مرحلة تنفيذ قانون المالية، ما يتيح حدوث تحول في منطق الرقابة وآلياتها من الاهتمام بالإجراءات والشرعية إلى الأداء والفعالية والنتائج، أي نحو دور مقيم للبرلمان ومجلس محاسبة أكثر فعالية إذ يشير واقع تسيير المالية العمومية في الجزائر إلى ضعف المؤسسات والأدوات الرقابية في هذا المجال.

1. المستجدات والتغييرات الرئيسية في هيكلية الميزانية

أدخل القانون الجديد تغييرات جوهرية على هيكلية الميزانية، من أهمها:

1. 1 اعتماد التبويب الجديد للميزانية حسب البرامج والمشاريع

يُعتبر اعتماد التبويب الجديد للميزانية حسب البرامج والمشاريع خطوة نوعية تُعزز من فعالية تدبير الميزانية العامة. يهدف هذا التبويب إلى تصنيف النفقات والإيرادات بناءً على البرامج والمشاريع بدلاً من الفئات التقليدية²، مما يُسهّل فهم كيفية تخصيص الموارد لتحقيق الأهداف التنموية. من خلال هذا النظام، يمكن للحكومة تحديد أولويات الإنفاق بشكل أفضل، حيث يتم التركيز على البرامج ذات القيمة المضافة والتي

¹ حفيظ دحماني، قانون المالية 15-18: تحليل نقدي، الدار الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 2019، ص 30.

² المادة 23 من القانون العضوي 15-18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية.

تُسهم في تحقيق التنمية المستدامة. كما يُتيح هذا التبويب إمكانية مراقبة الأداء بشكل أكثر دقة، حيث يمكن تقييم مدى نجاح كل برنامج أو مشروع بناءً على النتائج المحققة، مما يُعزز من ثقافة المساءلة والشفافية.¹

1. 2 إدخال مفهوم البرمجة الميزانية متعددة السنوات

إدخال مفهوم البرمجة الميزانية متعددة السنوات يُعتبر تحولاً مهماً في كيفية تخطيط وإدارة الميزانية العامة. يهدف هذا النظام إلى توفير رؤية طويلة الأمد للموارد المالية، حيث يُعتمد برنامج ميزانيات يمتد على عدة سنوات بدلاً من التخطيط سنوياً فقط²، هذا النوع من البرمجة يُساعد في تحديد الأولويات الاستراتيجية ويضمن استدامة المشاريع على المدى الطويل. يُساهم إدخال هذا المفهوم أيضاً في تحسين التنسيق بين مختلف القطاعات الحكومية، مما يُعزز من فعالية تنفيذ السياسات العامة. علاوة على ذلك، فإن التخطيط متعدد السنوات يُتيح تحديد متطلبات التمويل المستقبلية، مما يُساعد الحكومة في اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن الإيرادات والنفقات.³

1. 3 تقديم الميزانية حسب الأهداف والنتائج المتوقعة

تقديم الميزانية حسب الأهداف والنتائج المتوقعة يُعتبر من التحولات الجوهرية في إدارة الميزانية العامة. يشمل هذا النهج تحديد أهداف واضحة لكل برنامج أو مشروع، مع وضع مؤشرات لقياس النتائج المرجوة. يُساعد هذا الأسلوب في توجيه الموارد نحو المشروعات التي تُحقق أكبر أثر إيجابي، ويُعزز من المساءلة، حيث يمكن للبرلمان والمواطنين متابعة مدى تحقيق الأهداف المُعلنة. من خلال هذا النهج، يتمكن المدبرون من اتخاذ قرارات مستندة إلى البيانات والتحليل، مما يُساهم في تحسين فعالية الإنفاق العام. كما أن تقديم الميزانية على أساس النتائج يُعزز من ثقافة الكفاءة والجودة في تقديم الخدمات العمومية.⁴

1. 4 إدماج الحسابات الخصوصية للخزينة والمرافق المسيرة بصورة مستقلة في الميزانية العامة

إدماج الحسابات الخصوصية للخزينة والمرافق المسيرة بصورة مستقلة في الميزانية العامة يُعتبر خطوة هامة نحو تعزيز الشفافية والرقابة على المالية العامة. يُمكن هذا الإجراء من توحيد جميع الموارد المالية في إطار ميزانية واحدة، مما يُسهل عملية التتبع والتحليل. من خلال تضمين هذه الحسابات، تزداد وضوح المعلومات المالية، مما يُعزز من فهم كيفية إدارة الأموال العامة. كما يُتيح هذا الإجراء إمكانية تقييم الأنشطة

¹ جمال شريف، التمويل العمومي في الجزائر، الجزء الأول، المكتبة الوطنية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2021، ص 55.

² المادة 3 و 4 من المرسوم التنفيذي 20-335 المؤرخ في 22 نوفمبر 2022 يحدد كفاءات تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى.

³ ناصر خضر، الإدارة المالية العامة، دار الفكر الجامعي، الجزائر، الطبعة الأولى، 2018، ص 120.

⁴ فيصل عزوز، دور القوانين المالية في تعزيز الشفافية، الجزء الثاني، دار الفكر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2020، ص 99.

المالية للمرافق المستقلة بشكل أفضل، ويُساهم في تحسين التنسيق بين مختلف الهيئات الحكومية. هذه الخطوة تُعتبر جزءًا من جهود الحكومة لتعزيز المساءلة وضمان استخدام الأموال العامة بفعالية وكفاءة.¹

تعكس هذه المحاور الأربعة، اعتماد التبويب الجديد للميزانية حسب البرامج والمشاريع، إدخال مفهوم البرمجة الميزانية متعددة السنوات، تقديم الميزانية حسب الأهداف والنتائج المتوقعة، وإدماج الحسابات الخصوصية في الميزانية العامة، توجه الحكومة نحو تحسين إدارة المالية العامة. من خلال التركيز على هذه الممارسات، يمكن تحقيق مزيد من الشفافية، الفعالية، والكفاءة في استخدام الموارد العامة، مما يُعزز من قدرة الدولة على تحقيق أهداف التنمية المستدامة ورفع مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين.²

2. تعزيز الشفافية والمساءلة

يولي القانون 15-18 أهمية كبيرة لتعزيز الشفافية والمساءلة في تدبير المالية العامة، وذلك من خلال:

2. 1 الشفافية في المعلومات المالية

يُعتبر تعزيز الشفافية في المعلومات المالية من الأهداف الجوهرية لقانون 15-18، حيث يُلزم الحكومة بنشر معلومات دقيقة وشاملة حول الميزانية العامة ومصادر الإيرادات والنفقات. يتضمن ذلك إعداد تقارير مفصلة تعكس أداء الميزانية وتوضح كيفية توزيع الموارد المالية بين البرامج والمشاريع المختلفة. هذه المعلومات تُعتبر أساسية للمواطنين والمراقبين الخارجيين، حيث تُتيح لهم فهم كيفية إنفاق أموال دافعي الضرائب وما إذا كانت تُستخدم بطريقة فعالة لتحقيق الأهداف المالية المحددة.³

تساعد الشفافية في المعلومات المالية على إنشاء ثقافة المساءلة، حيث يشعر المواطنون بأن لديهم الحق في معرفة كيفية إدارة الأموال العامة. كما يعزز هذا النوع من الشفافية من الثقة بين الحكومة والمواطنين، مما يُشجع على المشاركة الفعالة في العمليات الديمقراطية. علاوة على ذلك، فإن وجود معلومات مالية واضحة ومفتوحة يُمكن المراقبين الخارجيين، مثل المنظمات غير الحكومية، من أداء دورهم في مراقبة الأداء الحكومي وتقديم اقتراحات للتحسين. هذا النوع من التفاعل يُعزز من المساءلة ويؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين.

¹ موسى كريم، تحديات النظام المالي الجزائري، دار الكتب، الجزائر، الطبعة الأولى، 2021، ص 44.

² محمد أكحل، مستجدات تحضير ومناقشة والمصادقة على مشروع قانون المالية للسنة في ظل القانون العضوي 15-18، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، جامعة باتنة 1، المجلد 6، العدد 2، 2021، ص 116.

³ علي زين العابدين، الإجراءات المالية وإصلاحها في الجزائر، الجزء الأول، دار القلم، الجزائر، الطبعة الثانية، 2019، ص 67.

2. آليات استقبال الشكاوى

يتضمن قانون 15-18 آليات فعالة لاستقبال الشكاوى والاستفسارات من المواطنين بشأن التصرفات المالية، وهو ما يُعتبر خطوة حيوية لتعزيز الشفافية والمساءلة. هذه الآليات تُتيح للمواطنين فرصة الإبلاغ عن أي سلوك غير سليم أو سوء استخدام للأموال العامة، مما يُعزز من دورهم كمراقبين نشطين على إدارة المال العام.

تُعتبر هذه الآليات عنصراً أساسياً في بناء ثقة المواطنين في الحكومة، حيث يشعر الناس بأن صوتهم مسموع وأنهم يمكنهم التأثير على عمليات اتخاذ القرار. يُمكن أن تشمل هذه الآليات إنشاء منصات إلكترونية مخصصة لتقديم الشكاوى، حيث يمكن للمواطنين التعبير عن مخاوفهم بسهولة وسرعة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تكون هناك قنوات اتصال مفتوحة بين الحكومة والمواطنين، مما يُسهل على الأفراد تقديم استفساراتهم وملاحظاتهم بشأن أداء الحكومة في إدارة الموارد المالية.¹

علاوة على ذلك، يُعتبر التعامل الفوري مع الشكاوى والتحقيق في القضايا المبلغ عنها جزءاً مهماً من تعزيز ثقافة المساءلة. عندما تستجيب الحكومة بشكل إيجابي لشكاوى المواطنين وتعمل على معالجتها، فإن ذلك يُعزز من مصداقيتها ويُظهر التزامها بتحقيق العدالة والشفافية في عملياتها المالية.

تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال نشر المعلومات المالية وخلق آليات لاستقبال الشكاوى يُعتبران عنصريين أساسيين في قانون 15-18، مما يُسهم في تحسين إدارة المالية العامة في الجزائر. من خلال بناء ثقافة منفتحة وشفافة، تُعزز الحكومة من ثقة المواطنين وتسمح لهم بالمشاركة الفعالة في الحياة العامة. هذا التوجه لا يُحسن فقط من جودة الخدمات المقدمة، بل يُساهم أيضاً في تحقيق التنمية المستدامة من خلال إدارة فعالة وشفافة للموارد العامة.

3. تحسين البرمجة المالية متعددة السنوات

يعتبر تطوير البرمجة المالية متعددة السنوات من أهم مستجدات القانون 15-18، حيث:

3.1 تطوير البرمجة المالية متعددة السنوات

يعتبر تطوير البرمجة المالية متعددة السنوات من أهم المستجدات التي تم إدخالها في إطار القانون التنظيمي 15-18. يهدف هذا التطوير إلى تحسين إدارة المالية العامة من خلال وضع إطار للإنفقات على

¹ نور الدين خليفة، المحاسبة العمومية، دار النشر، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2020، ص 112.

المدى المتوسط، والذي يمتد على ثلاث سنوات. هذا النوع من التخطيط يُعتبر ضروريًا لتحقيق رؤية واضحة ومتكاملة للموارد المالية وكيفية تخصيصها في المستقبل. من خلال هذا الإطار، تُحدد الحكومة الأهداف الرئيسية والمشاريع ذات الأولوية التي تحتاج إلى تمويل، مما يُساعد في توجيه الموارد بشكل فعال نحو ما يحقق أكبر فائدة للمواطنين.¹

3. 2 تحديث الإطار سنويا

يُعتبر تحديث الإطار المالي سنويًا جزءًا أساسيًا من عملية البرمجة المالية متعددة السنوات. هذا التحديث يضمن التكيف مع المتغيرات الاقتصادية والمالية التي قد تطرأ، مثل التغيرات في الإيرادات أو النفقات. بفضل هذا المرونة، يمكن للحكومة إجراء تعديلات على خططها المالية وفقًا للظروف الراهنة، مما يُساعد على تجنب العجز المالي أو سوء تخصيص الموارد. كما أن التحديث السنوي يعكس التوجهات الاستراتيجية للحكومة في سياق الديناميات الاقتصادية والاحتياجات المجتمعية المتغيرة، مما يعزز من فعالية التخطيط المالي ويُتيح للحكومة الاستجابة السريعة للتحديات.²

3. 3 تحسين التخطيط الاستراتيجي للموارد العمومية

يساهم هذا النهج في تحسين التخطيط الاستراتيجي للموارد العمومية بشكل كبير. من خلال وضع إطار مالي متعدد السنوات، يتمكن مسؤولو المالية العامة من تحديد أولويات الإنفاق وتحليل العائدات المحتملة لكل مشروع. هذا يُعزز من قدرة الحكومة على اتخاذ قرارات مالية مستندة إلى البيانات والتحليل، مما يؤدي إلى تخصيص الموارد بشكل أكثر فعالية. بالإضافة إلى ذلك، يُعزز هذا التخطيط الاستراتيجي التنسيق بين مختلف القطاعات الحكومية، حيث يتيح لها العمل بشكل متكامل نحو تحقيق الأهداف المشتركة، مثل تحسين مستوى المعيشة وتعزيز التنمية المستدامة.³

3. 4 تعزيز استدامة المالية العامة على المدى الطويل

أحد الأهداف الرئيسية لتطوير البرمجة المالية متعددة السنوات هو تعزيز استدامة المالية العامة على المدى الطويل. من خلال التخطيط الجيد وتخصيص الموارد بشكل مدروس، يمكن للحكومة تجنب التحديات المالية المستقبلية وتحقيق توازن مالي مستدام. يعكس هذا النهج التزام الحكومة بتحقيق أهداف التنمية المستدامة، حيث يُعتبر التخطيط المالي الذكي هو الأساس لتقديم خدمات عامة بجودة عالية للمواطنين.

¹ صالح سعيد، التمويل العمومي: القوانين والتطبيقات، الجزء الثاني، دار الهدى، الجزائر، الطبعة الأولى، 2021، ص 150.

² بشير لطفي، الإصلاحات المالية في الجزائر: الواقع والآفاق، دار المعرفة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2019، ص 80.

³ فاطمة الزهراء، التمويل في القطاع العام، الجزء الأول، المكتبة الوطنية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2020، ص 29.

كما أن استدامة المالية العامة تعتبر شرطاً أساسياً للحفاظ على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي في البلاد، مما يُعزز من قدرة الدولة على مواجهة الأزمات والتحديات المستقبلية بشكل فعال.¹

يُعتبر تطوير البرمجة المالية متعددة السنوات أحد التطورات الأساسية لقانون 15-18، حيث يُوفر إطاراً متكاملًا للنفقات على المدى المتوسط ويعزز من فعالية التخطيط الاستراتيجي. من خلال تحديث هذا الإطار سنوياً، يُمكن للحكومة التكيف مع المتغيرات الاقتصادية وتحسين تخصيص الموارد العمومية. كما يُسهم هذا النهج في تعزيز استدامة المالية العامة، مما يُعزز من قدرة الدولة على تحقيق التنمية المستدامة وتقديم خدمات عامة بجودة عالية للمواطنين.

4. تعزيز دور البرلمان في الرقابة المالية

يهدف القانون الجديد إلى تقوية دور البرلمان في مراقبة تنفيذ الميزانية، وذلك من خلال:

4. 1 توسيع صلاحيات البرلمان في مناقشة وتعديل مشروع قانون المالية

يعتبر مشروع قانون المالية من العوامل الأساسية التي تحدد الأولويات الاقتصادية والسياسية للدولة. ومن خلال توسيع صلاحيات البرلمان في مناقشة وتعديل هذا المشروع، يُمكن للنواب أن يقوموا بدور أكثر فعالية في تشكيل الميزانية الوطنية. سيمكن هذا التوسيع البرلمان من إجراء مناقشات معمقة حول التوجهات المالية، مما يتيح للنواب تقديم اقتراحات وملاحظات تتعلق بكل بند من بنود الميزانية. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تشمل هذه المناقشات تحليل تأثيرات الميزانية على الفئات المختلفة من المجتمع، مما يسهل تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من التمويل أو الدعم. كما أن هذه الصلاحيات تمنح البرلمان القدرة على التأكد من أن الحكومة تستجيب بشكل مناسب للاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين، مما يعزز من الشفافية والمساءلة.²

4. 2 تقديم تقارير دورية للبرلمان حول تنفيذ الميزانية

تقديم تقارير دورية حول تنفيذ الميزانية يمثل آلية حيوية في تعزيز الرقابة البرلمانية. يجب أن تتضمن هذه التقارير معلومات تفصيلية حول كيفية استخدام الأموال العامة، مع التركيز على الأهداف المحددة في مشروع قانون المالية. ستساعد هذه التقارير البرلمان على مراقبة الأداء الحكومي بشكل مستمر، مما يمكن النواب من التعرف على الفجوات أو التحديات التي قد تعترض تنفيذ البرامج. علاوة على ذلك، سوف تتيح

¹ ياسين بلقاسم، الإدارة المالية: المفاهيم والتطبيقات، دار العلوم، الجزائر، الطبعة الأولى، 2021، ص 72.

² نوال بن زكري، المالية العامة في الجزائر، الجزء الثاني، دار الفكر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2018، ص 95.

