

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة نهاية الدراسة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في **علوم التسيير**

تخصص: **مراقبة التسيير**

الموضوع:

إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الإدارة المحلية الجزائرية

- دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا -

تحت اشراف:

الأستاذ الدكتور محمد بوحديدة

من إعداد الطالب:

أحمد أمير بن صالح

المؤسسة المستقبلية: بلدية قالمة

فترة التبرص: من 2023/04/23 الى 2023/05/23

السنة الجامعية

2023/2022

شكر وتقدير

يقول المولى عز وجل في كتابه العزيز

« وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ ۖ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ » (إبراهيم 9)

الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا العمل المتواضع حمدا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه

والصلاة والسلام على معلم الأمة سيدنا خاتم النبيين والمرسلين محمد ابن عبد الله.

وروى الإمام أحمد والترمذي بإسناد صحيح من حديث أبي هريرة رضي الله عنه أن النبي صلى الله عليه وسلم

قال: (من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

من هنا يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ الفاضل الدكتور محمد بوحديدة الذي تفضل بالإشراف

على هذه المذكرة ولم ييخل علي بتوجيهاته ونصائحه؛

إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هذه الأطروحة؛

إلى كل من قدم لي يد المساعدة ولو بكلمة طيبة.

الفهرس

الصفحة	المحتويات
I	شكر وتقدير
II	الفهرس
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VII	قائمة المختصرات
	الملخص
أ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
2	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر
2	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية
2	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
3	الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية
4	الفرع الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
5	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية وأعوان تنفيذها
5	الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية
6	الفرع الثاني: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية
8	المطلب الثالث: الأسس العلمية التي تركز عليها المحاسبة العمومية
8	الفرع الأول: الأساس النقدي
9	الفرع الثاني: أساس الاستحقاق
10	الفرع الثالث: الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل
11	المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية في القطاع العام IPSAS
11	المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
11	الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وأهميتها
13	الفرع الثاني: خصائص وأهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
14	المطلب الثاني: مراحل إعدادها وأساليب تطبيقها
14	الفرع الأول: مراحل إعدادها
15	الفرع الثاني: أساليب تطبيقها

16	المطلب الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية تماشياً مع المعايير الدولية
16	الفرع الأول: متطلبات عصرنه نظام المحاسبة العمومية
18	الفرع الثاني: الخطوات التطبيقية لعصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS
19	الفرع الثالث: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
19	المبحث الثالث: عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
20	المطلب الأول: عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق
28	المطلب الثاني: عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
31	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
33	تمهيد
33	المبحث الأول: ماهية الإدارة المحلية
33	المطلب الأول: تعريف الإدارة المحلية وأسباب الأخذ
33	الفرع الأول: تعريف الإدارة المحلية
34	الفرع الثاني: أسباب الأخذ بنظام الإدارة المحلية
34	الفرع الثالث: أركان الإدارة المحلية
35	المطلب الثاني: مستويات الإدارة المحلية
35	الفرع الأول: الولاية وهيئاتها
37	الفرع الثاني: البلدية وهيئاتها
40	المطلب الثالث: أهمية الإدارة المحلية
40	الفرع الأول: الأهمية السياسية
40	الفرع الثاني: الأهمية الإدارية
41	الفرع الثالث: الأهمية الاقتصادية والاجتماعية
43	المبحث الثاني: مالية الجماعات المحلية
43	المطلب الأول: ماهية الميزانية المحلية
43	الفرع الأول: تعريف الميزانية المحلية وخصائصها
44	الفرع الثاني: مبادئ ميزانية الجماعات المحلية ووثائقها
45	الفرع الثالث: تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية
46	المطلب الثاني: الموارد المالية للجماعات المحلية
46	الفرع الأول: الموارد الجبائية
48	الفرع الثاني: الموارد الغير جبائية

48	الفرع الثالث: الموارد الخارجية
49	المطلب الثالث: الرقابة المالية على الجماعات المحلية
49	الفرع الأول: الرقابة الداخلية
51	الفرع الثاني: الرقابة الخارجية
52	المبحث الثالث: عرض لبعض التجارب النموذجية في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
52	المطلب الأول: عرض لنماذج دول غربية
52	الفرع الأول: تجربة نيوزيلندا
54	الفرع الثاني: تجربة روسيا
55	الفرع الثالث: تجربة فرنسا
57	المطلب الثاني: عرض لنماذج دول عربية
57	الفرع الأول: تجربة الأردن
59	الفرع الثاني: تجربة المغرب
60	الفرع الثالث: تجربة المملكة العربية السعودية
62	المطلب الثالث: عرض لنماذج بعض المنظمات الدولية
62	الفرع الأول: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE
62	الفرع الثاني: المفوضية الأوروبية
64	الفرع الثالث: هيئة الأمم المتحدة
66	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا
68	تمهيد
68	المبحث الأول: تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارة المحلية الجزائرية
68	المطلب الأول: متطلبات ومزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
68	الفرع الأول: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
70	الفرع الثاني: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
71	المطلب الثاني: المعوقات والانتقادات الموجهة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
71	الفرع الأول: المعوقات التي تواجه تطبيق المعايير
73	الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
74	المطلب الثالث: اعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
74	الفرع الأول: الخطوات التطبيقية لوضع نظام IPSAS
75	الفرع الثاني: المعايير التي اعتمدها الجزائر واستراتيجيات تطبيقها

76	الفرع الثالث: رزنامة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق
78	المبحث الثاني: مدى استعداد البلديات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
78	المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة الميدانية
78	الفرع الأول: جمع الوثائق والبيانات
79	الفرع الثاني: الاستبيان
80	الفرع الثالث: محاولة تطبيق بعض المعايير على بلدية قلمة
81	المطلب الثاني: تحليل الاستبيان
81	الفرع الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة
82	الفرع الثاني: تقييم نظام المحاسبة العمومية الحالي
84	الفرع الثالث: تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية
87	المبحث الثالث: محاكاة المحاسبة على أساس الاستحقاق على بلدية قلمة
87	المطلب الأول: عرض القوائم المالية
88	الفرع الأول: قائمة الأداء المالي
89	الفرع الثاني: بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية
90	الفرع الثالث: قائمة التدفقات النقدية
91	المطلب الثاني: الفروقات بين المبالغ الفعلية والمقدرة لبلدية قلمة
91	الفرع الأول: الإيرادات والنفقات المقدرة لبلدية قلمة
92	الفرع الثاني: الإيرادات والنفقات الفعلية لبلدية قلمة
94	الفرع الثالث: الفروقات بين المبالغ المالية المقدرة والفعلية لبلدية قلمة
95	المطلب الثالث: الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية
95	الفرع الأول: الإيضاحات المتعلقة ببيان الأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول وحقوق الملكية
97	الفرع الثاني: الإيضاحات الخاصة بجدول التدفقات النقدية
98	الفرع الثالث: الإيضاحات المتعلقة بالفروقات بين المبالغ المالية المقدرة والفعلية
99	خلاصة الفصل الثالث
101	الخاتمة
105	قائمة المراجع
111	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
37	صلاحيات الوالي كممثل للدولة والولاية	الجدول (1)
39	صلاحيات رئيس المجلس الشعبي البلدي	الجدول (2)
46	إجراءات تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية	الجدول (3)
55	المعايير المحاسبية الفدرالية الروسية للقطاع العام التي تم تطبيقها والتي سيتم اعتمادها في روسيا	الجدول (4)
56	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتبناة في فرنسا	الجدول (5)
60	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي اعتمادها في المغرب	الجدول (6)
62	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن الحكومة السعودية	الجدول (7)
77	رزمة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق	الجدول (8)
81	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الجدول (9)
81	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	الجدول (10)
81	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الجدول (11)
82	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	الجدول (12)
82	القوائم المالية المعمول بها حاليا	الجدول (13)
82	مستوى ترجمة القوائم المالية الحالية لوضع الهيئات العمومية	الجدول (14)
83	جودة المعلومات المفصّل عنها من قبل الهيئات العمومية	الجدول (15)
83	تلبية القوائم المالية لاحتياجات المستخدمين	الجدول (16)
83	نقائص قانون المحاسبة العمومية	الجدول (17)
84	علم أفراد العينة بوجود المعايير الدولية للمحاسبة العمومية	الجدول (18)
84	حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية للتماشى مع المعايير الدولية	الجدول (19)
84	علم أفراد العينة بالعمل على تعديل قانون المحاسبة العمومية بتبني المعايير الدولية	الجدول (20)
85	اطلاع أفراد العينة على محتوى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	الجدول (21)
85	قيام أفراد العينة بعمليات تكوين حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	الجدول (22)
85	الأثر الإيجابي لتبني المعايير الدولية في الجزائر	الجدول (23)
86	مدى قبول التقارير التي تستخدم فيها المعايير الدولية مقارنة بالتي لا تستخدم فيها	الجدول (24)
86	امتلاك الجزائر للإمكانات المادية والبشرية التي تسمح لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	الجدول (25)
86	إمكانية الوقوع في مشاكل بعد تبني المعايير	الجدول (26)
87	رأي أفراد العينة حول الطريقة المثلى لتبني المعايير الدولية	الجدول (27)
87	رأي أفراد العينة حول أفضل وقت لتبني المعايير الدولية	الجدول (28)

88	قائمة الأداء المالي لبلدية قالمة لسنة 2022	الجدول (29)
89	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية لبلدية قالمة سنة 2022	الجدول (30)
90	قائمة التدفقات النقدية لبلدية قالمة لسنة 2022	الجدول (31)
91	مجموع الإيرادات والنفقات المقدرة لبلدية قالمة لسنة 2022	الجدول (32)
92	الإيرادات والنفقات الفعلية لبلدية قالمة لسنة 2022	الجدول (33)
94	الفروقات بين المبالغ المالية المقدرة والفعلية لبلدية قالمة لسنة 2022	الجدول (34)
95	نتائج الضرائب لبلدية قالمة لسنة 2022	الجدول (35)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
4	الهيئات الملزمة بتطبيق قانون المحاسبة العمومية	الشكل (1)
5	مستعملي مخرجات نظام المحاسبة العمومية	الشكل (2)
15	مراحل إعداد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	الشكل (3)

قائمة الاختصارات

الرمز	المعنى
م ش ب	المجلس الشعبي البلدي
ر م ش ب	رئيس المجلس الشعبي البلدي
ج ر	الجريدة الرسمية
IPSAS	International public sector Accounting standards
IPSASB	International public sector Accounting standards Board
IAS	International Accounting standards
IFRS	International Financial reporting standards
IASB	International Accounting standards Board
GASB	Gouvernemental accounting standards Board
IFAC	International Fédération of Accountants
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ONU	Organisation des Nations unies

الملخص

بعد صدور القانون العضوي لقوانين المالية، وإدراجه المحاسبة على أساس الاستحقاق ضمن المحاسبة التي تمسكها الدولة والهيئات العمومية، من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ومن خلال هذه الدراسة نسعى إلى تسليط الضوء على الاطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر حسب ما نص عنه القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، وبالاعتماد على المنهج الوصفي قمنا بعرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع وفق كل من أساس الاستحقاق والأساس النقدي، كما قمنا بعرض بعض التجارب الناجحة لدول و منظمات قامت بوضع معايير محاسبية خاصة بالقطاع الحكومي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، مما رفع من جودة ودرجة المعلومات المبلغ عنها في هذه الدول والمنظمات، وبما أن الموضوع إلى تطبيق المعايير في الإدارة المحلية فقد قمنا بتعريفها وذكر أهم أركانها ومستوياتها مع مصادر تمويلها وآليات الرقابة عليها، كما تمت الإشارة إلى أهم المتطلبات الواجب تبنيتها في مؤسسات القطاع العام الإدارية الجزائرية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لنجاعة أكبر والتعرف على الآثار المتوقعة والمنتظرة من تطبيقها.

من خلال القيام بتجربة بعض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تنوي الجزائر تبنيتها، وذلك على بلدية قائمة كعينة من الجماعات المحلية الجزائرية. حيث قمنا بجمع اغلب المعلومات المالية الضرورية وحاولنا إعداد كل من قائمة الأداء المالي، قائمة التدفقات النقدية لبلدية قائمة وبيان التغير في صافي الأصول /حقوق الملكية، حيث تم التوصل إلى تحسين وإثراء المعلومات المحاسبية للجماعات المحلية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. أما حساب الفروقات بين المبالغ المقدرة والفعلية فمن شأنه تعزيز الشفافية والمساءلة في هيئات القطاع العام. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية أمر ضروري نظرا للمزايا التي سيجلبها من خلال توضيح الوضعية المالية والأداء المالي، وتعزيز المساءلة والشفافية، بالإضافة إلى المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجماعات المحلية، المحاسبة على أساس الاستحقاق، القوائم المالية.

Résumé :

Après l'adoption de la loi organique des lois de finance, et son inclusion de la comptabilité d'exercice dans le cadre de la comptabilité suivie par l'État et les entités publiques, en adoptant les normes comptables internationales du secteur public IPSAS, cette étude vise à mettre en lumière le cadre conceptuel de la comptabilité publique en Algérie tel qu'énoncé dans la loi 23/07 relative à la comptabilité publique, ainsi que le cadre conceptuel des normes comptables internationales dans le secteur public IPSAS. En utilisant une approche descriptive, nous avons exposé les normes comptables internationales du secteur public en fonction des bases d'exercice et monétaire. Nous avons également présenté quelques expériences réussies de pays et d'organisations ayant mis en place des normes comptables spécifiques au secteur public en conformité avec les normes comptables internationales dans le secteur public IPSAS. Cela a contribué à améliorer la qualité et le degré d'informations rapportées dans ces pays et organisations. Étant donné que le sujet porte sur l'application des normes dans les collectivités locales, nous l'avons définie et avons évoqué ses principaux aspects, ses niveaux ainsi que ses sources de financement et mécanismes de contrôle. Nous avons également souligné les principales exigences que les institutions administratives algériennes du secteur public doivent adopter pour appliquer efficacement les normes comptables internationales du secteur public, afin d'améliorer la performance et de comprendre les effets attendus et prévus de leur application.

En effectuant l'expérience de certaines normes comptables internationales du secteur public que l'Algérie envisage d'adopter, en utilisant la commune de Guelma comme exemple parmi les collectivités locales algériennes, nous avons recueilli la plupart des informations financières nécessaires, Nous avons tenté de préparer les états financiers, les états des flux de trésorerie de la commune de Guelma et l'état des variations de la situation nette/patrimoine. Cette démarche a abouti à l'amélioration et à l'enrichissement des informations comptables des collectivités locales grâce à l'application des normes comptables internationales du secteur public. Le rapprochement entre les montants estimés et réels renforce la transparence et la reddition de comptes au sein des entités du secteur public. L'étude a abouti à plusieurs conclusions, dont la plus importante est la nécessité d'améliorer le système de comptabilité publique en Algérie par une adoption progressive des normes et leur adaptation à l'environnement algérien. Cela apporterait des avantages en clarifiant la situation financière et la performance financière, en renforçant la reddition de comptes et la transparence, et en aidant à prendre des décisions appropriées et éclairées.

Mots Clés : Comptabilité public, normes comptables internationales pour le secteur public, collectivités locales, la base de la comptabilité d'exercice, états financiers.

يشكل تطور النشاط الحكومي وتعقده وزيادة حجمه حجراً أساسياً في تطور مفهوم المحاسبة العمومية، التي تركز على تقديم تقارير وقوائم مالية تكشف عن مستوى كفاءة تنفيذ البرامج الحكومية. نظراً لأهمية المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات الحكومية، كان من الضروري تطوير وتنظيم العمل المحاسبي والكشف عن المعلومات من خلال توفير نظام محاسبي فعال يلي هذه المتطلبات.

حيث كان لزاماً على المحاسبة العمومية التي تعد كعنصر أساسي في التنظيم الإداري للدولة وتعتبر القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدولة أن توفر معلومات واضحة ودقيقة عن تكلفة البرامج وأنشطة الدولة المختلفة، وان يكون نظامها ديناميكياً، الأمر الذي عجزت عن تقديمه المحاسبة العمومية الحالية، التي تعتمد على قياس الأنشطة والبرامج الحكومية على الأساس النقدي، وذلك بالتركيز على قانونية النفقات والإيرادات دون الاهتمام لفعالية ونجاعة السياسات الحكومية المتبعة لهذا وجب الاهتمام بتقديم معلومات مالية للهيئات الحكومية قائمة على أسس محاسبية سليمة، تكون مفيدة لأصحاب القرار ومستعملي هذه المعلومات المالية. وفي أوائل الثمانينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود الدولية لوضع أسس لمهنة المحاسبة العمومية على مستوى العالم كمحاولة لتقريبها من المحاسبة المالية، حيث تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، وفي سنة 2004 تم استبداله بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حيث يهدف هذا المجلس إلى وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام ومقارنتها بالمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) المستمدة منها بالأساس.

تسعى الجزائر، على غرار الدول الأخرى، للظفر بمزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تبنيتها لسلسلة من الإصلاحات على نظامها المحاسبي العمومي وآخر هذه الإصلاحات كان مشروع تحديث المحاسبة العامة، الذي يعتبر خطوة نوعية نحو تطبيق مبدأ الاستحقاق في المحاسبة العمومية الذي نص عليه صراحة القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، وتكييف هذه المحاسبة مع المعايير العالمية IPSAS، بهدف تطوير نظام معلومات محاسبي فعال يتيح تقديم معلومات مالية دقيقة تخص مجموعة الأصول والخصوم للدولة. يهدف هذا المشروع أيضاً إلى تقديم صورة دقيقة لوضعية الخزينة العامة، مما يعكس التزام البلاد بالتحسين المستمر لنظامها المحاسبي.

للعلم فإن الدولة الجزائرية قد وضعت برنامجاً أولياً يتضمن سبعة عشر معياراً محاسبياً مزيجاً من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والمعايير الفرنسية، مرفوقاً ببرنامج زمني لتبني هذه المعايير، وتم الشروع في تطبيق هذه المعايير من وزارة المالية ووزارة التعليم العالي، في انتظار تعميمها على كل القطاعات خاصة قطاع الإدارة المحلية في أقرب الآجال.

1) إشكالية الدراسة

بناءً على ما سبق ذكره تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الإدارة المحلية الجزائرية في ظل الظروف الراهنة؟

(2) الأسئلة الفرعية:

- ما هو الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية المعمول به حالياً في الجزائر؟
- ماهي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ؟
- فيم تتمثل مختلف مصادر تمويل وآليات الرقابة على مالية الجماعات المحلية؟
- ماهي الاستراتيجية المتبعة من طرف الجزائر لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
- هل يمكن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على مستوى بلديات الجزائر؟

(3) فرضيات الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات السابقة، سنضع مجموعة من الأجوبة المحتملة تتمثل في الفرضيات التالية:

- تهتم الجزائر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الإدارة المحلية وتحمياً الظروف لذلك؛
- يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في قطاع الجماعات المحلية في ظل الظروف الراهنة؛
- إن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم بشكل كبير في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية لخدمة مستعملي المعلومات المالية للهيئات العمومية؛
- هناك عوائق تحول دون التطبيق المرن والفعلي للتحويل نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر.

(4) أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة في عدد من الاعتبارات يتمثل أهمها فيما يلي:

- ضعف نظام المحاسبة العمومية المطبقة حالياً، وعدم قدرته على تقديم المعلومات اللازمة والموثوقة لمستعملي المعلومات المحاسبية للهيئات العمومية، إضافة إلى عدم مواكبته للتطورات المحاسبية الحديث؛
- قلة البحوث العلمية في مجال المحاسبة العمومية وخاصة الجانب التقني منها، حيث تتركز معظم الأبحاث المحاسبية في الجزائر على محاسبة القطاع الاقتصادي التي تطبق النظام المحاسبي المالي (SCF) ؛
- تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من بين أحدث الثورات العلمية التي تركز عليها الإصلاحات المحاسبية العمومية للدول في جميع أنحاء العالم؛
- يعتبر إصلاح النظام المحاسبي العمومي من الأمور التي لا مناص منها، نظراً لآثاره الإيجابية على جميع مستخدمي مخرجاته وبدون استثناء؛
- يتزامن هذا الموضوع مع جهود الدولة في إعادة هيكلة نظام المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

5) أهداف الدراسة

سنحاول من خلال هذه الدراسة الوصول إلى الأهداف التالية:

- التعرف على مختلف المفاهيم النظرية للمحاسبة العمومية، إضافة إلى الأسس المحاسبية الممكن تطبيقها على الهيئات العمومية؛
- التعرف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مع التطرق إلى تجارب بعض الدول والمنظمات الدولية في تبني هذه المعايير؛
- إلقاء نظرة على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS التي تعتمدهم الجزائر تبنيها؛
- التعرف على القوائم المالية الناتجة عن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على مستوى الجماعات المحلية في الجزائر.

6) مبررات اختيار الموضوع

قادتنا العديد من الأسباب إلى اختيار الموضوع، يمكن إيجازها فيما يلي:

- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع الإصلاحات التي تقوم بها الدولة في مجال المحاسبة العمومية؛
- إن النظام المعمول به حاليا في الجزائر في مجال المحاسبة العمومية جد تقليدي ولم يعد يتماشى لا مع المتطلبات المحلية ولا الدولية مما حتم على الدولة الجزائرية التوجه نحو جملة من الإصلاحات في هذا مجال؛
- لأسباب ذاتية وأخرى مرتبطة بإجراء الترتيب.

7) حدود الدراسة

الحدود المكانية: سلطت الدراسة الضوء على أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS المتبنية من طرف الجزائر وبصفة خاصة قطاع الجماعات المحلية، وأخذنا بلدية قالمة كعينة للقيام بهذه الدراسة، كما قمنا كذلك بتوزيع استبيان الدراسة على مستوى خمسة بلديات موزعة على ولايات قالمة، عنابة، سكيكدة والمسيلة.

الحدود الزمنية: لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على مستوى بلدية قالمة كان لزاما العمل على سنة مالية كاملة، حيث وقع اختيارنا على سنة 2022 وذلك بعد تحصلنا على اغلب المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية.

الحدود البشرية: شملت الدراسة الميدانية مجموعة من الممارسين في مجال المحاسبة العمومية من امرين بالصرف، محاسبين عموميين، مراقبين ماليين لعدة بلديات، بالإضافة إلى بعض موظفي مصلحة المالية والمحاسبة ببلدية قالمة.

8) المنهج والأدوات المستعملة

خلال القيام بدراسة الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهذا بالتطرق للإطار النظري والتحليلي للموضوع من خلال الاستناد على ما هو متاح في الدراسات السابقة وجميع أنواع المصادر والمراجع من قوانين ومراسيم وكتب ومقالات وملتقيات وغيرها كما تم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استعمال الاستبيان لجمع معلومات الدراسة التطبيقية للموضوع، بالإضافة إلى الاستعانة بمنهج دراسة الحالة التجريبية بالنسبة للدراسة التطبيقية، وذلك بتجربة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS1 ، IPSAS2 و IPSAS24 على بلدية قالمة.