هذه التقارير للبرلمان الفرصة لتقديم توصيات قائمة على البيانات، مما يسهم في تحسين فعالية البرامج الحكومية. ومن خلال التحليل الدوري، يمكن للبرلمان أن يحدد ما إذا كانت السياسات المالية تحقق النتائج المرجوة، أو إذا كانت هناك حاجة لإعادة النظر في التوجهات المالية.¹

4. 3 إمكانية استدعاء المسؤولين الحكوميين للمساءلة حول أداء برامجهم

تمكين البرلمان من استدعاء المسؤولين الحكوميين يمثل أداة قوية في تعزيز المساءلة. من خلال هذه الآلية، يمكن للنواب طرح الأسئلة المباشرة حول أداء الوزراء والجهات الحكومية، مما يعزز من الشفافية في إدارة البرامج الحكومية. على سبيل المثال، يمكن للبرلمان طلب توضيحات حول كيفية تخصيص الموارد، وما إذا كانت البرامج تلبي احتياجات المواطنين. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تُستخدم هذه الجلسات كمنصة لمناقشة الإخفاقات المحتملة، وتقديم الحلول المقترحة، مما يعزز من التعاون بين السلطة التشريعية والتنفيذية. هذه الديناميكية ستؤدي إلى تحسين الأداء الحكومي بشكل عام، حيث تصبح الحكومة أكثر وعياً بالتداعيات السياسية لقراراتها.²

4. 4 تعزيز دور اللجان البرلمانية في متابعة تنفيذ الميزانية

تعتبر اللجان البرلمانية من الركائز الأساسية في هيكل البرلمان، ولها دور حيوي في متابعة تنفيذ الميزانية. من خلال تعزيز دور هذه اللجان، يمكن زيادة كفاءتها في مراجعة الأداء المالي والبرامج الحكومية. يمكن أن يتضمن ذلك توفير الموارد اللازمة، مثل الخبراء والمحللين، لتنفيذ دراسات تفصيلية حول الأثر المالي للبرامج. كما يمكن لهذه اللجان تنظيم جلسات استماع، حيث يتم استدعاء الخبراء والمختصين، مما يعزز من فهم النواب للتحديات التي تواجه تنفيذ الميزانية. بالإضافة إلى ذلك، ستمكن هذه الاجتماعات اللجان من تقديم توصيات مبنية على الأدلة حول تحسين السياسات المالية، مما يسهم في تعزيز فعالية استخدام الموارد العامة.³

يُعتبر القانون الجديد خطوة استراتيجية نحو تعزيز دور البرلمان في مراقبة تنفيذ الميزانية، مما يسهم في تحقيق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام. من خلال توسيع الصلاحيات، وتقديم التقارير الدورية، واستدعاء المسؤولين، وتعزيز دور اللجان، يتمكن البرلمان من ممارسة دوره كمُدافع عن حقوق المواطنين،

¹ فوزي حامد، قوانين المالية ودورها في التنمية، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، الطبعة الأولى، 2019، ص 110.

² سليم عبد الله، محاسبة القطاع العام، الجزء الأول، دار الفكر الجامعي، الجزائر، الطبعة الثانية، 2020، ص 88.

³ عصام العيد، الإصلاحات المالية في الجزائر: دراسة تحليلية، الطبعة الأولى، دار الهدى، الجزائر، 2021، ص 60.

وضمن أن الحكومة تعمل بكفاءة وفاعلية لتحقيق التنمية المستدامة. هذه الآليات ستساهم بشكل كبير في بناء الثقة بين المواطنين والدولة، وتعزيز الاستقرار السياسي والاجتماعي في البلاد.

5. ربط الميزانية بالأداء

يعتبر ربط الميزانية بالأداء من أهم الابتكارات التي جاء بها القانون 15-18، حيث:

يعتبر ربط الميزانية بالأداء من أبرز التطورات التي شهدتها النظام المالي والإداري بموجب القانون العضوي 15-18، حيث تمثل هذه الآلية إطاراً يهدف إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد العامة. من خلال ربط الميزانية بالأداء، يتمكن صانعو القرار من اتخاذ خطوات مدروسة تضمن أن كل درهم يُنفق يحقق قيمة مضافة حقيقية للمجتمع. ويعتمد هذا النهج على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعزز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام.¹

5. 1 تحديد أهداف واضحة ومؤشرات أداء لكل برنامج

أحد الجوانب الأساسية لربط الميزانية بالأداء هو تحديد أهداف واضحة ومؤشرات أداء لكل برنامج. يتطلب هذا من الجهات الحكومية تحديد ما يسعون لتحقيقه بدقة، مما يساهم في توجيه الجهود نحو تحقيق نتائج ملموسة. على سبيل المثال، إذا كان الهدف هو تحسين الخدمات الصحية، فمن الضروري تحديد مؤشرات مثل نسبة التحسن في صحة المجتمع أو مدى توفر الرعاية الصحية الأساسية. هذه الأهداف والمؤشرات تساعد على قياس الأداء بشكل موضوعي، وتسمح بتوجيه الموارد نحو البرامج الأكثر تأثيراً، مما يعزز من فاعلية السياسات العامة.²

5. 2 تقييم البرامج والمشاريع على أساس النتائج المحققة

في إطار ربط الميزانية بالأداء، يتم تطوير أساليب لتقييم البرامج والمشاريع بناءً على النتائج التي تم تحقيقها. هذا التقييم يتجاوز مجرد النظر في المبالغ المستثمرة إلى فحص الأثر الفعلي لهذه الاستثمارات. على سبيل المثال، قد يتم تقييم برنامج تعليمي بناءً على مدى تحسين مستوى التعليم والنجاح الأكاديمي للطلاب، بدلاً من مقارنة الميزانية المخصصة فقط. هذا النهج يضمن أن يتم محاسبة الجهات الحكومية على الأداء الفعلي، مما يدفعها نحو تحسين مستوى الخدمات المقدمة.³

¹ محمد أكحل، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 11.

² عمار حسين، المالية العامة: مفاهيم أساسية، الجزء الأول، مؤسسة الطباعة والنشر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2019، ص 77.

³ المرجع نفسه، ص 78.

5. 3 تحسين فعالية الإنفاق العمومي

يساعد ربط الميزانية بالأداء على تحسين فعالية الإنفاق العمومي بشكل كبير. من خلال التركيز على النتائج، يصبح من الممكن تحديد البرامج التي تحقق أداءً مرتفعاً وتلك التي تحتاج إلى تحسين أو إعادة تقييم. هذا يمكن أن يؤدي إلى توجيه الموارد نحو المجالات الأكثر إنتاجية، مما يقلل من الهدر المالي. بالإضافة إلى ذلك، يساهم في تحفيز الابتكار والفعالية في تنفيذ المشاريع، حيث تسعى الجهات الحكومية إلى تحقيق الأهداف المحددة بأفضل الطرق الممكنة. بالتالي، فإن هذا النهج يعزز من الكفاءة العامة للإدارة المالية ويعكس التزام الحكومة بتحقيق التنمية المستدامة.¹

5. 4 تعزيز المساءلة من خلال ربط الموارد المخصصة بالنتائج المحققة

من خلال هذا النموذج، يتم تعزيز المساءلة الحكومية بشكل ملحوظ. ربط الموارد المخصصة بالنتائج المحققة يضمن أن تكون الحكومة مسؤولة أمام البرلمان والمواطنين عن كيفية استخدام الأموال العامة. عندما تصبح النتائج مرئية وقابلة للقياس، يمكن للمواطنين أن يطالبوا بتفسير حول كيفية تخصيص الحكومة للموارد وما إذا كانت تحقق الأهداف المرجوة. هذا يعزز من الثقة بين الحكومة والمواطنين، ويعزز من الشفافية في إدارة الموارد العامة. كما يمكن أن يؤدي إلى تحسين العلاقات بين السلطة التشريعية والتنفيذية، حيث يصبح البرلمان أكثر قدرة على ممارسة دوره الرقابي بفعالية.²

يمثل ربط الميزانية بالأداء بموجب القانون 15-18 تحولاً نوعياً في كيفية إدارة المال العام. من خلال تحديد الأهداف الواضحة، وتقييم البرامج بناءً على النتائج، وتحسين فعالية الإنفاق، وتعزيز المساءلة، يتمكن هذا النهج من تحقيق تحسينات ملحوظة في أداء الحكومة. يعد هذا الإطار خطوة نحو تحقيق التنمية المستدامة وضمان أن تؤدي السياسات المالية إلى نتائج إيجابية تعود بالنفع على المجتمع ككل. هذه المبادرة تساهم في بناء مجتمع أكثر شفافية واستقراراً، وتعزز من قدرة الحكومة على تلبية احتياجات المواطنين بشكل فعال.

المطلب الثالث: التحديات والآفاق المستقبلية

رغم أهمية الإصلاحات التي جاء بها القانون 15-18، إلا أن تنفيذه يواجه بعض التحديات، منها:

¹ عصام العيد، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 65.

² سليم عبد الله، مرجع سبق ذكره، 2020، ص 90.

بينما يمثل القانون 15-18 خطوة مهمة نحو تحسين إدارة الميزانية وربطها بالأداء، إلا أن تنفيذ هذه الإصلاحات يواجه مجموعة من التحديات التي قد تعيق تحقيق الأهداف المرجوة. من خلال فهم هذه التحديات، يمكن وضع الخطط والآليات اللازمة للتغلب عليها وضمان نجاح الاستراتيجية المالية الجديدة.

1. الحاجة إلى تطوير القدرات البشرية والتقنية في الإدارات العمومية

تعتبر القدرات البشرية والتقنية في الإدارات العمومية من العوامل الأساسية التي تؤثر على تنفيذ الإصلاحات المنصوص عليها في القانون 15-18. فغالباً ما تعاني العديد من الإدارات من نقص في المهارات التقنية والمعرفة اللازمة لتطبيق نظام الميزانية المرتبط بالأداء بشكل فعال. يتطلب هذا النهج الجديد تدريباً متقدماً للموظفين العموميين، مما يستدعي استثماراً كبيراً في التعليم والتدريب. كما أن الحاجة إلى تحديث الأنظمة التكنولوجية المستخدمة في جمع البيانات وتحليل النتائج تعد أمراً ضرورياً. فبدون تحديث هذه الأنظمة، سيبقى التطبيق العملي للإصلاحات محدوداً، مما يؤثر سلباً على فعالية الأداء العام.¹

2. ضرورة تغيير الثقافة الإدارية نحو التركيز على النتائج والأداء

تتطلب الإصلاحات المرتبطة بالقانون 15-18 تغييراً جذرياً في الثقافة الإدارية السائدة في العديد من المؤسسات الحكومية. فالكثير من الإدارات تعمل وفق نظام تقليدي يركز على الإجراءات والعمليات بدلاً من التركيز على النتائج والأداء. يجب تعزيز الفهم بأن النجاح لا يُقاس فقط بإتمام المهام، بل بتحقيق النتائج الملموسة التي تعود بالنفع على المجتمع. لتحقيق ذلك، يجب تبني فكر إداري جديد يُشجع على الابتكار ويعزز من أهمية المساءلة الفردية والجماعية. يتطلب الأمر أيضاً دعم القيادة العليا في المؤسسات الحكومية لتبني هذا التغيير، مما يساهم في إحداث تحول ثقافي يستند إلى الأهداف والأداء.²

3. تحدي ضمان استمرارية الإصلاحات على المدى الطويل

من التحديات الكبيرة التي تواجه تنفيذ القانون 15-18 هو ضمان استمرارية الإصلاحات على المدى الطويل. غالباً ما تكون الإصلاحات الجديدة عرضة للتقلبات السياسية والاقتصادية، مما قد يؤدي إلى تراجع في الالتزام بها أو تغيير الأولويات. لضمان استمرارية هذه الإصلاحات، يجب أن تكون هناك استراتيجية شاملة تتضمن وضع آليات للحفاظ على الزخم الإيجابي الذي تم تحقيقه، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية

¹ ليلي بوخاري، التشريع المالي في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، الطبعة الأولى، 2020، ص 134.

² منى زكريا، التعامل مع القوانين المالية، دار النجاح، الجزائر، الطبعة الأولى، 2019، ص 86.

النتائج المحققة. يمكن تحقيق ذلك من خلال إنشاء مؤسسات مستقلة تراقب أداء الحكومة وتضمن التزامها بالإصلاحات المالية، مما يساعد على تقليل التأثيرات السلبية للتغيرات السياسية.¹

4. أهمية تعزيز التنسيق بين مختلف الفاعلين في تدبير المالية العامة

تعتبر التنسيق بين مختلف الفاعلين في تدبير المالية العامة من الأمور الحيوية لنجاح تنفيذ القانون العضوي 15-18. يتطلب ربط الميزانية بالأداء تعاونًا متكاملًا بين الأجهزة الحكومية المختلفة، بما في ذلك الوزارات، والاجتماعات، والهيئات المستقلة. إن غياب التنسيق والترابط بين هذه الفاعلين يمكن أن يؤدي إلى تكرار الجهود، وزيادة الهدر المالي، وضعف فعالية البرامج. لذلك، يجب إنشاء آليات واضحة للتواصل والتعاون بين جميع الفاعلين، بالإضافة إلى توفير منصات مشتركة لتبادل المعلومات حول الأداء والنتائج. هذا النوع من التنسيق سيساهم بشكل كبير في تحقيق الأهداف المرجوة ويساعد على تحسين تنفيذ السياسات المالية.²

يمثل القانون 15-18 فرصة كبيرة لإصلاح نظام إدارة الميزانية في البلاد، لكن يجب معالجة التحديات المرتبطة بتنفيذه لضمان نجاح هذه الإصلاحات. من خلال تطوير القدرات البشرية والتقنية، وتغيير الثقافة الإدارية، وضمان استمرارية الإصلاحات، وتعزيز التنسيق بين الفاعلين، يمكن التغلب على هذه التحديات. إن هذه الجهود ستعزز من فعالية الأداء الحكومي وتدعم نجاح السياسات المالية، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق التنمية المستدامة وتحسين مستوى الحياة للمواطنين.

المبحث الثالث: قراءة في القانون رقم 07-23

قانون 07-23 الصادر في 21 يونيو 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي يمثل تحديثًا شاملاً لمنظومة المحاسبة العامة في الجزائر، ويهدف إلى إرساء قواعد جديدة تتماشى مع المعايير المحاسبية العالمية، مما يعزز من الشفافية والمصداقية في تقديم المعلومات المالية للمؤسسات. جاء هذا القانون استجابة للتحديات التي تواجهها المؤسسات المالية والمحاسبية في بيئة تتسم بالتغيرات المستمرة، والتزامًا من الجزائر بتطوير نظمها الاقتصادية وتكييفها مع متطلبات السوق الدولي. وفيما أبرز محاور هذا القانون وتأثيراته على النظام المحاسبي في البلاد.

¹ يوسف قاسمي، الإصلاحات المالية وتأثيرها على الاقتصاد، الجزء الأول، دار الفكر، الجزائر، الطبعة الثانية، 2020، ص 53.

² ليلي بوخاري، التشريع المالي في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، الطبعة الأولى، 2020، ص 134.

المطلب الأول: مستجدات القانون 07-23

القانون 07-23 جاء كاستجابة حتمية لمعالجة النقائص الواضحة في القانون 21-90، حيث سعى لتطوير منظومة المحاسبة العمومية بما يتماشى مع المتطلبات الحديثة للشفافية والمساءلة المالية. يشكل هذا القانون خطوة نوعية في إعادة هيكلة النظام المحاسبي العمومي الجزائري، مقدماً رؤية شاملة ومتكاملة تهدف إلى تحسين إدارة المال العام وتعزيز الثقة في النظام المالي للدولة.

1. أبرز عناصر القانون 07-23

القانون 07-23 يُعد علامة فارقة في تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث يقدم تنظيمًا متكاملًا لمختلف الجوانب المتعلقة بإدارة المال العام، مع التركيز على تحسين الكفاءة والشفافية. توسع هذا القانون في تحديد أدوار ومسؤوليات الفاعلين الأساسيين، ووضع أطر تفصيلية للعمليات المالية، وإنشاء نظام محاسبي موحد وشامل، مع تعزيز الرقابة لضمان الالتزام بقواعد الإدارة المالية الرشيدة.¹

1-1 الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية

الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية يعدون من العناصر الأساسية في ضمان تنفيذ أحكام القانون 07-23، الذي يُعتبر خطوة هامة نحو تعزيز الشفافية والفعالية في إدارة المال العام. هؤلاء الأعوان، الذين يتضمنون بشكل رئيسي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، يتحملون مسؤوليات كبيرة تتعلق بضمان تنفيذ العمليات المالية وفقاً للقوانين والأنظمة المعتمدة. فهم يشكلون الجسر الرابط بين التخطيط المالي وبين التنفيذ الفعلي للعمليات المالية التي تسهم في توفير الموارد العامة وضمان استخدامها بطرق قانونية وفعالة.

1.1.1 الأمرين بالصرف

الأمرين بالصرف وحسب المادة 4 من القانون 07-23 يُعتبرون الأشخاص الذين يتمتعون بصلاحيات قانونية تخولهم اتخاذ قرارات مالية مهمة، وتعد هذه الصلاحيات أساسية لتنفيذ النفقات العامة وضمان تخصيص الأموال للأغراض المحددة في الموازنة العامة. تتمثل مهام الأمرين بالصرف في الالتزام بالنفقات، وهي عملية تبدأ بتحديد النفقات المقررة والتي يجب أن تكون متوافقة مع الموازنة المعتمدة. ويشمل هذا تحديد المبالغ المتاحة للنفقات، وضمان أنها تتم ضمن حدود الميزانية المقررة.²

¹ حمزة شخاب، توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 02، المجلد 11، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر، 2024، ص 15.

² حمزة شخاب، مرجع سبق ذكره، 2024، ص 16.

بعد ذلك، يتولون مهمة تصفية النفقات، وهي عملية حاسمة يتم من خلالها التأكد من صحة وقانونية النفقات، حيث يتم تدقيق المستندات التي تبرر تلك النفقات، مثل الفواتير، العقود، والاتفاقيات مع الموردين. بعد التصفية، يقوم الآمرون بالصرف بإصدار أوامر الإيرادات والنفقات، وهي أوامر قانونية يتم على أساسها دفع المبالغ المطلوبة أو تحصيل الأموال المستحقة للدولة. هذه الصلاحيات تجعل من الآمرين بالصرف المسؤولين عن ضمان تنفيذ العمليات المالية بشكل دقيق وشفاف، ما يضمن عدم وجود تجاوزات أو إهدار للأموال العامة¹.

هذه المسؤوليات لا تقتصر فقط على تنفيذ العمليات المالية بشكل يومي، بل تشمل أيضًا الرقابة على العمليات للتأكد من عدم تجاوز المخصصات المالية واتباع الإجراءات الصحيحة في تنفيذ النفقات، مما يساهم في الحفاظ على التوازن المالي في الدولة.

1. 1. 2 المحاسبون العموميون

إلى جانب الآمرين بالصرف، المحاسبون العموميون يمثلون جهة التنفيذ الفعلي للقرارات المالية المتخذة من قبل الآمرين بالصرف، وحسب المادة 18 من القانون 07-23 يكونون إما مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسب الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي. يشمل دورهم التقليدي جمع الإيرادات ودفع النفقات. ولكن في إطار القانون 07-23، تم توسيع مسؤوليات المحاسبين العموميين لتشمل مهام جديدة تهدف إلى تعزيز الرقابة المالية وضمان نزاهة العمليات المحاسبية.