9) الدراسات السابقة

- دراسة جابي أمينة هناء: 2019 أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في علوم العلوم التجارية، بجامعة فرحات عباس " سطيف " 1 الجزائر، هدف هذه الدراسة هو معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية لما لهذه المعايير من أهمية كبرى في تحقيق أكبر قدر من المساءلة والشفافية وتسهيل المقارنة بين مختلف التقارير المالية لمختلف الدول.
- دراسة شلال زهير: 2014 آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة: تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، بجامعة أحمد بوقرة" بومرداس "الجزائر، هدف هذه الدراسة هو تسليط الضوء على واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك بتشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، بغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم اقتراحات لمعالجة النقائص.
- دراسة بن رحة قادة: 2022 تبني المعايير الدولية للقطاع العام لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس: تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بجامعة جيلالي اليابس بسدي بلعباس، هدف هذه الدراسة هو معرفة إمكانية تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي للجماعات المحلية في الجزائر من خلال استعمال مدونة الحسابات الخاصة بالجماعات المحلية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتبنية من طرف الجزائر.
- دراسة بوسته سلوى: 2016 المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: تتمثل هذه الدراسة في رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، كان الهدف من هذه الدراسة هو مدى الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى مواكبتها للتحويلات الاقتصادية العالمية، ومحاولة إعطاء لمحة عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما مدى أهميتها، وإبراز مساعي الجزائر في تطوير النظام المحاسبي وسبل التطبيق لها، وكذا محاولة رصد المعوقات أمام هذه المساعي.
- دراسة عبود ميلود 2020: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين": تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أحمد دراية أدرار، وكان الهدف من هذه الدراسة معرفة أثر إصلاح وتطوير النظام المحاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد النفقات العمومية في ظل متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

10) صعوبات ومعوقات الدراسة:

- إن من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه الدراسة هي ندرة المعلومات المتعلقة بجوانب الإصلاحات المتخذة من طرف الهيئة المكلفة، وقلة المراجع الأكاديمية في مجال المحاسبة العمومية في الجزائر.
- كما صادفت دراستنا عدة عوائق وصعوبات، لكون الموضوع حديث النشأة من أهمها الانعدام شبه الكلي للمراجع التي تتكلم في المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، وكذا المراجع التي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعند القيام بالبحث صادفتنا مقاومة من إدارات البلدية لعدم إلمامهم وتعرفهم بالموضوع، بالإضافة إلى التجاوب السلبي مع الاستبيان.

الفصل الأول:

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

تعتبر المحاسبة العمومية أحد العناصر الأساسية في نظام الحوكمة المالية للدولة، حيث تلعب دورًا حاسمًا في تسجيل وتقييم وإعداد التقارير المالية للجهات الحكومية. وفي سياق الجزائر، يتم تنظيم المحاسبة العمومية بواسطة إطار قانوني يحكم عملية الحسابات العامة للدولة والهيئات والمؤسسات العمومية الطبقة لها وأعوان تنفيذها.

يهدف هذه الفصل إلى تحليل الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر ودراسة إمكانية عصرنة نظام المحاسبة العمومية وتبني المعايير الدولية للمحاسبة في السياق الجزائري. كما تهدف إلى فهم الوضع الحالي والتحديات المستقبلية للمحاسبة العمومية في الجزائر ومدى تماشيها مع المعايير الدولية، وفق المطالب التالية:

المطلب الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

المبحث الثالث: عصرنة نظام المحاسبة العمومية الجزائري تماشياً مع المعايير الدولية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

سيتناول هذا المبحث النظام القائم للمحاسبة العمومية في الجزائر، بما في ذلك القانون المنظم لها والمراسيم المكملة له. ستتم مناقشة الخصائص والمبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية ودورها في إدارة الموارد المالية بالإضافة إلى أعوان تنفيذها وأسسها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية:

يتناول هذا المطلب مفهوم المحاسبة العمومية، مختلف خصائصها وكذا مجال تطبيقها حسب ما جاء به القانون 07-23

المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

توسّع مفهوم المحاسبة العمومية ليتوافق مع التطورات الحاصلة في دور الدولة ومسؤولياتها والوظائف المنوطة بها، وبهذا تم تعريفها بمجموعة من التعاريف وفقاً لرؤى الباحثين والمؤلفين كلا حسب الزاوية التي ينظر منها إلى ماهية المحاسبة العمومية، ومن أبرز هذه التعاريف: المحاسبة العمومية هي مجموعة المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقتها، وهي النوع الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما يسعى لخدمة المواطنين والمجتمع، وتتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة.¹ كما تعرف على أنها فرع من فروع المحاسبة تعتمد على مجموعة من الأسس والإجراءات والمبادئ لإعداد الموازنة العامة للدولة، والتقارير عن نشاط الوحدات الحكومية، حيث تمكن من الإشراف والرقابة على تلك الوحدات من خلال توفير المعلومات والبيانات اللازمة التي من خلالها يمكن المساءلة والحكم على كفاءة المسؤولين.²

ومن التعاريف المقدمة للمحاسبة العمومية: هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة للالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.³

¹ يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة يحي فارس، المدينة،

2010/2009، ص: 04

² محمد فضل مسعد " المحاسبة الحكومية"، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 13.

³ مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى للنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 8.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

وهذا التعريف الأخير مشتق من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي يظهر من خلال محتوى مادته الأولى أن المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم. وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقق الإيرادات والنفقات العمومية وكذا نظام محاسبته.¹

ومنه فالمحاسبة العمومية باعتبارها فرع من فروع المحاسبة هي مجموعة القواعد القانونية (أي أن مصدرها هي القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية والقانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي والنصوص التطبيقية للقانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المنظمة لمهن الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وقبل كل هذا الدستور) والتقنية (القوائم المالية والقيود المحاسبية المستمد من النظام الذي تنشأه وزارة المالية والهيئات المختصة) والإدارية (تنظيم وظائف أعوان تنفيذها)، المنفذة على عمليات النفقات والإيرادات وعمليات الخزينة التي تقوم بها الهيئات العمومية التي نصت عليها المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية، والإجراءات المتبعة عند تنفيذ هذه العمليات، وكذا كفاءات الرقابة وآليات عمل الأجهزة الرقابية الخاصة بالأموال العمومية.

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

يرى المختصين أن نظام المحاسبة العمومية الجيد يمكن أن يساعد في قياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات وتطوير السياسات الإدارية، لذا يجب أن يتميز هذا النظام بعدد من الصفات المهمة، مثل²:

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الوحدات بالقواعد التشريعية المطبقة؛
- أن يتم الربط بين الموازنة العامة ونظام المحاسبة العمومية، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياستها؛
- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة؛
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي؛
- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية؛
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة، المتابعة وتقييم العمل بشكل مادي ومالي؛
- أن يضمن النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

¹ المادة الأولى من القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر رقم 35 سنة 1990

² خماس حسين "تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 05 ص

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

الفرع الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حسب نص المادة الأولى من القانون 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي فإن الهيئات التي أوجب عليها المشرع تطبيق محاسبة عمومية مختلفة عن المحاسبة المالية هي:

- الدولة؛
- الجماعات المحلية (البلدية والولاية)؛
- المؤسسات العمومية الإدارية (الجامعات، المعاهد والمدارس.....) والمؤسسات العمومية للصحة (المستشفيات)؛
- الأشخاص المعنوية المكلفة بتنفيذ جزء أو كل من ميزانية الدولة؛

والشكل التالي يوضح الهيئات التي يلزمها القانون الجزائري بتطبيق محاسبة عمومية حسب الترتيب في نص المادة القانونية

الشكل(1): الهيئات الملزمة بتطبيق قانون المحاسبة العمومية

- 1 الدولة
- 2 الولايات والبلديات
- 3 المؤسسات العمومية الادارية والصحية
- 4 الاشخاص المعنوية المنفذة لميزانية الدولة

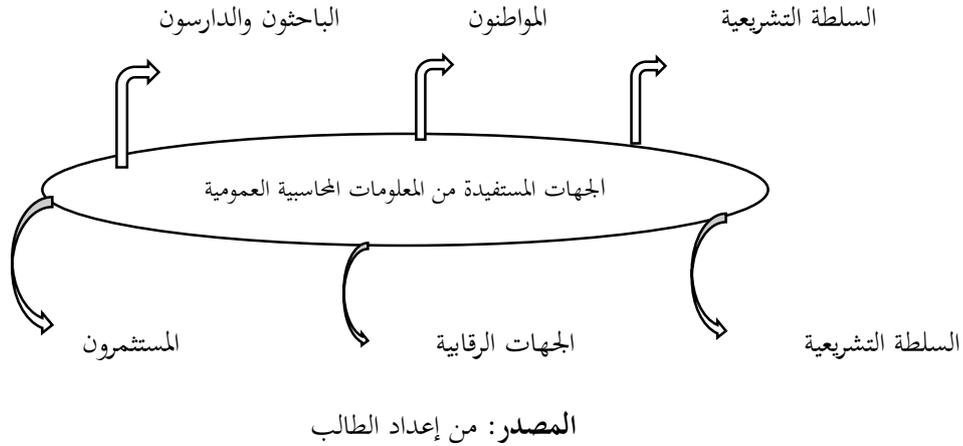
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نص المادة الأولى من القانون 07 /23

بالموازاة مع ذلك تزود المحاسبة العمومية، خلال الفترة المالية وبنهايتها دوريا أو عند الطلب بالبيانات المحاسبية اللازمة عدة

جهات نجلها في المخطط التالي:

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

الشكل (2): مستعملي مخرجات نظام المحاسبة العمومية



المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية وأعوان تنفيذها

نحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على مبادئ المحاسبة العمومية وعوئ تنفيذها حسب ما جاء به القانون الجزائري.

الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية

أ) مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: تنص المواد 32 و33 من قانون المحاسبة العمومية على وجوب الفصل بين وظيفة كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وكنع تعيين محاسباً عمومياً في مؤسسة إذا كان زوجه أمراً بالصرف فيها والعكس وكذا بالنسبة للأصول والفروع والأخوة.

ب) مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات: تتبنى قواعد المحاسبة العمومية هذا مبدأ بحيث أن «المبلغ الإجمالي للإيرادات ستعمل لتغطية كل النفقات العمومية دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات ودون تخصيص إيراد معين لتحقيق نفقة معينة»¹ وهذا ما نص عليه صراحة القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية في مادته الثامنة والتي تنص على ما يلي: «لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة وتستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز» وينبثق عن هذا المبدأ قاعدتين أساسيتين في المحاسبة العمومية هما:²

1) قاعدة وحدة الخزينة: يجب أن تودع كل الأموال العمومية لدى الخزينة العمومية مهما كانت طبيعة ممتلكها سواء كانت للدولة، الولاية، البلدية، أو المرافق العمومية ذات الطابع الإداري، وتستعمل الخزينة العمومية السيولة المتوفرة من أجل تمويل صناديق المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتسديد النفقات العمومية.

2) قاعدة وحدة الصندوق: يجب على كل محاسب عمومي أن يودع الأموال العمومية التي بحوزته في حساب صندوق واحد وحساب بريدي واحد ولا يجوز له أن فتح حسابات أخرى، لتفادي وجود عدة صناديق لدى محاسب عمومي واحد ولتسهيل عملية المراقبة، وبالتالي يمنع على المحاسب العمومي فتح حساب بنكي إلا في حالات خاصة ولفترة مؤقتة لتسديد نفقة استثنائية وبترخيص من وزارة المالية.

ج) مبدأ التفرقة بين الملائمة والشرعية: يقصد بالملائمة تلك الأعمال التي يباشرها الأمر بالصرف، والتي يترتب عنها صرف للأموال العمومية، والتي بادر بها وفقاً لما رآه ملائماً وحاجيات الإدارة العمومية أو المرفق العمومي الذي يقوم بتسييره. أما الشرعية فهي ضرورة

¹ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، 2003، ص: 95.

² حسين الصغير، دروس في المالية العامة، المحاسبة العمومية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2001، ص: 98.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

تطابق هذه الأعمال مع ما ورد في النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة لميزانية الشخص العمومي¹. ومنه نجد أن للأمر بالصرف رقابة ملائمة وللمحاسب رقابة مشروعية، فيعد مشروعاً كل ما يتم تنفيذه طبقاً للتشريع المعمول به ويعد ملائماً كل ما هو متروك لتقدير واختيار الموظف المختص، وبهذا نجد أن الملائمة تم الأمر بالصرف لأنه هو أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات ثم يأتي دور المحاسب العمومي ليرى مدى تطابق ذلك كله مع المبادئ المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها.²

الفرع الثاني: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية عونين أساسيين هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، نفصل فيهما من خلال هذا الفرع.

أولاً: الأمر بالصرف

أ) تعريف الأمر بالصرف:

يعد أمراً بالصرف طبقاً لأحكام المادة 04 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول لتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون. وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268، فانه يعتبر أمر بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم الموظف المعين قانوناً في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، ويكون معتمداً قانوناً طبقاً للتنظيم الجاري به العمل.³

ويقوم الأمر بالصرف بعدة مهام نجملها في النقاط التالية:⁴

- إثبات الحقوق والالتزامات،
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها،
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية،
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهياكل العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون،
- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه،
- برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

ب) أصناف الأمر بالصرف

1- الأمر بالصرف الرئيسي (الابتدائيين): هم الأمرون بالصرف الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدنيين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمر بالصرف الثانوي.⁵

وعددتهم المادة 26 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسب العمومية في النقاط الآتية:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة ؛

¹ ديدني مجي، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2014، الجزائر. ص: 213.

² بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص: 90

³ مرسوم تنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط

صلاحيات الأمر بالصرف ومسؤوليتهم، ج ر العدد 48 سنة 1997

⁴ القانون رقم 23-07، المؤرخ في 25 يونيو 2023، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، ج ر رقم 42 سنة 2023

⁵ مرسوم تنفيذي رقم 97-313 مؤرخ في الموافق ل 07/09/1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية تنفيذها ومحتواها، ج ر

رقم 43 سنة 1991، المادة 07

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

-الوزراء؛

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛

-رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛

-المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة

2-الأمرون بالصرف الثانويين: حسب المادة 07 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإن الأمرين بالصرف الثانويين هم الأشخاص الذين يتلقون تفويضاً لاعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي فيما يخص: توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه والاعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير.

حيث يقوم الأمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، وبالتالي تتكون شبكة الأمرين بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية الغير مركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، والذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي.¹

3-الأمرون بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة: حسب نص المادة 08 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي هم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه.

4-الأمرين بالصرف الأحاديين: وهي الصفة التي يمتلكها الوالي كونه يقوم بتنفيذ برامج التجهيز اللامركزية للدولة على مستوى الولاية ولا يمكن اعتباره رئيسياً، كونه لا يتصرف في الميزانية الخاصة به وفي الاعتمادات المالية الممنوحة له، بل يقوم فقط بتنفيذ برنامج التجهيز السنوي المقرر من طرف الدولة وفي ظل المخصصات المالية المحددة له وفق هذا البرنامج.²

5-الأمرين بالصرف المفوضين: طبقاً لنص المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية هم المستفيدون من تفويض للتوقيع لاستعمال الاعتمادات المالية وهذا التفويض يمنح للموظفين العاملين تحت سلطة الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته.

6-الأمرين بالصرف المستخلفين: طبقاً لنص المواد 09 و10 من قانون المحاسبة العمومية فإنه في حالة غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي أو وجود مانع قانوني، فإنه يمكن بتعيين بموجب مقرر تعيين أمراً بالصرف مستخلفاً في الأداء مع وجوب تبليغ المحاسب العمومي المكلف بذلك.

ثانياً: المحاسب العمومي

أ) تعريف المحاسبين العموميين

ويعرف حسب المادة 15 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أنه كل شخص معين بموجب القانون للقيام بالعمليات التالية:³

- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات،
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها،
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات
- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،

¹ عامر مريم، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولي Ipsas، أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03،

2021/2020 ص: 114

² عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص: 115

³ القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، المادة 24

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة،
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير،
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

(ب) أصناف المحاسبين العموميين

حسب ما نصت عليه المادة 18 من القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي قد يكون المحاسبون العموميون:

(1) محاسبين رئيسيين أو ثانويين:

1. 1: المحاسب العمومي الرئيسي: يعتبر محاسباً رئيسياً حسب المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 كل من:

- العون المحاسب المركزي للخزينة؛

- أمين الخزينة المركزي؛

- أمين الخزينة الرئيسي؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقمة.

2. 2: المحاسبين الثانويين: حسب المرسوم التنفيذي 91-313 فان المحاسبون الثانويون هم:

- قابضوا الضرائب؛ - قابضو أملاك الدولة؛ - قابضو الجمارك؛

- محافظو الرهون؛ - قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية؛

- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

(2) محاسبين مختصين أو مفوضين:

حسن نص المادة 19 من القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي هم:

1. 2: المحاسبون المختصون: هم المخول لهم التقييد النهائي للعمليات التي يقومون بها على مستوى صناديقهم.

2. 2: المحاسبون المفوضون: هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المفوضين المختصين.

(3) محاسبوا الأموال والقيم: عرفتهم المادة 21 من القانون 07-23 بأنهم: المحاسبون المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من نفس القانون.

(4) محاسبوا التركيز المحاسبي: عرفتهم المادة 21 من القانون 07-23 بأنهم: المحاسبون الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المتفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.

المطلب الثالث: الأسس العلمية التي تركز عليها المحاسبة العمومية

ترتكز المحاسبة العمومية على أساسين أساسيين هما الأساس النقدي وأساس الاستحقاق بالإضافة إلى النقد والاستحقاق المعدلين.

الفرع الأول: الأساس النقدي

أعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات

التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة¹.

¹ عامر مريم، مرجع سابق، ص: 45

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

ويمكن تعريف الأساس النقدي باختصار: تحت المحاسبة النقدية، يتم الاعتراف بجميع المقبوضات والنفقات النقدية، بغض النظر عن نوعها، في وقت الاستلام أو دفع النقدية، حيث توفر معلومات حول التدفق النقدي وتسمح بمراقبة النفقات مقارنة بالواقع على أساس نقدي.¹

ويترتب على إتباع الأساس النقدي أن يتم إعداد تقرير مالي رئيس واحد يبين المركز المالي النقدي للوحدة والمكون من رصيد النقدية كما في تاريخ المركز المالي وتفاصيل النقد المستلم والمدفوع خلال الفترة. وعندما تتكون الوحدة من عدة وحدات إبلاغ فردية فينبغي أن يعد من كل وحدة إبلاغ تقرير منفصل وفي حالة ما تكون وحدة الإبلاغ أوسع وأكبر مثل الحكومة بكاملها فعادة ما يتم إعداد تقرير مجمع.²

ويتميز هذا الأساس ب:³

- ✓ البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق، حيث تعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد يشمل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية؛
- ✓ يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي؛
- ✓ إمكانية إعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضيف أهمية خاصة على نشر الحساب الختامي باعتباره أحد وسائل الرقابة
- ✓ لا يمكن الاعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيق هذا النظام في مجال إعداد الموازنة القادمة وفي مجال تنفيذ موازنة الدولة والرقابة عليها؛

ومن عيوب هذا الأساس أنه يفقد المحاسبة الحكومية وظيفة من أهم وظائفها الرقابية، فالحساب الختامي باقتصاره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة سوف لا يظهر مدى ما أسفر عن تنفيذ القوانين والتعليمات المالية خلال السنة، كما أن هذا الأساس لا يمكن من إجراء المقارنات السليمة بين السنوات المتتالية بين الجهات الإدارية التي تقوم بنشاط مماثل، كما أن هذا الأساس لا يسمح بحساب تكلفة السلع والخدمات التي قدمتها الجهات الإدارية.⁴

الفرع الثاني: أساس الاستحقاق المحاسبي

وتعتمد هذه الطريقة على فكرة الشخصية المالية المستقلة لكل سنة مالية على حدي، ويقتضي تطبيق هذه الطريقة بقاء حسابات السنة المالية المنصرمة مفتوحة خلال فترة تسمى بالفترة أو المدة المتممة لتسجيل الإيرادات والنفقات التي ستتم، والتي تعود إلى السنة المالية ذات العلاقة.⁵

حيث تقوم المحاسبة على أساس الاستحقاق بتحديد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المالية لصرف النظر عن واقعة التحصيل الفعلي لها أو الدفع الفعلي للمصروفات، فطبقاً لهذا الأساس تجعل كل فترة مالية دائنة بقيمة الإيرادات التي حققتها الوحدة المحاسبية خلال تلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات قد تم تحصيلها فعلاً حتى نهاية الفترة المالية أو لا تزال مستحقة من طرف

¹ نفس المرجع السابق

² المنظمة العربية للتنمية الإدارية، إدارة المال العام التخصيص والاستخدام، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص: 18

³ خلف الله بن يوسف، مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص IPSA، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 1، 2022

⁴ بوعيانة فتيحة، استراتيجية عصرية الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر، 2020/2019، ص 92

⁵ محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص: 139

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

الغير وينتظر تحصيلها في الفترة التالية، كما تجعل كل فترة مالية مدينة بقيمة المصروفات التي تمثل الالتزامات على الوحدة خلال تلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تم دفعها فعلا حتى نهاية السنة المالية أو كان من المنتظر سدادها خلال الفترة المالية التالية.¹

وتمتاز طريقة أساس الاستحقاق بالمميزات التالية:²

- ✓ تعطي صورة حقيقية عن الحقوق والالتزامات الحكومية؛
 - ✓ تتيح هذه الطريقة القيام بمقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها؛
 - ✓ تسهل هذه الطريقة إعداد التقديرات عن الفترة المالية القادمة؛
 - ✓ تساعد طريقة أساس الاستحقاق على فصل العمليات الإدارية والعمليات الرأسمالية.
- أساس الاستحقاق لم يلق قبولا كبيرا في الممارسة العملية لعدة أسباب يمكن اعتبارها عيوباً لهذا النظام من أبرزها:³
- بقاء الحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما قد يؤدي إلى وقوع ارتباكات ويجعل من الصعب الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب وللمساعدة في إعداد الموازنة العامة المقبلة؛
 - يعتبر نظام المحاسبة العمومية في هذه الحالة نظاماً معقداً مما لا يبرر استمراره بمفهوم التكلفة والعائد؛
 - يصعب تطبيقه عند تقييم بعض موجودات المخازن الحكومية كما في حالة مهمات وزارة الدفاع والمتاحف العامة وذلك في حالة تطبيقه في المحاسبة؛
 - لا يتسم هذا الأساس بالموضوعية الكاملة لاعتماده في على عنصر الاجتهاد الشخصي؛

الفرع الثالث: الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل

أولاً: الأساس النقدي المعدل

وفيه توسع للمفاهيم التي يعترف بها الأساس النقدي، وكالاتي:

النقدية: وتشمل النقدية المقبوضة المبالغ التي قبضت فعلاً مضافاً إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها خلال فترة محددة قادمة، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلاً، إضافة إلى قيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال الفترة المحددة القادمة، وهي الفترة نفسها التي حددت عند الاعتراف بالحسابات المدينة المتوقع تحصيلها.⁴

ومن خلال عناصر القوائم المالية نجد أن هذا الأساس يعترف بالعناصر التي يتضمنها الأساس النقدي زائد الموجودات والمطلوبات التي تستحق خلال فترة معينة مسبقاً.⁵

¹ سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2016-2017 ص: 67

² محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص 139

³ صلاح الدين عبد المنعم، "المحاسبة الحكومية والقومية"، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2013 ص: 19

⁴ عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة استطلاعية لآراء عينة

من الأكاديميين والمهنيين"، أطروحة دكتوراه قسم العلوم التجارية، تخصص مالي ومحاسبة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018-2019، ص: 147.