جمع الإيرادات يُعد من أبرز مهام المحاسب العمومي، حيث يشرف على تحصيل الإيرادات التي تساهم في تمويل موازنة الدولة، سواء كانت هذه الإيرادات تتعلق بالضرائب أو الرسوم أو أي دخل آخر. وبالإضافة إلى ذلك، يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية دفع النفقات بناءً على الأوامر المالية التي يصدرها الآمرون بالصرف. ولكن بعد التوسع في المسؤوليات بموجب القانون الجديد، أصبحت مهام المحاسبين العموميين تشمل أيضًا حراسة الأموال العامة، حيث يجب عليهم ضمان أن الأموال التي تحت إشرافهم تتم إدارتها وحمايتها بالشكل السليم، سواء كانت موجودة في خزائن الدولة أو في الحسابات البنكية المخصصة².

تتمثل المسؤولية الأساسية للمحاسب العمومي أيضًا في ضمان صحة العمليات المحاسبية. هذا يتطلب من المحاسب التأكد من أن جميع السجلات المالية تتم بشكل صحيح ومطابق للأصول المحاسبية المتعارف عليها. في حال حدوث أي إخلال في تنفيذ العمليات المالية أو المحاسبية، يتحمل المحاسب العمومي

¹ المادة 10 و11 و12 من المرسوم التنفيذي 20-90 المؤرخ في 22 فبراير يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية.
² رمزي علوان وحزمة شخاب، محاسبة العمليات المالية في ظل القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 23 - 07، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 02، المجلد 11، جامعة عباس لغرور، خنشلة، ص16.

مسؤولية شخصية ومالية. هذه المسؤولية تساهم في تعزيز الشفافية، حيث يضع القانون عبئاً على المحاسبين العموميين لضمان أن الأموال العامة تُستخدم بالطريقة الصحيحة والمشروعة.¹

1.1. 3 الشفافية والمسؤولية

تتزايد المسؤوليات على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بموجب القانون 07-23 تعكس التزام الدولة بالتحقيق في إدارة المال العام بشفافية تامة. وجود مسؤولية شخصية ومالية على المحاسبين العموميين يعزز من الرقابة الداخلية ويجعلهم أكثر حرصاً في تنفيذ المهام المنوطة بهم بدقة. هذه المساءلة الدقيقة تشجع على الالتزام بالقوانين واللوائح، مما يمنع أي تلاعب أو فساد قد يؤثر على الموارد المالية العامة.²

بالإضافة إلى ذلك، يساعد الإشراف الداخلي الذي يمارسه كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في تحقيق الانضباط المالي وتجنب أي تجاوزات قد تحدث في استخدام الأموال العامة. من خلال تنسيق هذه الجهود، يتم ضمان تطبيق موازنة الدولة بطريقة تتسم بالكفاءة، مما يعزز الثقة العامة في النظام المالي للدولة، ويجعلها أكثر قدرة على مواجهة التحديات الاقتصادية والمالية.

1-2 العمليات المالية

العمليات المالية تشكل جوهر المحاسبة العمومية، حيث تُعد الأساس الذي يعتمد عليه النظام المالي في الدولة لضمان إدارة الموارد العامة بشكل قانوني وفعال. في إطار القانون 07-23، تم تقديم معالجة شاملة ومفصلة لهذه العمليات المالية، سواء المتعلقة بالإيرادات أو النفقات، لضمان مطابقتها للقوانين والأنظمة المعتمدة، بما يعزز من الشفافية ويقلل من الأخطاء في تخصيص الأموال العامة.

1. 2. 1 عمليات الإيرادات

جاءت المواد 35 إلى 53 من القانون 07-23 لعمليات الإيرادات كما قسمتها إلى مرحلتين الأولى إدارية بموجب المواد من 38 إلى 42 من نفس القانون والثانية محاسبية بموجب المواد من 43 إلى 53. كما نظم القانون 07-23 سير عمليات الإيرادات ابتداءً من مرحلة إثبات الإيرادات، في هذه المرحلة، يتم تحديد الحقوق المالية للدولة بشكل دقيق، أي تحديد المبالغ المستحقة للدولة سواء من الضرائب أو الرسوم أو أي إيرادات أخرى يتم تحصيلها وفقاً للقوانين. يتطلب هذا الأمر مراجعة مستمرة وموثوقة للمصادر المالية للدولة

¹ المادة 2 و3 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسب العمومي وإجراءات مراجعة باقي الحسابات.

² سهام زرقان، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر - قراءة في القانون 23/07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 02، المجلد 07، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2023، ص14.

من أجل التأكد من أن جميع الحقوق مستوفاة ومُعترف بها من الجهات المعنية، مثل الشركات أو الأفراد الذين يخضعون للضرائب.¹

تلي مرحلة الإثبات مرحلة التصفية، والتي يتم فيها تحديد القيمة الدقيقة للإيرادات المستحقة. في هذه المرحلة، تتم موازنة الحسابات والتحقق من أن المبالغ المحصلة تطابق القيم المقررة في الميزانية وفي القوانين المعتمدة. هذه المرحلة مهمة لضمان دقة الأرقام المعلنة والتأكد من أن جميع الإيرادات قد تم تحصيلها وفقاً للأنظمة السارية.

وأخيراً، تأتي مرحلة التحصيل، التي تتضمن جمع الإيرادات من الجهات المعنية. خلال هذه المرحلة، يتولى المحاسبون العموميون مسؤولية التأكد من أن الإيرادات المحصلة تُنقل إلى خزينة الدولة بطريقة سليمة وآمنة. يتم استخدام أساليب مختلفة للتحصيل، منها الوسائل التقليدية كالدفع النقدي أو التحويلات المصرفية، إضافة إلى الأنظمة الإلكترونية الحديثة التي تسهل عملية التحصيل وتزيد من كفاءتها. من خلال هذا النظام الدقيق والمتكامل، يضمن القانون عدم وقوع أي خلل أو خطأ في تحصيل الإيرادات، مما يسهم في ضمان تمويل البرامج الحكومية بشكل منتظم وآمن.

1. 2. 2 عمليات النفقات

تم التطرق لعمليات النفقات في المواد من 55 إلى 60 من القانون 07-23 بمراحلها الإدارية والمحاسبية كما نظم سير هذه العمليات بداية بمرحلة الالتزام بالنفقات. في هذه المرحلة، يتم تخصيص الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات الخاصة بمختلف المشاريع والبرامج الحكومية. يتم تحديد المبالغ التي سيتم صرفها بدقة، وذلك بناءً على الموازنة المعتمدة في بداية العام المالي. لا يمكن تنفيذ أي نفقات إلا بعد التأكد من أن الاعتمادات المالية كافية لتغطية هذه النفقات، وبالتالي يضمن النظام أن النفقات تتم وفقاً للحدود المقررة مسبقاً في الميزانية.

بعد الالتزام، تأتي مرحلة التصفية، حيث يتم تحديد المبلغ المستحق بشكل دقيق من خلال التحقق من جميع المستندات ذات الصلة. في هذه المرحلة، يقوم المحاسب العمومي بمراجعة الفواتير، العقود، أو أي مستندات أخرى لتحديد ما إذا كانت النفقات متوافقة مع الاتفاقات والعقود الموقعة. يتم التأكد من أن جميع النفقات قد تم تحديدها بدقة، وأن المبالغ المستحقة لا تتجاوز ما هو مقرر في الموازنة.²

¹ أحمد نصير وكاميليا سايفي، قراءة في القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة قيس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، العدد 01، المجلد 08، جامعة الوادي، 2024، ص: 14.

² أحمد نصير وكاميليا سايفي، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

وأخيراً، تأتي مرحلة الدفع، حيث يتم تنفيذ الدفع فعلياً للمستفيدين وفقاً للمبالغ المحددة في مرحلة التصفية. في هذه المرحلة، يقوم المحاسب العمومي بإجراء عملية الدفع للموردين، المقاولين، أو أي جهة أخرى مستفيدة من النفقات الحكومية. يتم التأكد من أن الدفع يتم وفقاً للإجراءات القانونية المعتمدة، وأن الأموال التي يتم صرفها تساهم في تحقيق الأهداف المحددة في البرامج الحكومية.

1. 2. 3 التأثير على الشفافية والإدارة المالية

من خلال هذه المراحل المتكاملة والدقيقة، يضمن القانون 07-23 أن عمليات الإيرادات والنفقات تتم بشفافية ودقة. كل مرحلة من مراحل العمليات المالية مدعومة بإجراءات قانونية صارمة تهدف إلى تقليل الأخطاء أو التلاعب في تخصيص الأموال العامة. كما يساهم هذا النظام في تعزيز الرقابة المالية، حيث يمكن متابعة كل عملية مالية بشكل دقيق منذ إثبات الإيرادات وحتى الدفع، مما يقلل من فرص الفساد أو الاستغلال غير المشروع¹.

علاوة على ذلك، فإن هذه العمليات الدقيقة والمنظمة تساهم في تحقيق توازن مالي من خلال ضمان أن الإيرادات تتماشى مع النفقات المعتمدة في الميزانية. كما يعزز القانون من الثقة العامة في النظام المالي للدولة، حيث يمكن للمواطنين والجهات الرقابية متابعة سير العمليات المالية والاطمئنان إلى أن الأموال العامة تُستخدم بالشكل الصحيح والمحدد².

إن التطبيق الصارم لهذه العمليات من خلال القانون 07-23 يساعد في تحسين الأداء المالي للدولة ويضمن أن الموارد المالية تُدار بكفاءة عالية، مما يعزز القدرة على اتخاذ قرارات مالية استراتيجية مستدامة على المدى الطويل.

1-3 مسك المحاسبة

إن مسك المحاسبة العمومية وحسابات الدولة يتضمن محاسبة ميزانياتية ومحاسبة عامة ومحاسبة التكاليف كمايلي³:

1. 3. 1 المحاسبة الميزانياتية: وتنقسم بدورها إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق، من خلال دمج المرحلتين الإدارية والمحاسبية لدفع النفقات أو تحصيل الإيرادات، فالأولى تخص محاسبة الالتزامات

¹ مولود قنوش، المحاسبة العمومية أسس ومبادئ وفق القانون العضوي 18-15 والقانون رقم 07-23، دار إلباء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2024، ص: 215.

² المرجع نفسه، ص: 216.

³ أحمد نصيروكاميليا ساينغي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

عمليات النفقات الميزانية المسجلة والملتزم بها خلال سنة مالية في حين تختص محاسبة الصندوق بإجمالي النفقات المدفوعة والإيرادات المحصلة من قبل المحاسبين العموميين بعنوان ميزانية السنة المالية

1. 3. 2 المحاسبة العامة: تمسك المحاسبة العامة وفق مبدأ الحقوق المثبتة أي تقييد كل العمليات المالية المبرمة بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها الفعلي، إلى أن المحاسبة العامة في مضمون القانون 07-23 تهدف أساساً لحصر وجرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات المختلفة وكذا القيم غير الثابتة، إضافة إلى الاهتلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المختلفة المرتبطة بالسنة المالية. حيث يقوم الأمرين بالصرف بجرد العناصر السابقة وتدوينها وفق وثائق محاسبية تحدد من خلال التنظيم وترسل إلى المحاسبين العموميين حتى يتمكنوا من مراقبة كل الممتلكات الخاصة بالأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون 07-23.¹

1. 3. 3 محاسبة تحليل التكاليف: تحليل تكلفة الأنشطة والعمليات الملتزم بها في إطار البرامج المحددة لتقييم نجاعة هذه العمليات، بالاعتماد على مخرجات المحاسبة العامة.²

1- 4 الحساب العام للدولة

أحد المكونات الأساسية لهذا النظام المحاسبي هو إعداد الحساب العام للدولة، الذي يُعد مستنداً مالياً شاملاً يعكس جميع العمليات المالية التي تقوم بها الدولة. هذا الحساب يتضمن العديد من العناصر المهمة التي تقدم صورة شاملة عن الوضع المالي في أي لحظة، ويعمل كمرجع رئيسي للرقابة المالية على مستوى الدولة.³

1. 4. 1 ميزان الحسابات: يمثل الميزان التراكمي لجميع العمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة، ويظهر التوازن بين الإيرادات والنفقات، مما يساعد على تقييم أداء الميزانية العامة ومدى تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة.

1. 4. 2 القوائم المالية: تشمل هذه القوائم البيانات المالية الخاصة بالدولة مثل حسابات النتائج، التي توضح الإيرادات والنفقات بشكل دقيق، مما يعكس الكفاءة في استخدام الموارد المالية.

¹ المادة 34 و 35 من المرسوم التنفيذي 90-24 المؤرخ في 22 فبراير 2024 يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية.

² المادة 49 من المرسوم التنفيذي 90-24.

³ أحمد نصير وكاميليا سابغي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

1. 4. 3 جدول تدفقات الخزينة: هذا الجدول يتابع حركة السيولة النقدية ويظهر تدفق الأموال داخليًا وخارجيًا، مما يسهم في ضمان توازن الخزينة الحكومية وعدم حدوث أي عجز في السيولة النقدية. بالإضافة إلى جدول تباين الوضعية الصافية المالية والملحق.

5-1 الرقابة والمسؤوليات

الرقابة تُعد من الركائز الأساسية التي يقوم عليها القانون 07-23، حيث أدخل القانون مسؤوليات جديدة لكل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين لضمان الالتزام الكامل بالقوانين والأنظمة. تشمل الرقابة عدة مستويات، أولها الرقابة الإدارية التي تُمارَس داخليًا على مستوى المؤسسات والهيئات العمومية للتأكد من تنفيذ العمليات وفقًا للإجراءات المحددة.

أما الرقابة القضائية، فتتم من خلال مجلس المحاسبة الذي يقوم بمراجعة حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، بهدف التأكد من سلامة العمليات المالية وكشف أي مخالفات. وأخيرًا، الرقابة البرلمانية التي تتيح للهيئة التشريعية متابعة تنفيذ الموازنة العامة وضمان استخدامها بما يحقق الأهداف التنموية للدولة.¹

بهذا الشكل، يضع القانون 07-23 إطارًا محكمًا لإدارة المال العام، يضمن الدقة، الشفافية، والمساءلة على جميع المستويات، مما يعكس التزام الجزائر بمواكبة أفضل الممارسات الدولية في المحاسبة العمومية.

2. أهم الفوارق بين القانون 07-23 والقانون 90-21

القانون 07-23 جاء ليحدث نقلة نوعية في إدارة المال العام، مقدمًا إطارًا متطورًا يعالج أوجه القصور السابقة ويواكب التحولات الاقتصادية والإدارية. تميز القانون بتوسيعه لأدوار الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، إلى جانب إدخال تحسينات جوهرية في إدارة العمليات المالية وتعزيز الرقابة.

2. 1 فيما يخص الأمرين بالصرف

قدم القانون 07-23 تعريفًا أكثر شمولًا للأمرين بالصرف، حيث لم يقتصر فقط على المسؤولين عن تنفيذ الميزانية العامة، بل توسع ليشمل الأشخاص المكلفين بتنفيذ برامج الدولة أو أجزاء منها، سواء على مستوى

¹ المرجع نفسه، ص: 20.

القطاعات المركزية أو المحلية. يعكس هذا التوسع رؤية القانون لدور الأمر بالصرف كفاعل استراتيجي يُسهم في تحقيق الأهداف المالية والتنموية.¹

بالإضافة إلى ذلك، أضاف القانون مهامًا جديدة تتعلق ببرمجة الاعتمادات المالية. أصبح على الأمرين بالصرف ضمان توزيع الاعتمادات بشكل عادل ومنهجي، بما يتماشى مع احتياجات البرامج والمشاريع المختلفة. كذلك، أتاح القانون لهم إصدار أوامر تتعلق بحركة الممتلكات، سواء المنقولة أو غير المنقولة، مما يعزز من قدرتهم على إدارة الموارد بفعالية.

2.2 فيما يخص المحاسب العمومي

وسع القانون 07-23 مسؤوليات المحاسب العمومي بشكل كبير، حيث أصبح دوره يتجاوز التحصيل ودفع النفقات إلى الإسهام الفعلي في تحسين الأداء المالي للدولة. شملت المسؤوليات الجديدة إعداد القوائم المالية، التي تعتبر وثائق محورية تعكس الوضع المالي الحقيقي للدولة. كذلك، أُسندت للمحاسبين العموميين مهمة تحليل التكاليف، مما يمكّن من تقييم البرامج والمشاريع الحكومية بناءً على مؤشرات الأداء والكفاءة.²

أدخل القانون أيضًا مسؤولية شخصية للمحاسبين العموميين، حيث أصبحوا يتحملون تبعات أي أخطاء مالية أو عجز في الصندوق. هذا الإجراء يعزز من المساءلة، حيث يُلزم المحاسبين بتوخي الحذر والدقة في أداء مهامهم. كما يشمل ذلك مسؤولية مراقبة العمليات المالية التي تتم تحت إشرافهم، وضمان التزامها بالقوانين والأنظمة.

2-3 فيما يخص العمليات المالية

أدخل القانون 07-23 تحسينات جوهرية على مراحل تنفيذ العمليات المالية، مما يجعلها أكثر تنظيمًا وشفافية. تم تقسيم العمليات إلى مراحل محددة، تشمل إثبات الحقوق، التصفية، والتحصيل بالنسبة للإيرادات، والالتزام، التصفية، والدفع بالنسبة للنفقات. هذا التدرج يضمن تنفيذ العمليات وفق تسلسل منطقي وقانوني يحد من الأخطاء والتجاوزات.³

¹ محمود عابد وشيخ بن قايد، الإصلاح المحاسبي الجزائري مدى تأثير القانون 07-23 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمعايير ipsas، المقيري للدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 02، المجلد 08، جامعة أفلو، 2024، ص: 13.

² المرجع نفسه، ص: 15.

³ علوان رمزي وحزمة شخاب، مرجع سبق ذكره، ص 23.

علاوة على ذلك، أقر القانون إنشاء نظام معلوماتي مدمج لتجميع البيانات المالية والمحاسبية. يهدف هذا النظام إلى تقديم بيانات محدثة ودقيقة في الوقت الفعلي، مما يسهل اتخاذ القرارات المالية. كما يُمكن النظام الجديد من متابعة العمليات المالية ومراقبتها بكفاءة أعلى، مع تحسين التنسيق بين مختلف الجهات الإدارية.