⁵ عبود ميلود، نفس المرجع السابق، ص: 148.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

وقد يقصد بهذا الأساس تطبيق قواعد أساس الاستحقاق وتطبيق الأساس النقدي سوية أي يتم تطبيق الأساس النقدي بالنسبة لعناصر الإيرادات، بينما يتم تطبيق أساس الاستحقاق على بعض المصروفات مثال الأجور والمرتبات، أو المشتريات قبل نهاية السنة دون سدادها بسبب عدم استكمال المستندات، وقد يقصد بهذا الأساس تطبيق أساس الاستحقاق في أضيق حد ممكن.¹

ثانياً: أساس الاستحقاق المعدل:

إن القاعدة الأساسية لهذا الأساس هي تسجيل جميع المصروفات بعض أو جميع الالتزامات المترتبة على الحصول على السلعة أو الخدمة أو المنفعة خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ السداد وجميع الإيرادات التي تحققت خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ تحصيلها مع جواز استخدام الأساس النقدي في تسجيل بعض المصروفات خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ تحصيلها مع جواز استخدام الأساس النقدي في تسجيل بعض المصروفات خلال السنة المالية على سبيل المثال المرتبات أو بعض المصروفات الجارية كالإيجارات والاشتراكات وبعض المدفوعات التحويلية الداخلية والخارجية والتي تنظمها وزارة المالية من خلال التعليمات التي تصدرها ففي هذه الحالة يطلق على النظام المحاسبي المطبق، بأساس الاستحقاق المعدل كما يمتاز بقرينه من أساس الاستحقاق، إلا أنه لا يشمل بعض العناصر التي يشملها أساس الاستحقاق، ولكنه يتوسع في الاعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل ويقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات (وتشمل تكاليف شراء السلع والخدمات والهبات والتبرعات والتحكيم والمدفوعة، وإنشاء الأصول العينية) والأصول (الاستثمارات والمخزون المعد للبيع والقروض القائمة والإيرادات المستحقة والحسابات المدينة الأخرى)، المالية والالتزامات وصافي الموارد المالية.²

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

تم إصدار معايير محاسبية دولية للقطاع العام من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IPSASB وتميز هذه المعايير بالمصدقية والجودة، وذلك لأنها تم إعدادها بطريقة مستقلة ومحكمة، وتغطي بدعم من الحكومات والهيئات المحاسبية المحترفة والمنظمات الدولية ذات الدور الفعال في إعداد وعرض البيانات المالية. تمثل هذه المعايير جهوداً دولية مبذولة لتعزيز الرقي والتحسين والشفافية والمساءلة في المحاسبة العمومية، وسنتطرق من خلال هذا المبحث للتفصيل في هذه المعايير.

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

من خلال هذا المطلب نحاول تعريف معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام وإبراز أهميتها وكذا خصائصها وأهدافها.

الفرع الأول: تعريف وأهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

أولاً: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

يقصد بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأمر المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدرها.³

¹ خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير هادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص: 99.

² عبود ميلود، نفس المرجع السابق، ص 150

³ خالد جمال الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية

(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 15

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

كما عرفتها الدراسة رقم 13 للجنة القطاع العام (PSC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، ووفقاً لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوقة ومعترف بها يعتبر ضرورة للحصول على عرض عادل للقوائم المالية"¹

وفي تعريف آخر يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام، ويشمل القطاع العام جميع الوحدات الخاصة للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر أي أنه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة، كذلك تتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية مثل الولاية والإقليم، والحكومات المحلية مثل المدينة والمنشآت المكونة لها مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات.²

وعليه يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنها مجموعة من المعايير تحظى بالقبول التابع للاتحاد الدولي العام، والصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ليتم استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاعات العامة غير الهادفة للربح.³

من التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي مجموعة من القواعد المهنية الموافق عليها عالمياً، حيث تمثل توافقاً بين خبراء وهيئات مختصة في مجال المحاسبة. تستخدم هذه المعايير لتوحيد الممارسات المحاسبية في جميع أنحاء العالم، عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات عملية للمحاسبين، تهدف إلى تحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، مما يساعد في رفع مستوى جودة الإفصاح المالي الحكومي حول نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

ثانياً: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

تتجسد أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل كبير في: تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة المعلومات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام، فضلاً عن تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف المدد على المستوى الدولي، كما أنها تؤدي دوراً هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، وذلك من خلال تحقيق التقارب في طريقة إعداد وعرض المعلومات المالية لوحدات القطاع العام وتحديث نظام المحاسبة الحكومية بما يرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم والتقارير المالية الحكومية.⁴

كمت تؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دوراً كبيراً في:⁵

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص: تسيير المنظمات، جامعة محمد بوفرة بومرداس 2013/2014، ص: 51

² بولياح غريب، ليلي رمة هيدوب، مداخلة بعنوان: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي Ipsas في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24 و 25 نوفمبر 2014، ص: 760.

³ عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

⁴ عباس حمد التميمي، نهاد حسن أحمد علي، انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 2: للقطاع العام على بيان التدفق النقدي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 109، جامعة بغداد، العراق، 2018، ص 570.

⁵ بن رحو قادة، تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام لتحسين جودة القياس الإفصاح المحاسبي في الجزائر دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث "ل.م.د" في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2021/2022، ص: 53.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

- يستعان على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إنتاج " حسابات موحدة " تصف النشاط الاقتصادي للدولة؛
- توفر مجموعة من الوسائل لقياس سياسات الإفصاح والإبلاغ المالي وفقاً لأساسي النقد والاستحقاق المحاسبي،
- تسمح بتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية المبلغة إلى المستخدمين الخارجيين والمديرين، ومن ثم يزداد الضبط المالي مما يؤدي إلى تجنب الفساد وسوء الإدارة.

الفرع الثاني: خصائص وأهداف المعايير

أولاً: الخصائص: لجعل المعايير مقبولة عامة بين أفراد مجال المهنة والمجتمع المالي، يجب أن تتضمن هذه المعايير مجموعة من الخصائص اللازمة، والمتمثلة في:¹

- 1) الاتساق المنطقي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً مع عناصر البناء الفكري المحاسبي من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ المحاسبية متعارف عليها دولياً على اعتبار أن المعايير هي أدوات التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية.
- 2) الملاءمة: بما أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر المحاسبي ومتطلبات التطبيق.
- 3) المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر، فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها وتطورها عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.
- 4) الواقعية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية التي يجب أن تطبق فيها، كما يجب أن تكون متلائمة مع الأعراف والقواعد المحاسبية السائدة.
- 5) المفهومية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.
- 6) الحيادية: يجب أن لا يتم إعداد المعايير لخدمة بيئة اقتصادية ومالية محددة ومن الضروري أن تكون المعايير تحمل صفة العمومية لتكون قابلة للتطبيق في أغلب اقتصاديات العالم.
- 7) الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات الداخليين أو الخارجيين. كما تعتبر غير إجبارية لأنها ليست بصفة القانون أو التنظيم.

ثانياً: الأهداف: هناك حاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وذلك لتحقيق هدفين رئيسيين: تحسين جودة ونوعية المعلومات، وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة. بالإضافة إلى ذلك، هناك أهداف ثانوية مرتبطة بهذا الموضوع تتمثل في:²

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- الاعتماد على الأداء؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛
- الاعتماد على القيد المزدوج؛
- تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام؛

¹ عبد الرزاق الشحادة، المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص-ص: 41، 42

² Jean François des Robert, Jaques Colibert, **Les Normes IPSAS et le Secteur Public**, Dunod, Paris, 2008, page :

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

- تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين؛

- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام؛

- توفيق المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات المالية ولبعض من المبادئ الأساسية في عناصر الأصول والخصوم على مستوى وحدات القطاع العام؛

- الهدف من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وجود تقارير مالية مفهومة، في الوقت المناسب، يمكن تحليلها ومقارنتها وبالتالي يعترف بها على الصعيد الدولي¹

المطلب الثاني: مراحل إعدادها وأساليب تطبيقها:

تتم عملية تبني المعايير الدولي للمحاسبة العمومية بالمرور على عدة مراحل وعن طريق عدة أساليب نعالج أهمها في هذا المطلب.

الفرع الأول: مراحل إعدادها:

يتم تطوير وتعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عن طريق مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام IPSAB من خلال عملية تشاور دولية وإجراءات قانونية ويمكن إيجاز مراحل إصدارها كالتالي²:

(1) إصدار مسودة عرض للتعليق العام: يتم إصدار مسودة عرض Exposure Draft (ED) وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو دليل عمل موصى به للتعليق العام .

(2) استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ: عند تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs أو أدلة العمل الموصى بها فيمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.

(3) أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار: يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلها.

(4) إعداد وإصدار المعايير والأدلة: يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة ومن أمثلة هذه الجهات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

(5) إعلان عن إصدار المعايير والأدلة: يتم الإعلان عن إصدار المعايير والأدلة وتعديلاتها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية وغيرها على دول العالم كافة.

وبالتالي يمكن القول إن تطوير معيار محاسبي يتطلب مروره بخطوات ولجان مهمة حتى يكون المعيار مرجع دولي يؤخذ به.

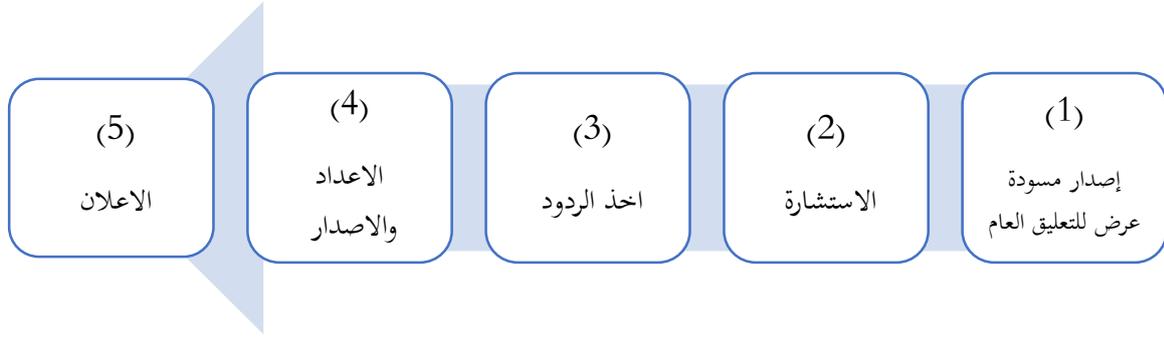
والمخطط التالي يختصر هذه المراحل

¹ بوعبانة فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 39

² خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص: 36

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

الشكل (3): مراحل إعداد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

الفرع الثاني: أساليب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جهداً كبيراً لضمان نجاح العملية، وخاصة فيما يتعلق بالجانب التقني والبشري ولتحقيق التحول بشكل مرناً وناجحاً تبقى المشكلة في كيفية تنفيذ هذا التحول، حيث يرى العديد من المفكرين أن هناك أسلوبين مختلفين للتحول، وكل منهما يتضمن مزايا وعيوب، ويتمثل هذين الأسلوبين في:¹

1) أسلوب التحول التدريجي (الطريقة الغير مباشرة): يرى مؤيدو هذا الأسلوب أن كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يدرس بانفراد، وأن التعديلات ينبغي أن تتم من الاعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى، ومن جهة أخرى يجب أن يتم التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، إنما يحتاج تطبيق المعايير إلى التحول التدريجي في فترة من سنتين إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانات ليتجسد على أرض الواقع، ويمكن أن يأخذ هذا الأسلوب عدة أشكال نذكر منها:

- تبني معالجات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

- تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع بشكل جزئي.

ولقد أوصى مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية بالتطبيق المرحلي للمعايير، حيث أصدر معياراً واحداً على الأساس النقدي للدول الراغبة في تبني المعايير، حيث يرى المجلس أن هذا المعيار هو خطوة هامة نحو تحسين واتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي بموجب الأساس النقدي المحاسبي وتشجيع تبني هذا المعيار ومزايا هذا الأسلوب هي:

- يضمن تحول مرحلي وفعال ويحافظ على السير العادي للعمل، كما يمكن التحكم بكامل مرحله؛

- لا يستنزف موارد كبيرة قد لا تستطيع عدة حكومات توفيرها خلال فترة قصيرة؛

- يحقق نتائج أكيدة تتسم بالواقعية ويسهل تطبيقها على أرض الواقع؛

- درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بأسلوب التحول المتكامل؛

- الاستفادة المثلى من الجهات المرافقة والداعمة للتحول؛

¹ لعلائية مالك، زرقين عبود، متطلبات الإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتوافق مع معايير محاسبة الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

- يؤدي إلى التدريب الحقيقي للعنصر البشري على كافة المستويات.

(2) أسلوب التحول المتكامل (الطريقة المباشرة): يستند مؤيدو هذا الأسلوب إلى كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبط ببعضها البعض ارتباطاً وثيقاً، حيث لا يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول، ناهيك أن هذا الأسلوب يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة، من مزايا هذا الأسلوب:

- توفير الوقت لأنه عادة ما يتم على المدى القصير؛

- سهولة اكتشاف الأخطاء الناجمة عن التطبيق المتكامل لمشروع التحول وتصحيحها في الوقت المناسب؛

- يؤدي إنتاج نظام جديد يتمتع بالترايط والتجانس بين مكوناته؛

- لا يعطي الفرصة لتضارب المعلومات بين النظام القديم والجديد؛

- إن نتائج تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.

كما أن المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام، الذي يعتمد على الأساس النقدي، يطلب من المؤسسات الإفصاح عن المعلومات المستندة إلى الاستحقاق، على الرغم من أن بياناتها المالية الرئيسية تعتمد على الأساس النقدي. قد ترغب المؤسسات في التحول من المحاسبة بناءً على الأساس النقدي إلى المحاسبة بناءً على الأساس الاستحقاق، وذلك بإضافة بعض الإفصاحات المبنية على أساس الاستحقاق. يحاول المجلس تسهيل الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الذي يعتمد على الأساس الاستحقاق، من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في بعض المعايير. تتيح الأحكام الانتقالية وقتاً إضافياً للمؤسسات لتلبية متطلبات المعايير المستندة إلى الاستحقاق، أو تعفيها من بعض المتطلبات عند تطبيق المعيار لأول مرة. ويمكن للمؤسسة اختيار المحاسبة بناءً على الأساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مع مراعاة الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير. عند انتهاء أجل الأحكام الانتقالية، يجب على المؤسسة إعداد التقارير المالية وفقاً لجميع متطلبات معايير المحاسبة في القطاع العام المستندة إلى الاستحقاق.

المطلب الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية تماشياً مع المعايير الدولية

من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لا بد من إصلاح وعصرنة نظام المحاسبة العمومية تماشياً مع هذه المعايير

وهو ما نحاول دراسته من خلال هذا المطلب

الفرع الأول: متطلبات عصرنة نظام المحاسبة العمومية

1) التغييرات التشريعية والإصلاح الإداري: تعتبر التغييرات التشريعية ضرورية في أي عملية تغيير لأنها توضح الغرض من هذه التغييرات وفلسفتها، وكذلك جوانبها التقنية في ضوء ذلك، من المستحسن سن قوانين لأي إصلاحات جوهرية للمحاسبة والميزانية ليتم تنفيذها. وبالتالي، فإن إدخال أساس الاستحقاق يحتاج إلى دعم من خلال توفير نص قانوني كاف. كما يعتبر إصلاح الإدارة شرطاً أساسياً لتنفيذ إصلاح المحاسبة على أساس الاستحقاق، فالمحاسبة تُعتبر دوماً جزءاً لا يتجزأ من الإصلاح الإداري الشامل، ومن المستحيل مناقشة المسائل المحاسبية بمعزل عن التغييرات العامة في القطاع العام. ففي الجزائر أنه لا يتم تحديد المخرجات والنتائج المتوقعة، كما أنه

لا توجد مؤشرات للنجاح أو الفشل، ونتيجة لذلك لا يتم تقييم النتائج الحقيقية لسياسات الإدارة العمومية بشكل منتظم. وبالتالي، من الصعب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وإطار النتائج والمخرجات في القطاع العام¹.

(2) وضع جدول زمني لتنفيذ إصلاح المحاسبة في الدولة: يمثل تنفيذ نظام محاسبي وفقا للقيود المزدوج وأساس الاستحقاق تحديا كبيرا، ولذلك سيكون من المناسب تقديم خطوات لتطبيقه بالكامل. وفي خطوة وسيطة، سينظر في الإبقاء على مسك المحاسبة البسيطة مع عرض الحقوق المعترف بها في القوائم المالية. ويمكن أن تستغرق هذه الخطوة عدة سنوات، سيستمر خلالها التحضير للانتقال إلى نظام محاسبي وفقا للقيود المزدوج وأساس الاستحقاق. كما أن إنجاح هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام، وبالتالي تصبح المشاركة في عملية الإصلاح المحاسبي ضرورية بفرض من هذه الهيئة على كل المديرات العامة لوزارة المالية والتنسيق مع باقي الوزارات المنفقة².

(3) التغييرات في قدرة تكنولوجيا المعلومات وبناء المهارات والقدرات في مجال المحاسبة العمومية وإدارة التغيير في عصر تكنولوجيا المعلومات، ينبغي أن تنطوي عملية الإصلاح على استخدام متزايد لأنظمة المعلومات المحوسبة باعتبارها عنصرا أساسيا في المي زانية والإدارة المالية. وبالإضافة إلى ذلك، سوف يتعين اعتماد نظم تكنولوجيا معلومات أكثر تعقيدا من تلك المرتبطة بالنظام النقدي التقليدي. في الجزائر فإن النظام المحاسبي ليس محوسباً ولا يزال المحاسبون يقومون بالأعمال المحاسبية يدوي أ، مما يستدعي الانتقال إلى نظام برمجي جديد تماماً. كما تجدر الإشارة هنا أن الجزائر تعاني من نقص حاد في المحاسبين المؤهلين، لذلك، يجب إجراء استثمار كبير في تنمية الموارد البشرية تماشيا مع عملية الإصلاح. وسيكون هذا ضروري أ لضمان بناء المهارات والقدرات اللازمة لأنظمة الجديدة للمحاسبة. لذلك، يتطلب تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق تعيين موظفين مؤهلين جدد وتدريب ورسكلة الموظفين القدامى، كما يتطلب إصلاح نظام المحاسبة العمومية إدارة التغيير، فالتغيير الثقافي الذي تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يشكل تحدي أ كبير أ ولا يمكن الاستهانة به³.

(4) الاستفادة من تجارب الدول الناجحة في إصلاح أنظمتها المحاسبية والمالية: مما لا شك فيه أن نجاح هذا الإصلاح المحاسبي مرهون بالاستفادة من الممارسات الجيدة للدول التي سبق لها وأن أصلحت أنظمتها المحاسبية والمالية في القطاع العام، ولاسيما دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وفرنسا تعد واحدة من هذه الدول التي رفعت التحدي وتعتبر حاليا من الدول التي لها نضج عال في المحاسبة.

ويعتبر النظام المحاسبي في الجزائر متأثر كثيرا بالثقافة الفرنكوفونية، ويستوحي قوانينه بشكل كبير من القوانين الفرنسية، فالنهج المحاسبي الفرنسي الحديث اعتبر كمصدر إلهام للجزائر عند إعدادها لمشروع إصلاح محاسبة الدولة، ومع ذلك فقد أثار هذا النهج الفرنسي صعوبات واعتبرته نقائص نشأت عن تحليل ميزانيته العمومية، وسيسمح تنفيذ التوصيات الرئيسية التي قدمها مجلس المحاسبة من تجاوز تلك النقائص، ويتعين على القائمين على مشروع الإصلاح أخذ الانتقادات التي وجهت لفرنسا بعين الاعتبار حتى لا تقع الجزائر فيها وتستفيد منها⁴.

¹ جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبية العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف، 2020/2019، ص: 218.

² جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 219.

³ جابي أمينة هناء، نفس المرجع السابق، ص: 219.

⁴ جابي أمينة هناء، نفس المرجع السابق، ص: 220.

الفرع الثاني: الخطوات التطبيقية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS

من اجل الانتقال المرن نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام في الإدارات العمومية وخاصة المحلية منها يجب اتباع الخطوات التالية:¹

- (1) إنشاء لجنة توجيهية مشتركة بين الإدارات لمشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكلفة لضمان فهم الإدارة العليا للأهداف والرؤية التي تعود إلى الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- (2) إجراء تحليل معمق لتأثير للفجوات بين النظام القائم والإجراءات والتقارير المالية والوظائف التي سيتم تطويرها بموجب ومتطلبات كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- (3) في حالة عدم ملائمة البيئة لمتطلبات مشروع تطبيق المعايير، يجب إعادة تقييم استراتيجية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المبدئية وتكييفها مع خصائص البيئة محل التطبيق؛
- (4) تطبيق منهجيات تخطيط وتنفيذ المشروعات التي أثبتت جدواها بما في ذلك الأهداف الاستراتيجية المحددة بوضوح، والمعالج الأساسية وإجراءات التوجيه؛
- (5) وضع استراتيجية لإنتاج أرصدة فتح متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتاريخ التنفيذ المستهدف (اليوم الأول من أول سنة امتثال) وكذلك الرصيد الختامي لليوم السابق؛
- (6) تحديث هيئات الإدارة بانتظام توازياً مع التقدم المسجل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل ضمان استمرار مشاركة هيئات الإدارة في عملية التغيير واعتماد القرارات المختلفة، لا سيما فيما يتعلق بالتعديلات المطلوبة للنظام المالي وتخصيص موارد للمشروع؛
- (7) تحديد الموارد البشرية الإضافية اللازمة في مجالات الميزانية والإدارة المالية لضمان ليس فقط التنفيذ الفعال للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولكن أيضاً القدرة الكافية للحفاظ على الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المستقبل؛
- (8) توفير الموارد المالية للتدريب (حيثما كان ذلك ممكناً) ، للخبراء الداخليين في المحاسبة وإدارة الأعمال أو لتغيير أو لتعيين خبراء خارجيين؛
- (9) تحليل شامل لنظام المعلومات (القلم) القائم من أجل المقارنة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتقدير التغيرات التي يجب أن يخضع لها لدعم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- (10) القيام بالتوعية بشأن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال جميع وسائل الاتصال والتدريب المتاحة؛
- (11) التأكد من أن الموظفين الحاليين والمستقبليين، وخاصة المديرين وموظفي سلسلة التوريد والموظفين الماليين على دراية كاملة بالإجراءات والمتطلبات الجديدة من خلال استخدام وثائق محددة (دليل) ودورات تدريبية؛

¹ بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره، ص: 76

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

- 12) اعتماد استراتيجيات وممارسات تقييم المخاطر وإدارتها وتخفيفها لتنفيذ المشروع وفقاً لأهداف المشاريع؛
- 13) تخطيط وإعداد البيانات المالية المؤقتة للمراجعة من قبل المراجعين الخارجيين قبل بيانات التنفيذ النهائي بوقت كاف لتجنب معوقات التنفيذ؛
- 14) التواصل والتشاور الدائم بين المؤسسة الحكومية ومراجعتها (المراجعين الخارجيين) بشأن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للمساعدة في ضمان اكتساب المدققين الخارجيين والداخلين فهماً عميقاً للنظام الجديد وتأثيره على إجراءات الرقابة، لأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق؛
- 15) إجراء اختبار مستمر للضوابط الداخلية خلال مرحلة التنفيذ الأولية لمشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لضمان دقة البيانات؛
- 16) التأكد من إجراء التحقيق والتحقق المستقل والشامل للنظام في نهاية إتمامه

الفرع الثالث: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

في طار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية، 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 وعصرنه نظام المحاسبة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيود العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة. ويسعي 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 تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة. وعلى 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 وفي أجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية¹.