4-2 فيما يخص الرقابة والمسؤوليات

عزز القانون 07-23 الرقابة على المال العام من خلال إدخال مسؤوليات إضافية لكل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومساعدتهم. أصبح الأمر بالصرف مسؤولين ليس فقط عن تنفيذ الميزانية، بل أيضًا عن ضمان توافق جميع العمليات مع القوانين والأنظمة. بالمقابل، تحمل المحاسبون العموميون مسؤولية مراقبة العمليات المالية التي يديرونها أو يشرفون عليها. أضفى القانون بعدًا جديدًا للرقابة من خلال تكثيف مستوياتها، حيث تشمل الرقابة الإدارية الداخلية، الرقابة القضائية المتمثلة في مراجعة حسابات مجلس المحاسبة، والرقابة البرلمانية التي تهدف إلى ضمان تنفيذ الموازنة وفقًا للأهداف المصادق عليها. هذه المنظومة الرقابية المتكاملة تضمن تحقيق الشفافية والمساءلة على كل المستويات.¹

بفضل هذه التحسينات، يعتبر القانون 07-23 خطوة هامة نحو تحديث إدارة المال العام، حيث يقدم آليات عملية ومتطورة لضمان الكفاءة والشفافية في إدارة الموارد المالية للدولة.

المطلب الثاني: قراءة في القانون 07-23

يدعم القانون 07-23 إنشاء نظام محاسبي موحد يتميز بالدقة والشمولية، والذي يعد من الأسس الأساسية لضمان فعالية إدارة المال العام في الجزائر. يهدف هذا النظام المحاسبي إلى تقديم صورة دقيقة وواقعية عن الوضع المالي للدولة في أي لحظة، مما يساهم في تحسين الرقابة المالية وضمان الشفافية في استخدام الأموال العامة.

1- أبرز محاور التوسع في القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي

تبرز محاور القانون 07-23 الصادر بتاريخ 21 يونيو 2023 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال عدة أوجه يمكن تلخيصها كالآتي:

¹ نفس المرجع، ص 25.

1-1 إطار معايير المحاسبة العامة: من خلال:

- **التوافق مع المعايير الدولية:** يعكس القانون التزام الجزائر بتبني المعايير المحاسبية الدولية، مثل IFRS، مما يسمح للمؤسسات بالتفاعل بشكل أفضل مع الأسواق العالمية. هذا التوافق يساهم في رفع مستوى المصداقية ويجعل البيانات المالية أكثر قبولاً من قبل المستثمرين الدوليين.¹
- **دعم الشفافية ودقة البيانات:** من خلال تطبيق مبادئ مثل الاستمرارية وحيادية التقييم، يضمن القانون أن البيانات المالية تعكس الواقع بشكل دقيق. هذا الأمر يعزز الثقة بين الشركات والمستثمرين ويقلل من المخاطر المرتبطة بالمعلومات المضللة.²

2-1 تعزيز الرقابة والمساءلة: من خلال:

- **وضع ضوابط صارمة للممارسات المحاسبية:** يتطلب القانون من المؤسسات إنشاء ضوابط داخلية قوية، مما يقلل من فرص الاحتيال والأخطاء. من خلال تطبيق ممارسات رقابية فعالة، تستطيع المؤسسات تحسين جودة المعلومات المالية.³
- **تحديد المسؤوليات القانونية:** يحدد القانون واجبات ومسؤوليات المحاسبين والمدققين بشكل واضح، مما يعزز من دورهم كمراقبين لضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة.⁴

3-1 التدقيق والتقييم: من خلال:

- **آليات تدقيق صارمة:** يفرض القانون ضرورة الاستعانة بمدققين ماليين مستقلين، مما يساعد على ضمان نزاهة البيانات. هذا الدعم من قبل خبراء التقييم المالي يعزز من دقة المعلومات المقدمة.
- **تحسين جودة البيانات المالية:** يسعى القانون إلى تحسين مستوى البيانات المالية المقدمة من خلال اعتماد معايير دقيقة في جمع وتحليل المعلومات، مما يعزز من إمكانية اتخاذ قرارات مستنيرة.⁵

4-1 إلزامية الإفصاح المالي: من خلال:

- **الإفصاح عن المعلومات الجوهرية:** يلزم القانون المؤسسات بالكشف عن المعلومات المالية الأساسية، مثل الديون والمخاطر المالية، مما يسهل على المستثمرين تقييم الوضع المالي للمؤسسة قبل اتخاذ قرارات استثمارية.

¹ عبد الله بوضياف، قواعد المحاسبة العامة في الجزائر، الجزء الأول، الجزائر، الطبعة الثانية، 2021، ص45.

² سعيد بن منصور، التشريع المالي في الجزائر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2022، ص102.

³ محمد خليل، التحولات القانونية في مجال المحاسبة العامة، الجزء الثاني، الجزائر، الطبعة الأولى، 2017، ص78.

⁴ رشيد زكري، نظام المحاسبة العامة وفقاً للقانون الجديد، الجزائر، الطبعة الأولى، 2016، ص30.

⁵ لطفي بوعتية، المحاسبة العامة: الأسس والتطبيقات، الجزائر، الطبعة الأولى، 2021، ص12.

- تقديم تقارير دورية مفصلة: يشدد القانون على أهمية تقديم تقارير دورية تحتوي على معلومات مفصلة حول الأداء المالي، مما يمنح المستثمرين رؤية شاملة تساعد في اتخاذ قرارات مدروسة.¹

2- تأثيرات القانون على النظام المحاسبي في الجزائر

يمثل القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 تطوراً جوهرياً في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، حيث جاء استجابة لتحديات قديمة وحاجة ملحة لتحديث المنظومة المالية للدولة بما يتماشى مع التحولات العالمية. يهدف هذا القانون إلى تجاوز أوجه القصور التي تميزت بها النصوص السابقة، ويعكس رؤية إصلاحية عميقة تعبر عن التزام الدولة بتبني ممارسات حديثة تركز على الشفافية والكفاءة في إدارة المال العام. يعد هذا القانون خطوة متقدمة نحو تحسين الأداء المالي وتعزيز ثقة الجمهور في الإدارة المالية للدولة.

- تعزيز الثقة في السوق المالية: يوفر هذا القانون إطاراً قانونياً يعزز من ثقة المستثمرين ويزيد من شفافية المعلومات المالية، مما يسهل جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية.

- مواءمة المحاسبة مع التنمية المستدامة: يعزز القانون من أهمية الإفصاح عن البيانات البيئية والاجتماعية، مما يوجه المؤسسات نحو تنفيذ ممارسات مسؤولة تُعزز من التنمية المستدامة.

- رفع كفاءة الأداء المحاسبي: يساهم هذا القانون في دفع المؤسسات نحو تطوير بنيتها التحتية المحاسبية وتبني حلول تكنولوجية حديثة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين كفاءة العمل المحاسبي ورفع جودة المعلومات المالية المقدمة.²

بإصدارها قانون 07-23، تضع الجزائر أساساً قوياً لإصلاح شامل في النظام المحاسبي العمومي، حيث يهدف هذا القانون إلى تعزيز الثقة في البيانات المالية التي تقدمها المؤسسات العمومية من خلال تقديم صورة واقعية ومتكاملة لوضعها المالي وتحسين الشفافية والمصادقية في تفسير المال العام والحفاظ عليه، مما يعكس التزام الجزائر بوضع إطار حديث للمحاسبة العمومية يشمل تبني مبادئ ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

¹ فوزي طيبي، دليل المحاسبة العامة، الجزء الأول، الجزائر، الطبعة الثانية، 2022، ص55.

² هالة ساسي، الرقابة المالية والمحاسبة العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2023، ص101.

3- فوائد القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي

يمكن تلخيص وحصر فوائد القانون 07-23 على نظام المحاسبة العمومية فيما:

3. 1 الدقة والشمولية في النظام المحاسبي

إن النظام المحاسبي الموحد الذي يفرضه القانون 07-23 لا يقتصر على تسجيل العمليات المالية فقط، بل يشمل أيضًا تدقيق جميع المصادر والنفقات بشكل دقيق وموثوق. يعمل هذا النظام على ضمان دقة البيانات المالية المتاحة في الوقت الفعلي، مما يساعد متخذي القرار على الوصول إلى معلومات مالية دقيقة ومحدثة تمكنهم من التخطيط المالي السليم ورسم السياسات العامة بشكل استراتيجي.¹

النظام المحاسبي الموحد يمثل نقلة نوعية في طريقة إدارة المال العام، حيث يضمن توحيد الإجراءات المحاسبية في جميع المؤسسات والهيئات الحكومية، ويتيح لمختلف الأطراف المعنية مراقبة الحسابات والعمليات المالية بنفس الأسس والمبادئ المحاسبية. هذا يُعزز من الشفافية في التعامل مع المال العام ويقلل من الفجوات التي قد تنشأ بسبب تباين الأنظمة المحاسبية بين القطاعات المختلفة.

3. 2 ضمان توازن الموارد والنفقات

يسهم القانون 07-23 في ضمان توازن دقيق بين الموارد والنفقات من خلال تطبيق النظام المحاسبي الموحد. يعتمد هذا النظام على مبدأ المراقبة المستمرة لجميع العمليات المالية، بدءًا من تحصيل الإيرادات وصولًا إلى تنفيذ النفقات. من خلال التقارير المالية المستندة إلى هذا النظام، يمكن للمسؤولين والمراقبين الماليين متابعة تدفق الأموال واستخدامها بشكل مستمر، مما يقلل من فرص حدوث أي انحرافات أو تجاوزات.

يمكن من خلال هذا النظام المحاسبي الموحد أيضًا تحديد أوجه الإنفاق الزائد أو تلك التي لا تتماشى مع الأهداف الاستراتيجية للدولة. وبالتالي، يسهم النظام في ضبط النفقات العامة بما يتناسب مع الإيرادات المحققة، مما يعزز القدرة على تحقيق توازن مالي مستدام.

3. 3 دعم اتخاذ القرارات المالية

النظام المحاسبي المتكامل الذي يقدمه القانون 07-23 لا يوفر فقط البيانات المالية الدقيقة، بل يتيح أيضًا لمتخذي القرار أدوات تحليلية تساعدهم في التخطيط المالي ورسم السياسات العامة. من خلال

¹ حمزة شخاب، مرجع سبق ذكره، ص 16.

الإفصاح المالي الشفاف والمحدث، يصبح من الممكن فهم الأداء المالي بشكل أكثر دقة، مما يساعد في توجيه الموارد المالية نحو القطاعات الأكثر حاجة إليها.

على سبيل المثال، يمكن للبيانات المالية المجمعة أن تسهم في اتخاذ قرارات تتعلق بتخصيص الموارد، أو تقليص النفقات غير الضرورية، أو التوسع في بعض المجالات الاقتصادية ذات العوائد المرتفعة. كذلك، يساهم النظام في تحليل المخاطر المالية من خلال بيانات التدفقات المالية، مما يساعد في اتخاذ تدابير احترازية عند الضرورة.¹

3. 4 تحسين الرقابة المالية

واحدة من أبرز الفوائد التي يقدمها النظام المحاسبي الموحد بموجب القانون 07-23 هي تعزيز الرقابة المالية. بفضل وجود قوائم مالية شاملة وتدفقات نقدية واضحة، تصبح الرقابة على الأموال العامة أكثر فعالية. يُمكن للمراجعين والهيئات الرقابية متابعة العمليات المالية بسهولة، مما يساعد في تقليل الفساد المالي والتأكد من أن الأموال تُستخدم وفقاً للأهداف المحددة في الموازنة.

يتيح هذا النظام أيضاً تحليل الأداء المالي على المستوى الوطني، ما يعزز قدرة الدولة على تعديل سياساتها المالية عند الحاجة لضمان استدامة مواردها المالية. علاوة على ذلك، يعزز الثقة العامة في النظام المالي للدولة، حيث يُظهر للمواطنين والمستثمرين أن الأموال العامة تُدار بكفاءة وشفافية.²

يعد إنشاء نظام محاسبي موحد بموجب القانون 07-23 خطوة هامة نحو تحقيق إدارة مالية أكثر كفاءة وشفافية في الجزائر. من خلال توفير بيانات مالية دقيقة، ومراجعة شاملة لجميع العمليات المالية، يمكن للدولة ضمان تحقيق التوازن بين الموارد والنفقات، وبالتالي تحسين قدرة الدولة على اتخاذ قرارات مالية مدروسة، وتعزيز الثقة في النظام المالي العام.

المطلب الثالث: أهداف القانون 07-23

جاء قانون رقم 07-23 كإطار قانوني شامل يعكس طموح الجزائر في تطوير نظامها المالي والإداري من خلال تحسين الشفافية، تعزيز المسؤولية، ودمج أنظمة المحاسبة، يسعى القانون إلى تحسين إدارة المال العام بشكل يتماشى مع المعايير الدولية. ومع ذلك، يتطلب نجاح هذا الإصلاح التزاماً مستمراً بتنفيذ النصوص التطبيقية، ودعم التكوين، وتطوير البنية التحتية المحاسبية.

¹ رمزي علوان وحمزة شخاب، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² المرجع نفسه، ص 26.

1. التوجه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق

يمثل الانتقال من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق أهم التحولات التي نص عليها القانون. هذا التغيير يوفر صورة أكثر دقة عن الوضع المالي للدولة من خلال تسجيل العمليات المالية بمجرد استحقاقها، مما يتيح رؤية شاملة للأصول، الخصوم، الموارد المتاحة، والنفقات المستحقة. يساهم هذا التحول في تحسين تخطيط الميزانيات وتنفيذها بشكل أكثر كفاءة، ويتيح إمكانية وضع سياسات مالية مدروسة تراعي الأولويات الوطنية والاحتياجات المستقبلية.¹

يمثل التحول من نظام المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق أحد أبرز التغييرات الجوهرية التي جاء بها القانون رقم 07-23، وهو ما يعكس تطوراً في الفكر المحاسبي المتبع في الجزائر. يعتمد هذا النظام الجديد على تسجيل العمليات المالية بمجرد استحقاقها، بغض النظر عن توقيت التدفقات النقدية الفعلية. هذا يعني أن الإيرادات تُسجل عند استحقاقها، حتى لو لم تُقبض نقدًا، كما تُسجل النفقات عند الالتزام بها، حتى لو لم تُدفع فعلياً. يعزز هذا النهج من دقة البيانات المالية ويقدم صورة أكثر واقعية وشمولية عن الوضع المالي العام.²

يتيح هذا التحول إدارة الموارد العامة بشكل أفضل من خلال توفير رؤية دقيقة للأصول، الخصوم، الموارد المتاحة، والنفقات المستحقة. لا يقتصر تأثير ذلك على تحسين شفافية العمليات المالية، بل يمتد أيضًا إلى تسهيل إعداد الميزانيات وتنفيذها. عندما يتم تسجيل جميع الالتزامات والموارد عند استحقاقها، يصبح لدى صانعي القرار القدرة على التخطيط المالي طويل الأمد بناءً على بيانات موثوقة، مما يساعد على تحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات.

كما يعزز هذا النظام الجديد من كفاءة إدارة المال العام عن طريق تحسين دقة التقارير المالية وتحليلها. يسمح تسجيل العمليات على أساس الاستحقاق بتوفير معلومات محاسبية تتسم بالحدثة والدقة، مما يتيح للجهات الإدارية تقييم الأداء المالي بصورة دقيقة. هذا يساعد على تحديد الاختلالات المالية مبكرًا والعمل على معالجتها، بالإضافة إلى اتخاذ قرارات استثمارية أكثر استنارة.³

يساهم التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق أيضًا في دعم الجهود الرامية إلى مواكبة المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية. تُعتبر هذه الخطوة ضرورية لضمان توافق النظام المالي الوطني مع أفضل الممارسات العالمية، مما يُعزز من القدرة على جذب الاستثمارات الخارجية وتحقيق مزيد من الثقة

¹ رمزي علوان وحزمة شخاب، مرجع سبق ذكره، 2024، ص 07.

² أحمد نصير وكاميليا سايعي، مرجع سبق ذكره، 2024، ص 15.

³ أحمد نصير وكاميليا سايعي، مرجع سبق ذكره، 2024، ص 18.

في الاقتصاد الوطني. يُظهر هذا التحول التزام الجزائر بتحقيق الشفافية المالية والحوكمة الجيدة كجزء من مشروع أوسع لإصلاح القطاع العام.

باختصار، يمثل اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق خطوة حاسمة نحو تحديث النظام المحاسبي العمومي. لا يقتصر أثرها على تحسين إدارة المال العام، بل تسهم أيضًا في تعزيز الثقة في الإدارة المالية للدولة من خلال تقديم معلومات مالية دقيقة، شفافة، وموثوقة تُشكل أساسًا لاتخاذ قرارات اقتصادية سليمة ومستدامة.

2. دمج أنظمة المحاسبة المختلفة

أدخل القانون مفهوم دمج أنظمة المحاسبة ليشمل المحاسبة العامة، المحاسبة الميزانية، ومحاسبة التكاليف. يهدف هذا الدمج إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المتاحة، مما يعزز من دقة التحليل المالي ويساعد على اتخاذ قرارات مدروسة تستند إلى بيانات دقيقة. يتيح هذا النظام الموحد أيضًا للمؤسسات العمومية فهمًا أفضل لتكاليف العمليات والإجراءات المالية المختلفة، مما يساهم في تعزيز كفاءة الإنفاق العام.

يمثل إدخال نظام محاسبي موحد في إطار القانون رقم 07-23 خطوة جوهرية نحو تحديث وتطوير إدارة المال العام في الجزائر. يتمثل هذا النظام في دمج ثلاثة أنظمة محاسبية رئيسية: المحاسبة العامة، المحاسبة الميزانية، ومحاسبة التكاليف. يهدف هذا التكامل إلى توفير بنية محاسبية شاملة ومتكاملة قادرة على تلبية احتياجات الإدارة المالية بمختلف مستوياتها، مع تحسين جودة المعلومات المالية المتاحة للجهات المختصة. من خلال دمج المحاسبة العامة، تُتاح فرصة تسجيل كافة العمليات المالية التي تعكس الوضعية المالية الشاملة للدولة والمؤسسات العامة. يُركز هذا الجانب على تقديم صورة دقيقة عن الأصول، الخصوم، والإيرادات والنفقات بشكل يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية. في المقابل، تسلط المحاسبة الميزانية الضوء على الأداء المالي من خلال مقارنة الاعتمادات المخصصة للميزانية بالمصروفات الفعلية، مما يتيح مراقبة فعالة لتنفيذ الميزانية¹.