المبحث الثالث: عرض وتصنيف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

سنحاول في هذا المبحث عرض واستظهار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق والتي تنقسم إلى أربعة وأربعين معياراً، وكذا الأساس النقدي بالإضافة إلى التقسيمات والهيكل التي وضعت لتصنيف هذه المعايير.

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 192

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

المطلب الأول: عرض وتصنيف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق

أصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام إلى غاية ماي 2022 (44) معيارا محاسبيا للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق وهي كما يلي:

المعيار الأول (IPSAS1): عرض البيانات المالية: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS1)، ويهدف إلى وصف الطريقة التي يتم بها تقديم وعرض البيانات المالية للغرض العام وهذا من اجل ضمان المقارنة بين البيانات المالية المتعلقة بالمنشأة التي تخص الفترات السابقة أو المتعلقة بأحد المنشآت الأخرى، يحدد المعيار المحاسبي الدولي 1 في الملحق "أ 2" الخصائص النوعية الرئيسية الأربعة للمعلومات المحاسبية، أي السمات التي تجعل المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين، وهي: قابلية الفهم، الملائمة، الموثوقية، قابلية المقارنة.¹

وتشمل القوائم المالية الواجب إعدادها بحسب المعيار رقم 1 ما يلي: قائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، عندما تقوم الهيئة بإتاحة الميزانية المعتمدة للجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية إما كقائمة مالية إضافية منفصلة أو كعمود موازنة في القوائم المالية، وأخيرا قائمة الملاحظات التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى.²

المعيار الثاني (IPSAS2): بيانات التدفق النقدي: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS7)، يهدف هذا المعيار إلى " تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان التدفق النقدي، ويبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية"³

المعيار الثالث (IPSAS3): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS8)، وفقا لهذا المعيار، تعبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، والتي تؤدي إلى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وذات مصداقية بحيث تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، بحيث يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة إلى أخرى، أما الأخطاء ، فهي الإغفالات أو السهو في المبالغ أو القيود المحاسبية والتي ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة.⁴

المعيار الرابع (IPSAS4) آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS21): ويتناول هذا المعيار متطلبات الإبلاغ عن فوارق الصرف التي لا تعتبر تدفقات نقدية إلا أن ه يتم الإفصاح عن آثارها بشكل منفصل في بيان التدفقات النقدية من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل في بداية ونهاية الفترة. وفي هذا الإطار يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.⁵

¹ عبود ميلود مرجع سبق ذكره، ص: 189.

² جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

³ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 190.

⁴ شلال زهير، مرجع سبق ذكره ص: 83

⁵ نفس المرجع السابق، ص 84.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

المعيار الخامس (IPSAS5) تكاليف الاقتراض: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS23)، هدفه شرح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض¹.

المعيار السادس (IPSAS6) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS27)، تم إلغاءها المعيار بصدور المعيار (IPSAS35).

المعيار السابع (IPSAS7) المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS28)، يوفر هذا المعيار أساسا لمحاسبة حصص الملكية في الشركات الزميلة، ويعني هذا أن الاستثمار في منشأة أخرى يعرض المستثمر للمخاطر والمكافآت المرتبطة بحصة الملكية. وينطبق هذا المعيار فقط على الاستثمار في هيكل حقوق الملكية الرسمي أو ما يقابله الخاص بالجهة المستثمر بها².

المعيار الثامن (IPSAS8) الحصص في المشاريع المشتركة: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS 31)، والغني هذا المعيار بصدور المعيار (IPSAS37).

المعيار التاسع (IPSAS9) الإيراد من المعاملات التبادلية: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS18) ويتناول هذا المعيار متطلبات الإبلاغ عن فوارق الصرف التي لا تعتبر تدفقات نقدية، إلا أنه يتم الإفصاح عن آثارها بشكل منفصل في بيان التدفقات النقدية من أجل مطابقة النقد والتدبير المعادل في بداية ونهاية الفترة. وفي هذا الإطار، يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير بالبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعامل³.

المعيار العاشر (IPSAS10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS29)، وفق لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية لأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار، لأن البيانات المالية في الاقتصاد المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لحدة القياس السارية في تاريخ التقرير، وتجدر الإشارة في هذا الإطار، بأن هذا المعيار لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم المرتفع حيث أن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعًا يخضع للحكم الشخصي، ولكن هناك مؤشرات لمعدل التضخم المرتفع منه تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخاتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبيا والاحتفاظ بمدخاتهم لأصول غير نقدية⁴.

المعيار الحادي عشر (IPSAS11) عقود الإنشاء: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS11)، عرف بأنه عقد يتم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء الأصل أو تشكيله من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي له، ومن الأمثلة على عقود الإنشاء الاتفاق على بناء جسر أو بناية مؤلفة من شقق أو مكاتب لجهة معينة أو بناء سد أو شق طريق أو تعبيد أو بناء نفق أو سفينة، ويهدف هذا المعيار المخصص لبحث العقود الإنشاء إلى

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول طبعة 2010، ص: 217.

³ محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص: 280.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 169.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، حيث يحد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء ويوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام ويحدد أساس الاعتراف والإفصاح من مصروفات وإيرادات العقد¹.

المعيار الثاني عشر (IPSAS12) المخزون: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS02): يقوم هذا المعيار بمهدف وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، كما يوفر إرشادات علمية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، كما أنه يوفر إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل التكاليف للمخزون².

المعيار الثالث عشر (IPSAS13) عقود الإيجار: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS17)، يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، باستثناء عقود الإيجار المرتبطة باستغلال المصادر الطبيعية المتعلقة بالمحروقات، المعادن والغابات، إضافة إلى العقود المتعلقة والتسجيلات السينمائية وحقوق الطبع والبراءات. ووفقاً لهذا المعيار، عقد الإيجار هو اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق باستخدام أصل معين لفترة زمنية محددة مقابل دفعة أو مجموعة متعاقبة من الدفعات المالية، إذ يعتمد تصنيف العقد على جوهر المعاملة لا الشكل، حيث يصنف العقد على أنه تمويلي إذا نقل جوهرها كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية على عكس عقود الإيجار التشغيلية التي لا يترتب عنها ذلك³.

المعيار الرابع عشر (IPSAS14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS10)، إن الهدف من هذا المعيار هو بيان متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير، وكذلك الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير كما يستلزم القرار أن لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى أن افتراض المنشأة مستمر ليس أمراً مناسباً⁴.

المعيار الخامس عشر (IPSAS15) الأدوات المالية: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS29)، لقد تم سحب المعيار الدولي المحاسبي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" واستبداله بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 28 الأدوات المالية: العرض"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 29 الأدوات المالية: الاعتراف"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 30 الأدوات المالية: الإفصاحات"، وتطبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 01 جانفي 2013 ونتيجة لذلك لم يعد يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 وتم سحبه.

المعيار السادس عشر (IPSAS16) العقارات الاستثمارية: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS40)، الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات الصلة⁵.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، 2008، ص: 250.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 319.

³ بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره ص: 68

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 373.

⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 474.

المعيار السابع عشر (IPSAS17) الممتلكات والمصانع والمعدات: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS16)، يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية المتعلقة بشروط الاعتراف بما كأصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة إلى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها والمرتبطة باستثمارات وحدات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات، بما فيها أصول البنية التحتية والمعدات العسكرية، باستثناء الأصول البيولوجية الزراعية وحقوق الانتفاع بالموارد الطبيعية غير المتحددة.¹

المعيار الثامن عشر (IPSAS18) تقديم التقارير حول القطاعات: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS14)، الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى: مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة وتعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها للمساءلة.²

المعيار التاسع عشر (IPSAS19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS37)، الهدف من هذا المعيار هو تعريف المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها عن هذه المخصصات، كما يتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات الرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقداره.³

المعيار العشرون (IPSAS20) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS24)، يهدف هذا المعيار إلى ضمان وجود إفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وقد وردت بعض المصطلحات في هذا المعيار فيما يلي:⁴

- موظفو الإدارة الرئيسيون وهؤلاء هم: جميع المدراء وأعضاء الهيئة الحاكمة في الوحدة؛
- الأشخاص الآخرون الذين يملكون السلطة والمسؤولية للتخطيط والتوجيه والرقابة على أنشطة وحدة الإبلاغ؛
- الأطراف ذات العلاقة: تعتبر أطراف ذات العلاقة إذا كان أحد الأطراف له القدرة على التحكم في الطرف الآخر أو كان له تأثير هام على الطرف الآخر عند اتخاذ قرارات مالية وتشغيلية.

المعيار الحادي والعشرون (IPSAS21) انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS36)، يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها الوحدة لتحديد ما إذا كانت قيمة أحد الأصول غير المولدة للنقدية قد انخفضت ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة كما يحدد متطلبات الإفصاح للوحدة وإجراءات عكس خسارة الانخفاض.⁵

¹ بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 548.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 558.

⁴ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

⁵ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

المعيار الثاني والعشرون (IPSAS22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام: يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدة القطاع العام من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساسًا على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها وبين الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها¹.

المعيار الثالث والعشرون (IPSAS23) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات): يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدة القطاع العام، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي أو التحويلات سواء كانت نقدية أو غير عينية، بما في ذلك المنح والهبات أو الإعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام².

المعيار الرابع والعشرون (IPSAS24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية: يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها أو تختار إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعًا لها المسؤولية عنها علنا، ويتطلب المعيار أيضا الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وسيضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها، وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الامتثال للموازنة المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنا³.

المعيار الخامس والعشرون (IPSAS25): منافع الموظفين: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS19)،

وتم استبدال هذا المعيار بالمعيار رقم 39 ابتداء من جانفي 2018

المعيار السادس والعشرون (IPSAS26): انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS36)، يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة ويحدد هذا المعيار أيضًا متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة⁴.

المعيار السابع والعشرون (IPSAS27): الزراعة ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS41)، يهدف هذا المعيار إلى تحديد ووصف المعالجة المحاسبية المتعلقة بالنشاط الزراعي⁵.

المعيار الثامن والعشرون (IPSAS28): العرض ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS32)، يهدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لغرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي أصول لحقوق الملكية لعملية مقاصة الأصول المالية والالتزامات المالية، حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب، الظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية⁶.

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 90

² بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره، ص: 65

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 744

⁴ ديلويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، النسخة الثانية، ص: 44.

⁵ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 195.