أما مكون محاسبة التكاليف، فهو يعد مكسبًا جديدًا يُتيح للمؤسسات العامة تحليل تكاليف الأنشطة والبرامج المختلفة بدقة. يساعد هذا الجانب في تحديد مصادر التكاليف المرتفعة وتوجيه الجهود نحو تحسين الكفاءة

¹ فارس بن يدير وهشام شلغام، أهمية عصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (ipsas) في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر -دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في القطاع العمومي الجزائري، مجلة إقتصاد المال والأعمال، العدد 02، المجلد 08، جامعة الوادي، الجزائر، 2024، ص 14.

المالية، مما يساهم في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد. يتيح هذا التحليل للمؤسسات تقديم تقارير مالية دقيقة وشاملة تُظهر جدوى الأنشطة والبرامج المختلفة، ما يدعم صنع القرار المستند إلى معلومات مالية موضوعية.

يُعد التكامل بين هذه الأنظمة المحاسبية خطوة هامة نحو تحقيق الكفاءة المالية وتعزيز القدرة على اتخاذ القرارات المدروسة. من خلال دمج البيانات المالية المختلفة في نظام واحد، يتم توفير معلومات شاملة ودقيقة تساهم في فهم أعمق للوضع المالي العام. يُساعد ذلك الجهات الإدارية على اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على تقييم شامل للتكاليف، الإيرادات، والموارد المتاحة.

يدعم هذا النظام الموحد الجهود الرامية إلى تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام. فعندما يتم دمج جميع مكونات النظام المحاسبي، يصبح من الممكن تقديم تقارير مالية دقيقة وموثوقة تعكس أداء المؤسسات العامة بشكل واضح. تساهم هذه الشفافية في تعزيز الثقة بين الجهات الحكومية والجمهور، كما تساهم في تحسين العلاقة بين المؤسسات الجزائرية والشركاء الدوليين.¹

باختصار، فإن النظام المحاسبي الموحد الذي أدخله القانون رقم 07-23 ليس مجرد أداة تقنية لتحسين المحاسبة، بل هو إطار استراتيجي يهدف إلى تحسين إدارة المال العام، دعم عملية اتخاذ القرار، وتعزيز الكفاءة المالية في مختلف مستويات الإدارة. يمثل هذا النظام خطوة نحو تحقيق حوكمة مالية متطورة تعكس التزام الجزائر بتطوير مؤسساتها المالية بما يتماشى مع أفضل الممارسات الدولية.

3. التركيز على الشفافية والمسؤولية

يولي القانون الجديد أهمية قصوى للشفافية والمساءلة، من خلال وضع آليات دقيقة لتنظيم العمليات المالية وضمان تسجيلها وإدارتها بشكل موثوق. يلزم القانون الجهات المسؤولة بتقديم بيانات محاسبية دقيقة وقابلة للتحقق، مما يعزز من ثقة الأطراف المعنية، سواء كانت داخلية أو خارجية، في نزاهة الإدارة المالية. تُعد هذه الشفافية مطلباً أساسياً للحوكمة الجيدة وتدعيم العلاقات بين المؤسسات الحكومية والجمهور.²

استجابة لمتطلبات الحوكمة الحديثة، يعكس القانون رقم 07-23 التزام الجزائر بتطبيق معايير الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، وهو ما يعد عنصراً أساسياً في بناء نظام مالي قوي ومستدام. يهدف هذا

¹ المرجع نفسه، ص 15.

² وحيد خليل والسعيد قاوي، أدوات الرقابة على الأموال العمومية في ظل إصلاحات القانون العضوي 18، 15، مجلة الدراسات والبحوث القانونية، جامعة المسيلة، المجلد 08، العدد 02، 2023، ص: 357.

القانون إلى تعزيز ثقة الجمهور في الإدارة المالية من خلال وضع آليات تنظيمية دقيقة تضمن إدارة الموارد العامة بشكل مسؤول، وتساعد على تحقيق التوازن بين الشفافية والكفاءة¹.

تشمل الآليات التي نص عليها القانون تنظيم العمليات المالية بشكل دقيق ومنهجي، مما يضمن تسجيل كافة المعاملات والإجراءات المالية بشكل شفاف وقابل للتحقق. يعتمد هذا التنظيم على توفير إطار واضح لتنفيذ الميزانيات، ورصد النفقات، وإدارة الإيرادات بما يعكس التزامات الدولة تجاه تحسين الأداء المالي. يتم ذلك من خلال تحديد الإجراءات المحاسبية بشكل يضمن التزام الجهات المسؤولة بمعايير الحوكمة والامتثال للقواعد المالية المعمول بها.²

يلزم القانون الجهات المسؤولة بتقديم معلومات محاسبية موثوقة ودقيقة، يتم إعدادها وفقاً لمعايير محاسبية معتمدة. توفر هذه المعلومات أساساً قوياً لدعم اتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث تساعد البيانات المحاسبية الدقيقة على تحليل الوضع المالي بشكل شامل وتقييم السياسات المالية والاقتصادية المتبعة. من خلال ذلك، يُصبح من الممكن توجيه الموارد المالية نحو الأولويات الوطنية، وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بكفاءة.

يساهم هذا النهج أيضاً في تقليل احتمالات سوء استخدام الأموال العامة، حيث تعمل الشفافية كأداة رقابية تقلل من فرص التلاعب أو الفساد. يساعد تنظيم العمليات المالية وتوفير البيانات الدقيقة على تسهيل عمليات المراجعة والتدقيق المالي، سواء من قبل الجهات الداخلية أو الهيئات الرقابية الخارجية، مما يعزز من المساءلة ويسهم في بناء ثقافة الإدارة الرشيدة للمال العام.³

كما أن الشفافية والمساءلة لا تقتصر على كونها أدوات رقابية فحسب، بل تعد أيضاً وسيلة لتعزيز العلاقة بين الدولة والجمهور. عندما تكون المعلومات المالية متاحة ومفهومة للجميع، يشعر المواطنون بمزيد من الثقة في السياسات المالية المتبعة. يعكس ذلك التزام الدولة بحماية المال العام وتوجيهه لخدمة المصلحة العامة، مما يعزز من الاستقرار الاجتماعي ويزيد من دعم المواطنين لسياسات الإصلاح المالي.

يمثل التزام القانون رقم 07-23 بتطبيق آليات الشفافية والمساءلة تطوراً جوهرياً في إدارة المال العام. لا يقتصر دور هذه الآليات على تحسين العمليات المالية، بل يمتد إلى بناء نظام مالي يتمتع بالثقة والمصداقية، ويساهم في تعزيز حوكمة المال العام وتحقيق التنمية المستدامة. تعكس هذه الإصلاحات رؤية طموحة تسعى إلى ترسيخ قواعد الإدارة الرشيدة والشفافة في القطاع العام، بما يتماشى مع أفضل الممارسات العالمية.

¹ المرجع نفسه، ص: 358.

² أحمد نصيروكاميليا سايعي، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

³ فارس بن بدير وهشام شلغام، مرجع سبق ذكره، 2024، ص: 17.

4. التحديث القانوني والتنظيمي

عالج القانون 07-23 أوجه القصور التي شابت النصوص السابقة، مثل قانون 90-21، من خلال إعادة صياغة القواعد المحاسبية لتتوافق مع المعايير الدولية ولتلبية احتياجات البيئة المالية المحلية. ومع ذلك، يظل إصدار النصوص التنظيمية التطبيقية أمراً ضرورياً لضمان تنفيذ القانون بفعالية، وتحقيق الأهداف المرجوة منه. يعكس هذا التوجه وعياً بأهمية توفير إطار قانوني متكامل يتسم بالمرونة والقدرة على التكيف مع التطورات المستقبلية.¹

عالج القانون رقم 07-23 العديد من الثغرات التي كانت تعيق فعالية وكفاءة نظام المحاسبة العمومية السابق، كما جاء ليتجاوز نقاط الضعف التي ميزت القانون رقم 90-21. كان النظام السابق يفتقر إلى المرونة اللازمة لمواكبة التغيرات الاقتصادية والسياسية على المستوى الوطني والدولي، مما أثر على قدرته على تحقيق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام. لذلك، استهدف القانون الجديد تحديث القواعد المحاسبية وإعادة صياغتها بما يعزز من كفاءة النظام المالي ويجعله أكثر توافقاً مع التحديات المعاصرة.

ركز القانون على مواءمة النظام المحاسبي مع المعايير الدولية بهدف تحقيق توافق أفضل مع الممارسات العالمية.² هذا التوجه يعكس وعياً بأهمية تقديم نظام مالي يتسم بالدقة والشفافية، مع تحسين إمكانية التكامل مع الأنظمة المحاسبية الدولية. من خلال ذلك، تصبح الجزائر في وضع أفضل للتفاعل مع المؤسسات المالية الدولية ولجذب الاستثمارات الخارجية، حيث يوفر النظام المالي الحديث رؤية أوضح وأكثر موثوقية للبيانات المالية.

إلى جانب التحديثات المرتبطة بالمعايير الدولية، راعى القانون تطورات السياق المحلي من خلال إدخال قواعد تلبي احتياجات الاقتصاد الجزائري. يهدف ذلك إلى معالجة التحديات التي ظهرت في تطبيق القانون السابق، مثل نقص الدقة في تسجيل العمليات المالية وصعوبة تتبعها. يوفر القانون الجديد إطاراً شاملاً يتيح إدارة الأموال العامة بشكل أكثر كفاءة، مع ضمان تقديم تقارير مالية دقيقة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسات العامة.

مع ذلك، يظل نجاح القانون مرهوناً بإصدار النصوص التنظيمية التي تحدد تفاصيل تطبيق أحكامه. تمثل هذه النصوص مرحلة حاسمة لضمان التنفيذ العملي للإصلاحات المقترحة. تشمل هذه النصوص

¹ أحمد نصير وكاميليا سايعي، مرجع سبق ذكره، 2024، ص: 12.

² حمزة شخاب، مرجع سبق ذكره، 2024، ص: 15.

تحديد الإجراءات اللازمة لإدارة العمليات المالية، وضبط العلاقة بين الجهات المختلفة المسؤولة عن تنفيذ القانون. من دون هذه النصوص، قد يواجه التطبيق العملي للقانون تحديات تعيق تحقيق أهدافه المرجوة.

تعد النصوص التنظيمية أيضًا وسيلة لتعزيز التكوين والتأهيل للفاعلين الماليين، مثل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، حيث تسهم في توضيح الأدوار والمسؤوليات بشكل أكثر دقة. كما أنها ضرورية لتوجيه المؤسسات في كيفية التعامل مع التعديلات الجديدة وتطبيقها بالشكل الصحيح. يتطلب ذلك أيضًا توفير دعم تقني وتكنولوجي يتماشى مع الإصلاحات، لضمان تحسين جمع البيانات وتحليلها، مما يعزز من كفاءة وشفافية النظام المالي¹.

بالإضافة إلى ذلك، تسهم النصوص التنظيمية في خلق بيئة مالية مرنة وقادرة على الاستجابة للتغيرات المستقبلية. يساعد ذلك في تهيئة النظام المحاسبي العمومي للتعامل مع أي مستجدات محلية أو دولية دون الحاجة إلى إجراء تعديلات قانونية جوهرية بشكل متكرر. هذا النهج يعزز من استدامة النظام المالي ويزيد من قدرته على تحقيق الأهداف طويلة الأمد.

يُظهر القانون رقم 07-23 توجهًا جادًا نحو إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية، حيث استطاع معالجة أوجه القصور السابقة ووضع أسس نظام مالي أكثر شفافية وكفاءة. ومع ذلك، تظل النصوص التنظيمية العنصر الحاسم لضمان التطبيق السليم لهذا القانون، وتحقيق الأثر الإيجابي الكامل الذي يستهدفه في تعزيز الحوكمة المالية وإدارة المال العام.

5. تعزيز دور الفاعلين الماليين

ركز القانون بشكل خاص على تحسين كفاءة ومهارات الفاعلين الماليين في النظام المحاسبي، مثل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. حدد القانون مسؤولياتهم بدقة، مع التأكيد على دورهم الحيوي في تحقيق أهداف الإصلاحات المالية. يستدعي هذا التوجه توفير التكوين والتدريب اللازمين لهذه الفئات، لضمان قدرتها على تنفيذ المهام الجديدة بكفاءة واحترافية.

ركز القانون رقم 07-23 على تحسين كفاءة الفاعلين الرئيسيين في النظام المحاسبي، مثل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، باعتبارهم محورًا أساسيًا لنجاح الإصلاحات المحاسبية الجديدة. تمثل هذه الفئة العمود الفقري في إدارة العمليات المالية للدولة، ومن ثم فإن تعزيز دورها وقدراتها يعد خطوة ضرورية

¹ حمزة شخاب، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

لتحقيق أهداف القانون. لم يكتف القانون بتحديد المهام العامة لهذه الفئات، بل عمد إلى صياغة مسؤولياتهم بشكل أكثر وضوحًا، مما يتيح لهم فهم أعمق لدورهم في تحسين الكفاءة التشغيلية للنظام المالي.¹

عزز القانون من مكانة الأمرين بالصرف باعتبارهم المسؤولين عن الالتزام بالنفقات العمومية ومتابعة تنفيذ الميزانيات. حدد إطار عمل واضح يضمن التزامهم بمعايير الشفافية والمساءلة أثناء إدارة الموارد المالية. يشمل ذلك التأكد من صحة الالتزامات المالية ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها، إلى جانب إعداد التقارير اللازمة لمتابعة تنفيذ الخطط المالية. كما تم التشديد على أهمية التعاون بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين لضمان التنسيق الفعال في جميع مراحل العملية المحاسبية.

على الجانب الآخر، أُعطيت أهمية كبرى لدور المحاسبين العموميين الذين يُعتبرون الحراس الأساسيين للأموال العامة. تشمل مسؤولياتهم ضمان تسجيل العمليات المالية بدقة والتحقق من التزامها بالقوانين، فضلاً عن تقديم تقارير مالية موثوقة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات العامة. أضاف القانون إلى مسؤولياتهم العمل على تطوير تقنيات التحليل المالي وتطبيق أفضل الممارسات المحاسبية التي تتيح تحسين جودة البيانات المالية وتعزيز عملية اتخاذ القرار.

يعكس هذا التوجه إدراكًا بأهمية تزويد الفاعلين الماليين بالمهارات والتدريبات اللازمة لتلبية متطلبات الإصلاحات المحاسبية الجديدة. لا يقتصر ذلك على التعليم النظري فحسب، بل يشمل أيضًا تدريبًا عمليًا يتماشى مع المعايير الدولية والممارسات الحديثة. يُعتبر الاستثمار في التكوين المهني للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين أداة محورية لتعزيز قدرتهم على التعامل مع التحديات الجديدة التي يفرضها تطبيق القانون، مثل اعتماد نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وتكامل الأنظمة المحاسبية.²

بالإضافة إلى ذلك، يتيح القانون تطوير أدوات تكنولوجية حديثة تدعم عمل الفاعلين الماليين، مثل أنظمة إدارة المعلومات المالية التي تسهل جمع وتحليل البيانات بشكل أكثر كفاءة. يمثل ذلك خطوة حيوية نحو تحسين الأداء المالي، حيث تتيح التكنولوجيا تقليل الأخطاء وتحسين سرعة ودقة التقارير المالية. يعزز هذا التوجه من قدرة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على أداء مهامهم بشكل يتسم بالشفافية والمهنية.

يعكس تركيز القانون رقم 07-23 على تعزيز كفاءة الفاعلين الماليين التزام الجزائر بإصلاح شامل ومستدام للنظام المحاسبي. من خلال تحديد مسؤوليات واضحة، وتوفير التكوين والدعم التقني اللازم، يهدف القانون إلى بناء قدرات قوية تمكن هؤلاء الفاعلين من تحقيق أقصى استفادة من الإصلاحات المحاسبية،

¹ سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، 2023، ص: 19.

² سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، 2023، ص: 19.

وضمن إدارة أكثر كفاءة وشفافية للمال العام. يمثل هذا التوجه جزءاً من رؤية أوسع تهدف إلى تحسين حوكمة المال العام وتعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد.

6. إصلاح إدارة الممتلكات

لم يغفل القانون أهمية تحسين إدارة الممتلكات العامة، حيث ركز على تنظيم هذه العمليات وإدماجها ضمن النظام المحاسبي العام. يهدف ذلك إلى تحقيق إدارة أكثر كفاءة للموارد المادية والمالية، مع ضمان الإفصاح الكامل عن الممتلكات العامة. يمثل هذا العنصر أحد الأبعاد المهمة التي تعزز من قدرة الدولة على حماية مواردها وتحقيق استدامتها.

أولى القانون رقم 07-23 اهتماماً كبيراً بتنظيم إدارة الممتلكات العامة، وهو ما يعكس أهمية هذه الموارد كجزء أساسي من الأصول المالية للدولة. تمت معالجة العديد من الثغرات التي كانت تعيق تتبع الدقيق للممتلكات العامة في النظام المحاسبي السابق، وذلك من خلال إدخال تدابير جديدة تهدف إلى تحسين عمليات تسجيل الممتلكات وحصرها. هذا التنظيم لا يقتصر فقط على تسجيل البيانات الخاصة بالممتلكات، بل يشمل أيضاً تنظيم كيفية تتبع وتقييم هذه الممتلكات بشكل دوري لضمان تحقيق أقصى استفادة منها.

يتمثل أحد العناصر الأساسية لهذا الإصلاح في إدماج الممتلكات العامة بشكل فعال في النظام المحاسبي العام. من خلال دمج الممتلكات في النظام المالي، يصبح من الممكن إظهارها بشكل دقيق في التقارير المالية الخاصة بالدولة، مما يعزز من قدرة الحكومة على مراقبة وإدارة هذه الموارد بشكل فعال. هذا الإدماج يتيح للسلطات المسؤولة تقييم الوضعية الحقيقية للممتلكات، بما في ذلك الأصول الثابتة والمتنقلة، والتي تمثل جزءاً مهماً من الثروة الوطنية.¹

يهدف هذا الإصلاح إلى تحسين إدارة الموارد المادية والمالية للدولة بشكل عام. فمن خلال توفير بيانات دقيقة وموثوقة عن الممتلكات العامة، يتمكن المسؤولون الماليون من اتخاذ قرارات أفضل بشأن كيفية تخصيص الموارد، وتوجيه الإنفاق العام نحو المشاريع الأكثر أهمية. كما يعزز ذلك من قدرة الدولة على التفاوض مع المؤسسات المالية الدولية، ويسهم في تحسين تصنيفها المالي، حيث يُظهر ذلك التزاماً واضحاً بالشفافية والإدارة الرشيدة للأموال العامة.

من جانب آخر، يشمل القانون التركيز على الإفصاح المالي الكامل عن الممتلكات العامة لضمان الشفافية. يُلزم القانون الجهات الحكومية بتوفير معلومات دقيقة وشاملة حول ممتلكاتها، بما في ذلك قيمة

¹ رمزي علوان وحزمة شخاب، 2024، ص: 16.

الممتلكات، مكان وجودها، حالتها القانونية والإدارية، وأي تغييرات تطرأ عليها. يتيح هذا الإفصاح للجمهور والمؤسسات الرقابية متابعة ومراجعة إدارة هذه الممتلكات، مما يقلل من احتمالات الاستغلال غير المشروع أو الفساد. يوفر هذا الشفافية العامة التي تشجع على الثقة في الإدارة الحكومية وتُعزز من حوكمة المال العام.¹

من خلال هذه التدابير، يعمل القانون على تحسين الكفاءة في إدارة الممتلكات العامة ويضمن استخدامها بشكل يتماشى مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة. كما يساهم في تعزيز قدرة الحكومة على تحقيق استدامة مالية طويلة الأمد، حيث تمثل الممتلكات العامة أحد الأصول التي يمكن أن تساهم في تمويل مشاريع التنمية أو تخفيض الديون العامة إذا أُحسنَت إدارتها.

7. التحديات وآفاق التنفيذ

يظل تفعيل أحكام القانون 07-23 مرهوناً بتوفير النصوص التطبيقية اللازمة وتحديث البنى التحتية المحاسبية والإدارية. يتطلب ذلك تضافر الجهود بين جميع الجهات المعنية لضمان تحقيق الأهداف المنشودة، والتي تتمثل في بناء نظام مالي متكامل، شفاف، وفعال يعكس التزام الجزائر بمواكبة أفضل الممارسات الدولية في إدارة المال العام.

على الرغم من الإمكانيات الكبيرة التي يقدمها القانون رقم 07-23 في مجال تحسين النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، إلا أن تنفيذ أحكامه بشكل فعال لا يزال مرهوناً بعدد من التحديات التي تتطلب جهداً مشتركاً من مختلف الجهات المعنية. واحدة من أبرز هذه التحديات تتمثل في إصدار النصوص التطبيقية اللازمة التي تحدد كيفية تطبيق القانون على أرض الواقع. بدون هذه النصوص، قد تظل العديد من القواعد العامة غامضة أو غير قابلة للتنفيذ بشكل عملي، مما يؤدي إلى تأخير في تنفيذ الإصلاحات ويعرقل تحقيق الأهداف المرجوة.

إصدار هذه النصوص التنظيمية يعد خطوة أساسية لضمان تطبيق القانون بشكل سليم وفعال. فهي تمثل الإطار التفصيلي الذي يحدد الإجراءات الواجب اتباعها، بما في ذلك كيفية إدارة العمليات المالية، وتسجيل الممتلكات العامة، وضمان الشفافية في جميع المعاملات المالية. تتطلب هذه العملية تنسيقاً دقيقاً بين مختلف الأجهزة الحكومية والمؤسسات المالية لضمان أن تكون النصوص التنظيمية متوافقة مع الواقع المالي والتقني للمؤسسات العمومية.²

¹ المرجع نفسه، 2024، ص: 11.

² أحمد نصيروكاميليا سايعي، 2024، ص: 12.

التحدي الآخر يتعلق بتعزيز التكوين المهني للفاعلين الماليين، مثل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. لا يمكن أن يحقق القانون أهدافه دون التأكد من أن هؤلاء الفاعلين يمتلكون المهارات والمعرفة اللازمة لتنفيذ الإصلاحات بفعالية. يشمل ذلك تدريبهم على تطبيق المبادئ الجديدة للمحاسبة على أساس الاستحقاق، وفهم كيفية إدارة الممتلكات العامة بشكل فعال، وكذلك كيفية استخدام الأنظمة المحاسبية الموحدة التي يقدمها القانون. يتطلب هذا التدريب مستويين من التخصص: الأول يتعلق بالمعرفة النظرية للقوانين والإجراءات الجديدة، والثاني يتعلق باستخدام التكنولوجيا الحديثة وأدوات التحليل المالي.¹

إلى جانب تعزيز الكفاءات البشرية، يُعد تحديث الأنظمة المعلوماتية جزءًا لا يتجزأ من عملية تنفيذ القانون. النظام المحاسبي الحديث يعتمد بشكل كبير على تكنولوجيا المعلومات لجمع وتحليل البيانات المالية. يشمل ذلك تحديث البرمجيات المحاسبية لضمان توافقها مع القواعد الجديدة، وتوفير منصات إلكترونية تُمكن المؤسسات من إدارة البيانات بشكل أكثر كفاءة ودقة. استخدام الأنظمة الرقمية يساهم في تقليل الأخطاء البشرية، ويزيد من سرعة الوصول إلى المعلومات المالية، مما يعزز من القدرة على اتخاذ القرارات بسرعة وفعالية.

أحد التحديات الكبرى يتمثل أيضًا في ضمان التنسيق بين الجهات المعنية بتنفيذ القانون. يتطلب القانون تعاونًا بين وزارة المالية، المؤسسات الحكومية المختلفة، المحاسبين العموميين، والهيئات الرقابية لضمان التنسيق الكامل في تنفيذ الإصلاحات. على سبيل المثال، ينبغي أن تتعاون هذه الجهات في تنظيم التدفقات المالية، وضمان صحة البيانات المحاسبية، والتأكد من أن جميع العمليات المالية تتم وفقًا للمعايير الجديدة. أي خلل في التنسيق بين هذه الجهات قد يؤدي إلى تباين في تطبيق القانون، وبالتالي تقليل فعاليته.²

بجانب ذلك، من المهم ضمان مشاركة القطاع الخاص والمستثمرين في عملية الإصلاح، حيث أن التزام هذه الأطراف بمعايير الشفافية والحوكمة سيكون له تأثير كبير على نجاح الإصلاحات. يُتوقع من القطاع الخاص أيضًا أن يلتزم بالقواعد المحاسبية الجديدة، خاصة في حالة أي شراكات مع الدولة أو عندما يتعامل مع الأموال العامة.

على الرغم من أن القانون رقم 07-23 يمثل خطوة كبيرة نحو تحسين النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، إلا أن تحقيق أهدافه يتطلب مواجهة هذه التحديات بشكل متكامل. إن تطوير الكفاءات البشرية، تحديث الأنظمة المعلوماتية، وضمان التنسيق الفعال بين الجهات المعنية هي عناصر أساسية لتطبيق هذا

¹ المرجع نفسه، 2024، ص: 13.

² رمزي علوان وحزمة شخاب، 2024، ص: 19.

القانون بشكل ناجح، مما سيؤدي إلى تعزيز الشفافية المالية، تحسين إدارة المال العام، وتعزيز ثقة المواطنين في الإدارة المالية للدولة.

خلاصة الفصل الرابع

لقد فرضت الحاجة إلى مواكبة التطور والتغير الحاصل في العالم، والإلتساع لدور الدولة في مختلف المجالات إلى الاهتمام أكثر بمجال المحاسبة العمومية من خلال السعي لتطوير نظام المحاسبة العمومية بغية تحسين الإبلاغ المالي للقوائم المالية للقطاع العام بهدف تفعيل الكفاءة والفعالية في إدارة المال العام، ولكون النظام المحاسبي القديم المعتمد في الجزائر يركز على اعتماد الأساس النقدي في إثبات العمليات المالية حال دون تحقيق ذلك. مما استوجب العمل على تطوير المحاسبة العمومية بما يتوافق مع الوضع الدولي العام والتوجه نحو تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام. من خلال إرساء القواعد والبنى التحتية لاعتمادها إذ تساهم هذه الأخيرة في زيادة فعالية التخطيط وتسهيل أخذ القرار وضمان تحقيق الأهداف وكذلك تحقيق الشفافية والمساءلة في الأجهزة الحكومية.

وقد أدى استخدام نظام المحاسبة العمومية التقليدي لوقت طويل إلى ظهور مشكلات محاسبية مختلفة مثل تقييم الموجودات الثابتة، مما استوجب إطلاق مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية من أجل تحسين تسيير المالية العمومية فوجب على الحكومة بذلك وضع التزام حكومي واضح الأهداف.

الخاتمة العامة

تعد المحاسبة العمومية الركيزة الأساسية لشؤون الدولة المالية فهي تلعب دورا هاما بشقيها النظري والتطبيقي كما يعد نظام المحاسبة العمومية الأداة التي تعكس سياسات وبرامج ونشاط الدولة، وأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الحكومية في استخدام الموارد المالية وبذلك فهو يعكس مراحل وخطوات المسار الموازناتي للدولة، بدءا بعملية تحضير الميزانية إلى غاية الرقابة عليها. من خلال توفير المعلومات المتمثلة في القوائم المالية المتعلقة بنشاط الهيئات العمومية التي تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

لذلك حظي موضوع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر كما في دول العالم أهمية بالغة لكونه الإطار الذي يقوم بتخصيص وإنفاق وإدارة المال العام. ومن الواضح أن السلطات الجزائرية تدرك تماما أن الأطر القانونية والتنظيمية الحالية لم تعد تستجيب لمتطلبات تطوير تسيير الأموال العمومية، فالناظر في المحاسبة العمومية الحالية في الجزائر يدرك أنها محاسبة نقدية تركز أساسا على تسجيل المدفوعات فعلا وما تم تحصيله فعلا بغض النظر عن التزامات الدولة وحقوقها اتجاه الغير أي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار دمة الدولة وهذا ما يجعل الإطار المحاسبي للدولة الحالي عاجز عن تقديم الوضعية المالية الحقيقية للدولة في تسيير الموارد فضلا عن تماشيه مع الممارسات الدولية، خصوصا مع التغيرات العالمية في مجال المحاسبة العمومية كصدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي أصبحت نموذج يساعد على تحقيق الشفافية والمساءلة ومؤشر لقياس الأداء في الوحدات العمومية وجب اعتمادها كوسيلة لتطوير محاسبة القطاع العام.

أصبحت الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعد ضرورة حتمية وليست خيار أمام الدول لمسايرة التطورات، مما يسمح للحكومات بإعطاء نظرة وقرارة واضحة وشفافة للإيرادات والنفقات التي تقوم بها الدولة وكيفية تسيير المال العام وهذا ما لا يوفره الإطار المحاسبي العمومي في الجزائر الذي عجز عن تقديم نظرة شاملة عن نشاط الدولة إلى جانب عدم مسابته للمعايير الدولية المعمول بها حاليا، الأمر الذي جعل من الضرورة تبني إصلاحات تتوافق مع الممارسات الدولية والانتقال من المحاسبة على أساس النقد إلى محاسبة الذمة.

وفي هذا الصدد، قامت الجزائر باختيار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي يمكن تطبيقها مع اجراء تبسيطات وتغييرات عليها تتلاءم مع الوضع الاقتصادي الداخلي كخطوة أولى كما قامت بعصرنة

وتطوير أنظمة الميزانية ونظام المحاسبة العمومية وبرامج المعلوماتية المعتمدة والعمل على تأهيل الطاقة البشرية مما يوحي إلى وجود رغبة فعلية وحقيقية لإصلاح محاسبة القطاع العام.

وقد قمنا في هذه الدراسة بتسليط الضوء على المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال دراسة وتقييم واقع نظام المحاسبة العمومية ومشاريع إصلاحها ومدى توفيق هذه الأخيرة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المعمول بها، وذلك من خلال ما تناولته الفصول الأربعة المكونة للدراسة، حيث تطرقنا في الفصل الأول لنظام المحاسبة العمومية فقما بعرض الإطار النظري للمحاسبة العمومية من كل جوانبه، في حين تناول الفصل الثاني عرض للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في تطوير المحاسبة العمومية من خلال الممارسات السليمة والحديثة، أما الفصل الثالث فقد خصص لتقييم واقع النظام المحاسبي العمومي الحالي في الجزائر بداية بمدونة حسابات الخزينة والانتقال للمخطط المحاسبي للدولة، ثم الفصل الرابع الذي يحتوي على الإطار العام لإصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر.

وبعد التحليلي والاستقراء الذي أجريناه في مختلف فصول البحث في محاولة لإيجاد الأجوبة المناسبة لإشكالية البحث والتساؤلات الفرعية المتفرعة منها، توصلنا في النهاية إلى ضبط وصياغة نتائج البحث وكذا الاقتراحات وآفاق الدراسة.

النتائج

- يتم إصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر، بدءا بالإصلاح الميزانياتي واعتماد موازنة البرامج متوسطة المدى والتي يعتمد بالدرجة الأولى على النتائج، إلى غاية تحديث إجراءات تنفيذ النفقات والإيرادات العمومية، كما أن الجزائر تسعى إلى وضع مشروع إصلاحي على ضوء المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع مراعاة خصوصية البيئة المحلية والوضع الاقتصادي للبلاد.
- يعاني نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من عدة نقاط الضعف فهو يعتمد على إطار قانوني محدود به العديد من النقائص مما جعله غير قادر على مجارة الممارسات العالمية في تسير المال العام أو حتى إعطاء نظرة صادقة وواضحة عن الذمة المالية للدولة.
- أتاح تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بنسبة 27% إلى تحسين جودة الإبلاغ المالي للدولة، إذ أن تبني هذه المعايير سيؤدي إلى توفير بيانات مالية متسقة وواضحة لمستخدميها، كذلك اعتماد نظام محاسبي كفاء يخضع للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والتي تعتبر من أفضل

الممارسات الدولية الحالية لإعداد القوائم المالية في المؤسسات العمومية باعتبارها يساهم بشكل كبير في المصادقية وحوكمة تسيير المال العام ويجعل السلطة أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها وبالتالي زيادة الشفافية والمساءلة.

- تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في تسجيل الإيرادات والنفقات وعرضها في قوائم مالية دقيقة أصبح ضرورة حتمية، حيث لا يسمح الاعتماد على أسس تقليدية في التسجيل المحاسبي بالاستجابة للتطورات المتسارعة، كما ان الاعتماد على نظام محاسبي عمومي وفق أساس النقدي لا يتماشى ومتطلبات الشفافية ولا يعكس المركز المالي للدولة لدى تطلب الامر التطوير في طرق التسجيل المحاسبي والانتقال من المحاسبة على أساس النقد التي يتم فيها تسجيل المقبوضات والمدفوعات وإهمال أصول الدولة إلى أساس الاستحقاق الذي يتم تسجيل كل العمليات المالية للدولة وقت حدوثها مع تسجيل ذمة الدولة مما يمكن من متابعة التنفيذ وقياس الأداء حسب متطلبات التسيير العمومي.
- إعتداد الجزائر على الأساس النقدي في المحاسبة العمومية جعلها غير قادرة على إعطاء صورة صادقة وشفافة عن الذمة المالية للدولة وتسيير المال العام، بالإضافة إلى عدم تماشيه مع التقنيات الحديثة لمعالجة المعلومات مما يآثر على جودة البيانات المالية ومنه فان النظام المحاسبي العمومي الجزائري يشوبه العديد من أوجه القصور التي تجعله غير قادر على تلبية حاجيات المستخدمين.
- يتحدد الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ثلاثة مفاهيم قانونية وإدارية ومحاسبية وقد تطور بتطور دور الدولة من نظام لرقابة الصرف والتحصيل إلى نظام يبحث عن انجع الطرق لترشيد وتسيير المال العام من أجل تلبية احتياجات المجتمع.
- لم تعد الأطر القانونية والنصوص التنظيمية التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر تستجيب لمتطلبات التسيير السليم للمال العام وللتطورات السريعة الحاصلة في العالم وهذا نظرا لقدمها مما استوجب إطلاق مشروع اصلاح عام للمحاسبة العمومية.
- يشوب النظام المحاسبي العمومي في الجزائر العديد من أوجه القصور لعدة أسباب منها استخدام الأساس النقدي مما جعله لا يستجيب لحاجيات المستفيدين، كما ان عصرنته تتطلب الاستفادة من فروع المحاسبة كمحاسبة التكاليف والانتقال إلى اعتماد أساس الاستحقاق وأسلوب موازنة البرامج والأداء تماشيا مع التطورات الحاصلة في العالم.
- هناك اختلاف كبير بين الإطار المحاسبي الحالي ومشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي يتبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من حيث العرض والافصاح والاعتراف. كما يمكن القول أن مشروع المخطط المحاسبي يعتبر مستمد من التجربة الفرنسية خصوصا في طريقة التكييف مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

- يرتكز اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر على الإصلاحات المالية الشاملة، والتي يجب أن تتكيف مع التغيرات المجتمعية والوضع الاقتصادي للدولة، لتعكس المتطلبات الوطنية والدولية. كما ان اصلاح المالية العمومية قد يستغرق بعض الوقت لكنه ضرورة اقتصادية في النهاية تتطلب استمرارية في العمل وشجاعة في اتخاذ القرار.
- تحديث وإصلاح نظام المحاسبة العمومية يجعل من الممكن ادماج إدارة الميزانية والمحاسبة وكذلك أصحاب المصلحة من أجل تحقيق الإدارة القائمة على النتائج وقياس الأداء، ويمكن أن يصبح النظام المحاسبي الجديد أداة لا غنى عنها لضمان جودة المحاسبة مع تزويد الإدارة العمومية بمعلومات أكثر دقة وصدق من جهة وتشارك في توفير بيانات موثوقة وشاملة لعم اتخاذ القرار.
- عرف تنفيذ مشروع الإصلاح للمحاسبة العمومية في الجزائر تأخرا كبيرا في التنفيذ وذلك لعدة صعوبات وعراقيل كتأخر صدور القانون المتعلق بقوانين المالية، وضعف تدريب وتكوين الموظفين وغياب التنسيق بين مختلف مؤسسات الدولة.
- تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أفضل الممارسات الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات العمومية نظرا لمساهمتها في تطوير المحاسبة العمومية وتشجيع الدول على تبني أساس الاستحقاق بهدف تحسين جودة الإبلاغ وتحقيق الشفافية والمساءلة.
- تعتمد المحاسبة العمومية في الجزائر على الأساس النقدي الذي يعتمد على حركة النقدية بدون الاهتمام بإظهار حقوق والتزامات الدولة وهو لا يتماشى مع الممارسات الدولية كما لا يتماشى ومتطلبات الشفافية مما استوجب الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق تدريجيا.
- يسمح أساس الاستحقاق بتحديد كافة حقوق والتزامات الدولة وإظهار الذمة المالية لها، وتحديد المركز المالي والبيانات الكافية والموضوعية لإعداد قائمة المركز المالي والمقارنة بين الفترات حيث تركز محاسبة الاستحقاق على سياق أوسع لتغيير التسيير العمومي، مما استوجب التغيير للأساس المحاسبي المعتمد ولا يمكن أن يتم التحول إلا في إطار إصلاح شامل.
- التحول الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يجب ان يتم تدريجيا وبشكل مدروس مع الأخذ بالاعتبار العوامل المحلية والاقتصادية للبلاد مما يسمح لتهيئة البيئة تقنيا ومهنيا وذلك لتحقيق أفضل النتائج المرجوة، كما أن نجاح استراتيجية التحول يرتبط بالبيئة التي سيطبق فيها والتفاوت بين الهيئات العمومية في قدرتها على استيعاب متطلبات تلك المعايير وتوفير الكفاءات المهنية القادرة على تطبيق تلك المتطلبات.

- تتبع الجزائر نمط التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق خصوصية البيئة الجزائرية والأوضاع الاقتصادية الخاصة، وهو نفس النمط الذي اتبعته بعض الدول كفرنسا كما تم اعتماد نفس مبادئ الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية.
- إعتداع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يكون بنفس الكيفية لجميع المعايير فليست كلها لها نفس النطاق فبعضها يحدد مبادئ عامة تتطبق على جميع المعايير والبعض الآخر يحدد شروط خاصة محددة لمعايير معينة.
- جاء القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية بعدة توجهات في عملية تحضير إعتداعات قانون المالية من أجل إصلاح منظومة الميزانية بإعتبارها أحد ركائز التنمية الاقتصادية وتعزيز الشفافية باعتماد تصنيف جديد لمشروع المالية وإعادة هيكلة الميزانية واستحداث حسابات خاصة للخزينة كما قام بتعديل إجراءات الخاصة بحسابات التخصيص الخاص.
- جسد القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية آليات حديثة للرقابة على المال العام، عن طريق تقنيات قياس الأداء وحق السؤال والإستجواب من طرف البرلمانين كوسيلة لتفعيل الرقابة . ولتحقق من مدى إحترام الرخصة البرلمانية من طرف الحكومة. كما أكد على ضبط وتسوية قانون الميزانية كآلية لرقابة البعديّة، وإعتمد الرقابة الدستورية بإعتبارها من أهم الضمانات السياسية لحماية حقوق والحريات العامة والفردية إلى جانب رقابة مجلس المحاسبة من خلال تعزيز دوره في سياق الإصلاح الميزانياتي.
- يؤسس القانون العضوي 15-18 للإطار العام الذي تسجل فيه مشاريع قوانين المالية، وكذا الكيفيات المتعلقة بتحضيرها ومناقشتها ثم المصادقة عليها، وهو التسيير المتمحور حول النتائج إستنادا لبرامج محددة الأهداف وفقا لغايات المصلحة العامة. فقد جاء القانون العضوي 15-18 كثمرة لمسار إصلاح إمتد لعقود، يسعى لتجسيد إصلاح إطار تسيير المالية العمومية وتوجيهه نحو النتائج، وكذا تحقيق التحول في عملية صناعة القرار المالي العمومي، وتعزيز شفافيتها وجعل القرار المالي في صميم المناقشة البرلمانية.
- يسعى القانون 15/18 لإحداث تحول في مفهوم الرقابة من منطق مراقبة الانتظام إلى منطق تقييم أداء السياسات العامة التي تمنح للسلطة التشريعية صلاحيات أوسع فيما يتعلق بالرقابة على النشاط الحكومي، وتعزيز العلاقة بين البرلمان ومجلس المحاسبة نحو الاهتمام بتقييم فعالية وكفاءة العمل العمومي.

- يعتبر صدور القانون 23/07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي أهم خطوة تم إنجازها فيما يخص الإصلاح المحاسبي حيث جاء في إطار التوافق مع الإصلاح الميزانياتي، وحمل في أحكامه إصلاحات جوهرية لنظام المحاسبة العمومية سيكون لها الأثر الجيد على تسيير المال العام.
- جاء القانون 23/07 في إطار التحضير لتطبيق المحاسبة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة بهدف التلاؤم مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام ، كما فصل في أنواع الرقابة التي نص عليها القانون العضوي 15/18 بهدف تعزيز الشفافية في المال العام وترشيد الإنفاق العام.
- يعتبر التحديث الذي جاء به القانون 23/07 فيما يخص الدور والمسؤولية الجديدة للمراقب الميزانياتي بمثابة تدارك للنقائص الموجودة ضمن دوره ومسؤولياته السابقة والتي كانت تشكل أبرز الانتقادات ضمن القانون 90/21.

الإقتراحات

- على السلطات التنظيمية والتشريعية والرقابية تكريس المزيد من الجهود والاهتمام بالمحاسبة العمومية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خصوصا ما يتناسب مع الوضع الاقتصادي للبلاد من أجل تحقيق معادلة التكيف قبل التنفيذ.
- وضع خطة اصلاح متزامنة للمحاسبة العمومية بين الميزانية والمحاسبة العمومية وبالأخص تأثير المعايير المحاسبية الدولية على إعداد الموازنة العامة للدولة، وإعداد دليل حسابات موحد لجميع الإدارات العمومية.
- الاستفادة والاستلهام من التجارب الدولية في هذا الصدد مما يفعل تنفيذ الإطار المحاسبي بطريقة سليمة وتكييفه مع السياق وعمليات الدولة.
- تفعيل عملية الجرد لممتلكات الدولة وتقييم الأصول الملموسة وغير الملموسة وذلك على المستوى الوطني وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وتقييدها في حسابات الدولة للمخطط المحاسبي للدولة الجديد.
- اقتراح نموذج لتفعيل محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف في جميع المؤسسات العمومية بهدف قياس كفاءة الأداء والفعالية.
- تفعيل دور تكنولوجيا الاعلام والاتصال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القطاع العام.
- وضع برامج تدريبية لرفع مهارات الأفراد العاملين في مجال النظام المحاسبي العمومي.
- الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق وبشكل تدريجي بغية قياس الأداء ومعرفة الذمة المالية للدولة والوضع المالي الحقيقي.

آفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة، هناك عدة مواضيع ذات صلة وطيدة بها لم يتم التطرق لها لكنها تفتح مجالات لباحثين آخرين للخوض فيها وسد الثغرة التي تتركها البحوث الحالية، ولعل أهمها يتمثل فيما يلي:

- موضوع الارتفاع اللافت لتكلفة تحصيل الضرائب العادية التي تشكل رهان كبير بالنسبة لإيرادات الميزانية العامة للدولة في الجزائر.
- البحث عن أنسب الطرق لتقييم الممتلكات العمومية العقارية في الجزائر بين طريقة التكلفة التاريخية وطريقة التكلفة العادلة تمهيدا لعرضها في وثائق الميزانية العامة بشكل يعكس بصدق حقيقة المركز المالي للدولة.

كما أن وضع مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر موضع التنفيذ سي طرح المزيد من الإشكالات التي تظهر حال التطبيق، خصوصا في ظل بيئة تتسم بالتعقيد تتداخل فيها العديد من المتغيرات الاقتصادية والسياسية، مما يؤثر بشكل كبير على ظروف تنفيذ الرؤية التي جاء بها مشروع الإصلاح، وهذا ما سيفتح المجال لظهور إشكالات جديدة تحتاج لمزيد من البحث والدراسة.

زد على ذلك، فإن تجاوز مرحلة التطبيق المبدئي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يقودنا إلى التدرج في تبني المزيد من المعايير التي تسعى لترشيد النفقات العمومية مما يطرح إشكال المفاضلة بين تلك المعايير ومطابقة مضامينها مع خصائص البيئة الاقتصادية في الجزائر.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I الكتب

1. إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، 2002
2. إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة عام 2010.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2009.
5. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2008.
6. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007.
7. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2022.
8. أحمد توفيق، إدارة أعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1999
9. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003
10. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003
11. إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
12. إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010

13. بخزاز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير البنكي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003
14. بساعد علي، المالية العمومية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998
15. بشير عبد العظيم البنا ، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2011.
16. بشير عبد العظيم البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 01، 2011.
17. بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007
18. الجعارات جمال خالد، معايير التقارير المالية الدولية IAS.IFRS، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 45.
19. الجعارات خالد جمال، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2018.
20. جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2004.
21. جميلة جمعا سي، الميزانية العامة للدولة، دار بلقيس، الجزائر، 2010.
22. الحجاوي حسام أبو علي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004.
23. حسن عواضة، المالية العامة، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1978.
24. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العامة، الطبعة الثانية، دار المحمدية، 2001
25. خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، الأردن، عمان، ط 1، ج 1، 2018.
26. خلف عبد الله الوردات، سهيل بسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
27. شاكر القرويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000

28. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 1992.
29. صلاح الدين عبد المنعم ، المحاسبة الحكومية والقومية ، الطبعة الأولى ، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013.
30. عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990.
31. العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية دروس وتطبيقات محلولة، دار الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2021.
32. فتح الله ولعون، الاقتصاد السياسي توزيع مداخيل النقود والائتمان، دار الحداثة للطباعة والنشر، لبنان، 1981.
33. فضيل شبلي، حمزة عبد الكريم، المحاسبة والمالية العامة، قصر الكتاب، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004.
34. قاسم إبراهيم الحسني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
35. قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999.
36. لؤي وديان و زهير الحدر ب ، المحاسبة الحكومية ، دار البداية ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى ، 2010.
37. لؤي وديان و زهير الحدر ب ، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى ، عمان، الأردن، 2010.
38. مبارك صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
39. مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجلد الجزء الأول المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، 2014.
40. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء 03، طبعة عام 2021.

41. محمد أحمد الحجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون سنة نشر، عمان، 2007
42. محمد السيد سرايا وسمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000
43. محمد الصغير يعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003
44. محمد خالد المهاني، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية مقارنة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012.
45. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة السادسة، 2014
46. محمد عادل إلهامي والسيد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2005.
47. محمد عباس بدوي وأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000
48. محمود البياتي، تحليل البيانات الاحصائية باستخدام برنامج SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005
49. محمود حميدات، النظريات والسياسات النقدية، دار الملكية، الجزائر، 1996
50. محمود رأفت سلامة ، المحاسبة الحكومية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
51. مسعد محمد فضل وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
52. مسعي محمد، المحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003،
53. مطر ، محمد عطية ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس ، العرض ، الإفصاح ، الطبعة الأولى، داروائل للنشر ، عمان ، 2004 .
54. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991
55. المنظمة العربية للعلوم الادارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الادارية، عمان، 1980

56. نادية ضريفي، تسيير المرفق العام والتحويلات الجديدة، دار بلقيس، الجزائر، 2010.
57. نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009.
58. يحيى دنيدي، المالية العمومية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
59. يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
60. فؤاد علي سعد حبابة، المحاسبة الحكومية، دار الابتكار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
61. مهدي مأمون الحسين، المحاسبة الحكومية، دار الإعصار العلمي للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
62. قنوش مولود، المحاسبة العمومية أسس ومبادئ وفق القانون العضوي 15-18 والقانون رقم 07-23، دار إلباء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2024.

II مذكرات ورسائل الجامعية

1. الأسود صادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011.
2. بلحمري سمية، مشروع اصلاح محاسبة الدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019/2020.
3. بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور ثالث، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020/2021.

4. بوعبانة فتيحة، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور ثالث، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2020/2019.
5. توفيق عبد الجليل، خالد البدور، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2009.
6. الجوري فتيحة، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في اصلاح النظام الموازني بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013 . 2014
7. حاج جاب الله أمال، إصلاح محاسبة الدولة دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة، مذكرة تخرج، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر 2004
8. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014.2013
9. عامر مريم، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور ثالث، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2021/2020.
10. عشة فاطمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور ثالث، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2022/2021.
11. فوقو فاطمة، حكومة الحسابات الخاصة لمخزينة كمدخل لترشيد الموازنة العامة لمدولة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017.
12. مرغيت عبد الحميد، أساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015.

13. مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور ثالث، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016/2017.
14. المهاني محمد خالد، حسن عبد الكريم سلوم، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 65، العراق، 2007.
15. موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2014-2015.
16. ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة احمد دراية، أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2019-2020.
17. وشاح محمود عبد الله محمود، الاطار العام للتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
18. يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015-2016.

III المقالات والملتقيات:

1. آسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية العمومية وحماية المال العام، الكجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 07، العدد 02، 2021.

2. براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2016.
3. بربر أحمد وصديقي مسعود، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في اصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري، مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، المجلد 6، العدد 2، جامعة احمد دراية بشار، الجزائر، 2023.
4. بطاهر بختة، نحو إصلاح أهم تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال إرساء جودة التقارير المالية، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و 02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي ألمانيا، برلين، 2022
5. بعاشي خالد، نصر حميداتو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الادارتن العمومية في الجزائر، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 2، جامعة اليزي، الجزائر، 2022.
6. بن غماز ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه في القانون العام كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017-2018
7. بوجلال أحمد، إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، المجلد 15، العدد 02، 2018
8. بوخالفي مسعود، هواري معراج، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية دراسة تحليلية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016
9. بوخالفي مسعود، هواري معراج، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، المجلد 02، العدد 31، الجلفة الجزائر، 2022.
10. بوستة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005/2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، محاسبة تدقيق وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015 . 2016

11. بوعبانة فتيحة وحسياني عبد الحميد، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021.
12. بوعبانة فتيحة، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2020/2019.
13. بوكفوسة أمحمد، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق دراسة حالة الجزائر، مجلة المالية والأسواق، المجلد 9، العدد 2، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2022.
14. ثابتي الحبيب، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الدعامة الأساسية لإصلاح الإدارة العمومية وترشيد الانفاق العام، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، الجزائر، المجلد 4، العدد 3، 2015.
15. جابي أمينة هناء، أهمية اصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، العدد 08، المجلد 04، 2017.
16. جابي أمينة هناء، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، العدد 04، المجلد 02، الجزائر، 2017.
17. جابي أمينة هناء ووملياني حكيم، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد 10، المجلد 02، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2017.
18. الجزراوي إبراهيم محمد علي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 2، 2012.

19. الجعارات خالد جمال ، خالد جمال شتيوي، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS_IFRS_IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24_25 نوفمبر 2014.
20. الجعارات خالد جمال، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014.
21. الجعارات خالد جمال، دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24-25 نوفمبر 2014.
22. حابي أحمد، مراح نور الهدى، قراءة لمشروع المعيار الجزائري للمحاسبة العمومية رقم 13 والمتعلق بالمخزونات في ظل المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 12، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، مجلد 10، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021
23. حوري عمر، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر واقع وآفاق، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، العدد 02، المجلد 05، الجزائر، 2016
24. خبيطي خضير ومونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، المجلد 01، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016
25. خبيطي خضير ويونس منى، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 02، العدد 01، 2016.
26. خبيطي خضير ويونس مونة، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المالية، العدد 2، جوان 2016.
27. خلف الله بن يوسف وقويدر معاش، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 31، العدد 02، 2016.

28. خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، مجلد 1، العدد 10، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2016.
29. خماس حسين، تطوير المحاسبة العمومية لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مخبر الإصلاحات الاقتصادية بالتعاون، المدرسة العليا للتجارة، العدد 15، 2013.
30. خماس حسين، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 05، المجلد 04، 2001.
31. خماس حسين، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، العدد 05، المجلد 04، 2011.
32. دويبي عبد الجبار، قاسم حدة، إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الوطني الافتراضي حول مشروع إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، يوم 20 ديسمبر 2022، المركز الجامعي شريف بوشوشة أفلو، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2022.
33. ربيعي مريم، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين الأداء الحكومي والحد من الفساد المالي، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية ألمانيا، برلين، 2022.
34. روبينة عبد السميع، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر، 2011.
35. سحنون مصعب، كنوشة عبد الوهاب، مدى تطابق المحاسبة العمومية الجزائرية مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 01 في عرض المعلومات المالية للأداء المالية، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

- IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي
ألمانيا، برلين، 2022.
36. السعيد أحمد يوسف ، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة
الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 05، العدد 02، ديسمبر 2014،
37. السعيد أحمد يوسف، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد
والتنمية البشرية، مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر، جامعة لونيبي علي البليدة 2،
المجلد 5، عدد 2، 2014.
38. السعيد أحمد يوسف، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق
متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة أبعاد اقتصادية، مجلد 12، عدد 01،
جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2022.
39. السقا زياد هاشم، علي مال الله السندي، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات
الحكومية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 18، جامعة تكريت، العراق،
2010.
40. شخاب حمزة وموجاري رضوان، تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح
الميزانياتي في الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عباس لغرور خنشلة،
المجلد 07، العدد 02، 2022.
41. صابة أمين وكمال بن موسى، دراسة تحليلية للقانون العضوي رقم 18-15 وأهيته في
تحسين أداء القطاع العام في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة الجزائر
3، المجلد 08، العدد 01، 2020.
42. ضريفي نادية، حاج جاب الله أمال، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة
الدولية في القطاع العام، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 01، العدد 07، جامعة عمار
ثليجي الأغواط، جانفي 2018
43. ضريفي نوال وضريفي الصادق، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في
عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية
، المجلد 01، العدد 10 ، جامعة مسيلة، الجزائر، جوان 2018 .

44. طويلب محمد، آفاق تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر الآثار والتحديات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 5، العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر، 2022.
45. عبدون ايمان، اتجاهات عصرة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد 03، المجلد 05، الأردن، 2018.
46. عبود ميلود، تقاوي العربي، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 3، المجلد 5، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017.
47. عفاف لومازية، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة سوق اهراس، المجلد 04، العدد 02، 2020.
48. عوادي مصطفى، رحيمة سدر، فتحي لعموري، تجارب بعض الدول العربية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و 02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية ألمانيا، برلين، 2022.
49. فراج عثمان محمد ياسين وعزام محمد عبد المجيد أحمد وآخرون، تقييم أساليب إعداد الموازنة العامة، المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، مصر، المجلد 6، العدد 1، 2022.
50. قاسي يوسف، بن سنة ناصر، دور الخزينة العمومية في تنفيذ نفقات التجهيز، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 3، العدد 2، جامعة جيجل صديق بن يحي، الجزائر، ديسمبر 2019.
51. قاضي فاطمة الزهراء، متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية في القطاع العام في الجزائر في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و 02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية ألمانيا، برلين، 2022.

52. قمو آسية، عائشة سلمى كبحلي، نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و 02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي ألمانيا، برلين، 2022.
53. قيمو آسية، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 07، العدد 02، 2021
54. لعلايية مالك، زرقين عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، العدد 15، جامعة المسيلة، 2016.
55. لعلايية مالك، زرقين عبود، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، حويات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، مجلد 3، العدد 3، 2016.
56. لكحل محمد ولكحل حياة، عصنة نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، المؤتمر الدولي الافتراضي يومي 01 و 02 أكتوبر، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي ألمانيا، برلين، 2022
57. مرغني وليد ودمدوم زكرياء، الحاج عامر، مقارنة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 01، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2021.
58. مزياني نور الدين وحفصي مريم، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 2، مجلد 1، جوان 2019، الجزائر.
59. مسعودي علي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل التوجه نحو عصنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد 04، المجلد 01، 2018

60. مسعي محمد، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر أهميته وصعوبات تطبيقه، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 10، العدد 02، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2020.
61. مصطفى عمراني، PCE المشروع الإصلاحي على مستوى الخزينة العمومية، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المجلد 07، العدد 01، 2021.
62. المعاضيدي منى سالم و باشي دلال ، تقييم كفاءة تطوير النظام المحاسبي في العراق ، مجلة تنمية الرافدين، العدد 82، المجلد 28، جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2006.
63. نقموش عادل، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA_ IFRS_ IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24. 25 نوفمبر 2014.
64. وحيد خليل والسعيد قاوي، أدوات الرقابة على الأموال العمومية في ظل إصلاحات القانون العضوي 18_15، مجلة الدراسات والبحوث القانونية، جامعة المسيلة، المجلد 08، العدد 02، 2023.
65. نعيمة خطاب وخيضر خنفري، التنظيم القانوني للصفقات العمومية في ظل القانون 23- 12 المتعلق بالقواعد العامة للصفقات العمومية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 2، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2024.
66. أمينة رايس، قراءة أكاديمية في القانون 23-12 يحدد القواعد العامة للصفقات العمومية، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 9، العدد 1، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2024.

1. النصوص التشريعية والتنظيمية

1. القانون رقم 23-07، المؤرخ في 23 جوان 2023 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.
2. القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية.
3. المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313، المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.
4. الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 والمتعلق بالنقد والقرض.

5. الرسوم التنفيذي رقم 20-335 المؤرخ في 22 نوفمبر 2020 يحدد كفاءات تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى.
6. المرسوم التنفيذي رقم 20-403 المؤرخ في 29 ديسمبر 2020 يحدد شروط نضج وتسجيل البرامج.
7. المرسوم التنفيذي رقم 21-62 المؤرخ في 08 فيفري 2021 يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة.
8. المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024 يحدد محتوى وكفاءات تطبيق المحاسبة العمومية.

IV المواقع الإلكترونية

1. www.ifac.org

2. <https://tresor.mf.gov.dz/reforme-comptable>

ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية

I Ouvrages

1. Bissaad Ali, Droit de la comptabilité publique, édition Houmma, Alger, 2004
2. García Félix Madrid, Developments and challenges in public sector accounting, Journal of public budgeting, accounting & financial management, vol 26, n 02, 2014
3. IFAC, IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, edition 1, 2016
4. International Federation of Accountants, IPSAS adoption by governments, IFAC, New York, 2007
5. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Study n 14, Trasition to the Accrual Basis of Accounting, IFAC, New York, 2003

6. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Study n 02 elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York, 1993
7. Kobtane Mohamed, Le trésor public, O.P.U, Algerie, 1999.
8. Robert Obert, Pratique des normes IFRS norme IFRS et us gaap, Dunod, Paris, France, 5ème édition, 2013
9. Stéphane Brun, Guide d'application des normes IAS/IFRS, Berti, Alger, 1^{er} édition, 2011.

II Lois, rapports, revues :

1. Accounting Standards Board, Financial Reporting Standards, Reporting Financial Performance Better Accounting for Taxpayer's Money : Resource Accounting and Budgeting in Government, Consultation Paper, United Kingdom, 1994
2. Acha Fatima ,Ghouin Larbi, La Reforme Comptable de l'État en Algérie et la Nécessite de la Mise en Place du Système d'Information Intègre , Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Université d'Alger3, vol 14, n 01, 2020.
3. Aurelia Ștefănescu & Eugeniu Țurlea, Accural Accounting, Foundation for the Financial Reporting into the Public Sector Entities, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(2), 2011.
4. Belacel brahim, Reforme de la comptabilité de l'état en Algérie, Université Paris 1 Pantheon, Serbonne, 2018.
5. Hasaan A. G. Ouda, Making Governmental Accounting More Practice-Relevant : Practitioner's Perspective, Proceeding of 15th CIGAR (Comparative International Government Accounting Research) Conference, Malta University-Malta, June 4-5, 2015.
6. IFAC & CIPFA, International Public Sector Financial Accountability Index 2021 Status Report, International Federation of Accountants, Retrieved from www.ifac.org.
7. IPSASB. handbook of international public sector accounting standard pronouncements (Vol. 01). new york: IFAC, 2015.
8. IPSASB ,Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York: International Federation of Accountants (IFAC), 2025.

9. MESSAOUD NACER Nassima, La réforme de la comptabilité de l'Etat, Mémoire de fin d'études, Institut d'Economie Douanière et Fiscale Créé par convention Algéro-Tunisienne, Tunisie, 2017
10. Ministère de finance, communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, 2000.
11. Ministère de finance, Nomenclature des comptes du trésore, direction générale de comptabilité, 1998
12. Ministère de finance, projet d'architecture des comptes de l'Etat, direction générale de comptabilité, 2007.
13. Ministère de finance, Projet d'architecture des comptes de l'Etat, direction général de comptabilité 31/10/2007.
14. Ministère de finance, Projet d'instruction relative aux modalités générales de classement et de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état, 2007.
15. Ministère de finance, Rapport de la Direction General de la Comptabilité Publique, synthèse de diagnostic preminaire par secteur de système de la comptabilité publique, 2000.
16. Ministère de finance, textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01, direction générale de comptabilité, 2005
17. Ministère des finances, communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'état, direction générale de la comptabilité, Algérie, 2005.
18. Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, Plan comptable de l'état en droit constates, Nomenclature des comptes Règles de fonctionnement des comptes et Nomenclature commentée des comptes, 2021.
19. Ministère des finances, instruction générale sur la comptabilité du trésor, sous direction de la documentation, tome I.2007.
20. Ministère des finances, Nomenclatures des comptes du trésor, direction générale de trésor, Algérie, 1998.
21. Ministère des finances, Rapport préliminaire sur le PCE transitoire, projet de Modernisation budgétaire, Restructuration du circuit de la dépense, Plan comptable de l'État, 2021.

1.Contenu et modèles d'états financiers

1.1 Etat net

DESIGNATIONS	N	N	N	N - 1	N-2
	Brut	Amort/Prov	Net	Net	Net
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations financières					
Total actif immobilisé					
ACTIF COURANT (hors trésorerie)					
Stocks					
Créances					
. Redevables					
. Clients					
. Autres créances					
Charges constatées d'avance					
Total actif circulant (hors trésorerie)					
TRESORERIE					
Disponibilités					
Autres composantes de trésorerie					
Equivalents de trésorerie					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL DES ACTIFS (I)					
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables					

Titres non négociables					
Autres emprunts					
Total dettes financières					
DETTES NON FINANCIERES					
Dettes de fonctionnement					
Dettes d'intervention					
Produits constatés d'avance					
Autres dettes non financières					
Total dettes non financières					
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total provisions pour risque et charges					
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)					
Total autres passifs					
TRESORERIE					
Correspondants du trésor et personnes habilitées					
Autres					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)					
Report des exercices antérieurs					
Ecarts de réévaluation et d'intégration					
Solde des opérations de l'exercice					
SITUATION NETTE (III=I-II)					

1.2 L'état de performance financier

L'état des charges nettes		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel			
	Achats, variations de stocks et prestations externes			
	Dotations aux amortissements, provisions et aux dépréciations			
	Autres charges de fonctionnement			
	Total charges de fonctionnement direct (I)			
	Subventions pour charges de service public			
	Dotations aux provisions			
	Total charges de fonctionnement indirect (II)			
	Total charges de fonctionnement (III=I+II)			
	Ventes de produits et prestations de services			
CHARGES	Production stockée et immobilisée			
	Reprises sur provisions, sur dépréciations			
	Autres produits de fonctionnement			
	Total produits de fonctionnement (IV)			
	Total charges de fonctionnement nettes (V=III-IV)			
	Transferts aux ménages			
	Transferts aux entreprises			
	Transferts aux collectivités territoriales			
	Transferts aux autres collectivités			
	Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de			

	l'Etat			
	Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	Total charges d'intervention (VI)			
	Contributions reçues de tiers			
	Reprises sur provisions et sur dépréciations			
	Total produits d'intervention (VII)			
	Total charges d'intervention nettes (VIII=VI-VII)			
CHARGES FINANCIERE NETTES	Intérêts			
	Pertes de change liées aux opérations financières			
	Dotations aux amortissements, provisions et dépréciations			
	Autres charges financières			
	Total charges financières (IX)			
	Produits des immobilisations financières			
	Gains de change liés aux opérations financières			
	Reprises sur provisions, sur dépréciations			
	Autres intérêts et produits assimilés			
	Total produits financiers (X)			
	Total charges financières nettes (XI=IX-X)			
	TOTAL DES CHARGES NETTES (XII=V+VIII+XI)			

1.3 Etat des produits régaliens nets

PRODUITS REGALIENS NETS	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Impôt sur le revenu global Impôt sur les bénéfices des sociétés Impôt sur les bénéfices miniers Fiscalité pétrolière Taxe sur la valeur ajoutée Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes Autres produits de nature fiscale et assimilés			
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)			
Amendes et autres pénalités			
TOTAL AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)			
TOTAL PRODUITS REGALIENS NETS (XV=XIII+XIV)			

1.4 Etat de détermination du solde des opérations de l'exercice

Détermination du solde des opérations	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Charges de fonctionnement nettes (V) Charges d'intervention nettes (VIII) Charges financières nettes (XI)			
CHARGES NETTES (XII)			
Produits fiscaux nets (XIII) Autres produits régaliens nets (XIV)			
PRODUITS REGALIENS NETS (XV)			
SOLDE DES OPERATIONS (XV-XII)			

1.5 Le tableau des flux de trésorerie

RUBRIQUES		Notes	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie liés à l'activité de fonctionnement	ENCAISSEMENTS			
	<i>Impôts et taxes encaissés</i>			
	<i>Ventes de produits et prestations de service encaissés</i>			
	<i>Autres recettes de fonctionnement</i>			
	<i>Recettes d'intervention</i>			
	<i>Intérêts et dividendes reçus</i>			
	<i>Autres encaissements</i>			
	DÉCAISSEMENTS			
	<i>Dépenses de personnel et dettes sociales</i>			
	<i>Achats et prestations externes payés aux fournisseurs</i>			
	<i>Remboursements et restitutions sur impôts et taxes</i>			
	<i>Autres dépenses de fonctionnement</i>			
	<i>Subventions pour charges de service public versées</i>			
	<i>Dépenses d'intervention</i>			
	<i>Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat</i>			
	<i>Intérêts et autres frais financiers payés</i>			
	<i>Autres décaissements</i>			
	Flux de trésorerie nets liés à l'activité de fonctionnement (I)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS (décaissements)			
	<i>Immobilisations corporelles et incorporelles</i>			
	<i>Immobilisations financières</i>			
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS (encaissements)			
	<i>Immobilisations corporelles et incorporelles</i>			
	<i>Immobilisations financières</i>			
	<i>Intérêts encaissés sur placements financiers</i>			
	<i>Dividendes reçus</i>			
	Flux de trésorerie nets liés aux opérat.d'investissement (II)			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	<i>Émissions d'emprunts</i>			
	<i>Avances reçues</i>			
	<i>Remboursements des emprunts (hors BTF)</i>			

	<i>Flux liés aux instruments financiers à terme</i>			
--	---	--	--	--

2. التعليم رقم 21 المؤرخة في 29 ديسمبر 2024.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

Direction Générale du Trésor
et de la Comptabilité

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة

قسم التسيير المحاسبي للعمليات المالية
للخزينة العمومية

29 DEC. 2024

تعليمة رقم 21 مؤرخة في

الموضوع: وضع المخطط المحاسبي للدولة حيز التنفيذ.

المرجع: - القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي،
- المرسوم التنفيذي رقم 90-24 المؤرخ في 22 فبراير 2024 الذي يحدد مضمون وطرق تطبيق المحاسبة العمومية،
- قرار وزير المالية رقم 157 المؤرخ في 17 نوفمبر 2024 المتضمن المخطط المحاسبي للدولة.

في إطار وضع المخطط المحاسبي للدولة حيز التنفيذ وفقاً لأحكام القرار رقم 157 المؤرخ في 17 نوفمبر 2024 والصادر عن وزير المالية، تهدف هذه التعليمة إلى تحديد كفاءات الانتقال من المحاسبة الحالية الممسوكة وفق مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة.

ابتداءً من تاريخ 02 يناير 2025، يتم تنفيذ العمليات المحاسبية للدولة وفقاً للمخطط المحاسبي للدولة الملحق بالقرار المشار إليه أعلاه وهذا بواسطة النظام المعلوماتي للخزينة (نظام المعلومات للخزينة).

باعتبار فترة التنفيذ المحاسبي تمتد خلال سنة 2025 (الفترة التكميلية)، فإن تسجيل العمليات المحاسبية للسنة المالية 2024 يستمر وفقاً لمدونة حسابات الخزينة إلى غاية إعداد الميزان الختامي (النهائي) للسنة المالية 2024.

في هذا الإطار ومن أجل ضمان التوافق بين الحساب السنوي الختامي للمحاسبة الإدارية للأميرين بالصرف في ميزانية الدولة وبين الكتابات المحاسبية للمحاسبين المختصين، فإن الأوامر والحوالات المتعلقة بالسنة المالية 2024، التي يتم قبولها من قبل المحاسبين المختصين خلال سنة 2025 (والتي تم تحويلها لمختلف المستفيدين خلال الفترة التكميلية)، تُقيد في دائن الحساب 212.012، السطر 001 المعنون "النفقات العادية المستحقة الدفع عن طريق تحويلات مؤجلة - السنة الجارية".

في نهاية الفترة التكميلية، يتم ترحيل الرصيد الدائن الظاهر في الميزان النهائي للحساب 212.012 السطر 001 المذكور أعلاه، إلى الميزان الافتتاحي لحساب المخطط المحاسبي للدولة رقم 482112 المعنون: "النفقات العادية المستحقة الدفع عن طريق تحويلات مؤجلة - السنة السابقة".

.../...

لا يمكن أن يسجل في هذا الحساب بعنوان الفترة التكميلية إلا عمليات الدفع المؤجلة، في حدود الرصيد الدائن المدرج في ميزان الخروج للسنة المالية 2024.

يتم الانتقال من الميزان الختامي للسنة المالية 2024 وفقاً لنظام مدونة حسابات الخزينة إلى الميزان الافتتاحي للسنة المالية 2025 وفقاً لنظام المخطط المحاسبي للدولة عبر جدول التوافقات الملحق بهذه التعليمات.

خلال هذه المرحلة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة، يبقى سير حسابات المخطط المحاسبي مطابق لذلك الخاص بمدونة حسابات الخزينة.

إن التطبيق الكامل لمحاسبة الحقوق والالتزامات المثبتة مرتبط بوضع نظام معلوماتي مدمج.

تلغى أحكام التعليمات رقم 48 المؤرخة في 15 ديسمبر 1999 المتعلقة بتقييد الأوامر والحوالات التي أصدرها في نهاية السنة الأمرون بالصرف لميزانية الدولة.

أطلب منكم الحرص على تطبيق أحكام هذه التعليمات.

رئيس قسم التسيير المحاسبي
للعمليات المالية للخزينة العمومية

إمضاء: باديس فراد



المرسل إليهم:

للتفويض:

- السيد الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة،
- السيد أمين الخزينة المركزية،
- السيد أمين الخزينة الرئيسية،
- السادة أمناء خزائن الولايات،
- السيدات والسادة قابضو الضرائب،
- السيدات والسادة قابضو الجمارك،
- السيدات والسادة قابضو مفتشيات أملاك الدولة،
- السيدات والسادة قابضو المحافظات العقارية،
- السيدات والسادة أمناء خزائن البلديات والمؤسسات العمومية للصحة،
- السيدات والسادة الأعوان المحاسبون للمؤسسات العمومية الإدارية.

للإعلام:

- السيد رئيس مجلس المحاسبة،
- السيد رئيس المفتشية العامة للمالية،
- السيد المدير العام للشؤون القضائية بوزارة العدل،
- السيدة المديرية العامة للضرائب،
- السيد المدير العام للجمارك،
- السيد المدير العام للأملاك الوطنية،
- السيد المدير العام للميزانية،
- السيد المفتش العام للمصالح المحاسبية،
- السيد رئيس قسم تسيير العمليات المالية والخزينة،
- السيدة مديرة أنظمة المعلومات،
- السيدات والسادة المدراء الجهويون للخزينة،
- السيدات والسادة الأعوان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.