⁶ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 866.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

المعيار التاسع والعشرون (IPSAS29): الأدوات المالية الاعتراف والقياس ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS39)، الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية وبعض العقود لشراء أو بيع الأصول غير مالية.¹

المعيار الثلاثون: الإفصاحات (IPSAS30) ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IFRS07)، يهدف هذا المعيار هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي:

- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة؛
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر؛
- يعتبر هذا المبدأ مكملًا لمبادئ الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 28 الأدوات المالية: العرض ومعايير المحاسبة الدولي للقطاع العام 29 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.²

المعيار الواحد والثلاثون (IPSAS31): الأصول غير ملموسة ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS31)، يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية، حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كان منافع اقتصادية من المحتمل ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.

وتحذر الإشارة في هذا المجال إلى ضرورة التمييز بين الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدود والتي يتم امتلاكها، وبين الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدود والتي لا يتم حساب اهتلاكها وفق متطلبات هذا المعيار. أما فيما يخص متابعة اهتلاك الأصول غير الملموسة، يمكن أن تختار المنشأة نموذج التكلفة حيث يتم تسجيله بسعر التكلفة مطروحاً منها أي إطفاء متراكم أو أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة، أو تختار المنشأة نموذج إعادة التقييم، والذي يتم عن طريقه تسجيل الأصول غير الملموسة بقيمتها العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة، ويتم إعادة تقييمها بانتظام، مطروحاً منها أي إطفاء متراكم، بحيث لا تختلف القيمة العادلة المسجلة للأصل غير الملموس عند تاريخ إعداد التقرير المالي بشكل كبير عن قيمته العادلة. إضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عن أرباح أو خسائر إعادة التقييم في التقارير المالية الحكومية.³

المعيار الثاني والثلاثون (IPSAS 32): ترتيب امتياز تقديم الخدمات ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IFRS12)، يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، الذي يكون عبارة عن منشأة قطاع عام.⁴

المعيار الثالث والثلاثون (IPSAS33): التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق: 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

¹ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 196.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 1310.

³ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 1324.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

الاستحقاق من اجل تقديم معلومات ذات جودة عالية وتوفر تقارير شفافة حول انتقال المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بعد تبني المعايير على أساس الاستحقاق.¹

المعيار الرابع والثلاثون (IPSAS34): البيانات المادية المنفصلة: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS27)، يقوم هذا المعيار بعرض القوائم المالية للمنشآت التي يتم المحاسبة فيها عن الاستثمارات في المنشآت المسيطرة عليها، العقود المشتركة والمنشآت الزميلة، سواء كان ذلك بموجب التكلفة استناداً إلى المعيار IPSAS 29 المتعلق بالأدوات المالية: الاعتراف والقياس، أو بموجب أسلوب الملكية استناداً إلى المعيار IPSAS36 المتعلق بالاستثمارات في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة.²

المعيار الخامس والثلاثون (IPSAS35): البيانات المالية الموحدة: ويقابله المعيار المحاسب من القطاع الخاص (IFRS10)، يطبق عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطرة من طرف الدولة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية. يتضمن المعيار تجميع القوائم المالية للوحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها ودمج البيانات المالية وفق كل سطر من خلال جمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات وصافي الأصول على حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف. ويتطلب المعيار أيضاً حذف الأرصدة والمعاملات فيما بين المنشآت، بالإضافة إلى الإفصاح عن حصص الأقلية بشكل منفصل. وتستثنى من هذا المعيار الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقتة لكونها مملوكة ومحتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الامتلاك، أو الوحدات التي تريد الإدارة بيعها.³

المعيار السادس والثلاثون (IPSAS36) الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة: ويقابله المعيار المحاسب الدولي (IAS28)، وبصدوره تم نقل المتطلبات المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت الزميلة من المعيار IPSAS 07 وكذلك المتطلبات المتعلقة بالعقود المشتركة من المعيار IPSAS 08 إلى المعيار IPSAS 36، يهدف هذا المعيار إلى تبيان محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن استثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة.⁴

المعيار السابع والثلاثون (IPSAS37) الترتيبات المشتركة: وألغى هذا المعيار IPSAS08، يقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS11)، يتناول هذا المعيار شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تؤسسها منشآت القطاع العام وفقاً لشروط تعاقدية تحدد التزامات وحقوق كل مشارك، حيث يحدد هذا المعيار ثلاثة أشكال لهذه الشراكة وهي: العمليات تحت السيطرة المشتركة، الأصول تحت السيطرة المشتركة، المنشآت تحت السيطرة المشتركة.⁵

المعيار الثامن والثلاثون الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى (IPSAS38): ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IFRS12)، الأخرى، يهدف هذا المعيار إلى مطالبة جهة ما بالكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم:

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 1332.

² بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

³ بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

⁴ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 197.

⁵ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

1- طبيعة المخاطر المرتبطة بمنشأتها غير متحكم فيها، والمنشآت الخاضعة للرقابة غير موحدة والترتيبات المشتركة والاحتياجات، والهيئات غير الموحدة؛

2- آثار تلك المعوقات على مركزها وأدائها المالي والتدفقات النقدية.¹

المعيار التاسع والثلاثون: (IPSAS39) منافع الموظفين ويقابله المعيار المحاسبي الدولي القطاع الخاص (IAS19)، يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبه منافع الموظفين والإفصاح عنها وتشمل الموظفين ما يلي:²

- منافع الموظفين قصيره الأجل التي تسوى بشكل كامل قبل 12 شهرا بعد نهاية فتره إعداد التقارير الثانوية التي يقدمها الموظفين (الأجور والرواتب، مساهمات الضمان الاجتماعي، الإجازات السنوية والمرضية، مشاركته الأرباح والمكافآت والمنافع غير النقدية)؛
- منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى مثل الإجازات المدفوعة منافع ومنافع العجز طويله الأجل؛
- منافع ما بعد التوظيف مثل منافع التقاعد ومنافع أخرى ما بعد التوظيف مثل التامين على الحياة بعد التوظيف؛
- منافع نهاية الخدمة والتي تقدم أما للموظفين أو معادهم وقد تتم تسليمها بدفعات.

المعيار الأربعون (IPSAS40) عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام: ويقابله المعيار المحاسبي الدولي القطاع الخاص (IFRS03)، يهدف هذا المعيار إلى تحسين شفافية وموثوقية الإفصاحات المالية للحكومات المتعلقة بعقود المشتريات الحكومية والتعاقدات الأخرى. ويشمل المعيار الاشتراطات الأساسية التي يجب تليتها من قبل الحكومات المتعاقدة، بما في ذلك الإعلان والتنافس والتقييم والعقود والتقارير المالية المتعلقة بالمشتريات الحكومية. وتهدف هذه الإجراءات إلى تعزيز الشفافية والمساءلة والعدالة في عمليات المناقصة الحكومية وتحسين الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد المالية العامة.³

المعيار الواحد والأربعون (IPSAS41) الأدوات المالية: يعتمد هذا المعيار على المعيار الدولي للقطاع الخاص (IFRS9) واستبدل هذا المعيار المعيار IPSAS29، وتتمثل التغييرات الرئيسية عن المعيار رقم 29 في إدخال متطلبات التصنيف والقياس المبسطة للمؤسسات المالية، الأصول. بما في ذلك انخفاض القيمة، ونموذج محاسبة التحوط المرن. ويتضمن المعيار رقم 41 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضا إرشادات خاصة بالقطاع العام وأمثلة توضيحية عن الضمانات المالية الصادرة عن المعاملات غير التبادلية والقروض الامتيازية وأدوات حقوق الملكية الناشئة عن المعاملات غير التبادلية وقياس القيمة العادلة.⁴

المعيار الثاني والأربعون (IPSAS 42) الفوائد الاجتماعية: وتقدم الاستحقاقات الاجتماعية إرشادات بشأن حساب نفقات الاستحقاقات الاجتماعية. وتعريف الاستحقاقات الاجتماعية بأنها تحويلات نقدية لأفراد و/أو أسر معيشية محددة للتخفيف من أثر المخاطر الاجتماعية. وتشمل الأمثلة المحددة استحقاقات التقاعد الحكومية، واستحقاقات العجز، ودعم الدخل، واستحقاقات البطالة. يتطلب المعيار الجديد من الكيان تسجيل نفقات ومسؤولية مدفوعات الاستحقاقات الاجتماعية التالية.

¹ عبود ميلود، نفس المرجع السابق، ص: 198

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 1710.

³ <https://www.ipsasb.org/standards-guidance/ipsas-40-revised-2017-procurement-and-contracting>

⁴ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 199.

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

ويهدف هذا المعيار إلى تحسين جدوى ودقة وقابلية مقارنة المعلومات المقدمة من كيان يعرض بياناته المالية عن استحقاقات الموظفين. ولتحقيق ذلك، يحدد المعيار 42 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المبادئ والشروط التالية:

- إثبات النفقات والخصوم المتعلقة بالاستحقاقات الاجتماعية؛
- قياس النفقات والخصوم المتعلقة بالاستحقاقات الاجتماعية؛
- تقديم معلومات عن الفوائد في البيانات المالية؛¹
- تحديد الإقرارات لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة استحقاقات الموظفين التي يقدمها الكيان المبلغ وآثارها المالية.¹

المعيار الثالث والأربعون (IPSAS 43) عقود الإيجار: يستند المعيار المحاسبي الدولي 43 إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS 16، اتفاقيات التأجير، التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

وبالنسبة للمستأجرين، يستحدث المعيار 43 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نموذجاً لحق الاستخدام محل نموذج مخاطر الممتلكات والمزايا في المعيار 13 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، اتفاقيات الإيجار. وبالنسبة للمؤجرين، فإن المعيار 43 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يؤجل إلى حد كبير المخاطر والفوائد الكامنة في نموذج الملكية إلى المعيار 13 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.²

المعيار الرابع والأربعون (IPSAS 44) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة: أصدر هذا المعيار في ماي 2022 ويستند إلى المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 5)، الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة، التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ويحدد المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 44 الاعتراف بالأصول المحتفظ بها للبيع وعرض العمليات المتوقفة والكشف عنها. ويشترط أن تكون الموجودات التي تستوفي المعايير الواجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع: تقدر قيمتها بانخفاض القيمة الدفترية والقيمة العادلة مطروحا منها وقف تكاليف البيع واستهلاك تلك الأصول؛³ ويجب أن تقدم بصورة منفصلة في بيان المركز المالي ونتائج العمليات المتوقفة في بيان الأداء المالي.³

المطلب الثاني: عرض وتصنيف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية وفق الأساس النقدي

إن الغرض من هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي؛ وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمنشأة ما ضرورة لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتملة. ويحتاج المستخدمون عند اتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد النقدية واستمرارية أنشطة المنشأة إلى فهم توقيت ودرجة التأكد حول المقبوضات والمدفوعات النقدية. إن من شأن الامتثال للمتطلبات الإلزامية والاختيارية في هذا المعيار تعزيز إعداد التقارير المالية الشاملة والشفافة للمقبوضات والمدفوعات

¹ <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-42-social-benefits-1>

² <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>

³ <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>

الفصل الأول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

والأرصدة النقدية للمنشأة. كما أنه سيعزز من قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة في الفت رت السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى التي تتبنى أساس النقد المحاسبي.¹

وصمم هذا المعيار موجها للدول التي لا تطبق نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وهو مقسم إلى جزأين أساسيين هما:

الجزء الأول إلزامي: ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، هذا المعيار يعرف الأساس النقدي المحاسبي ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية والملاحظات المرفقة، ويتناول عددا من المواضيع المحددة حول إعداد التقارير، ويجب أن تمثل المنشآت التي تدعي أنها تعد التقارير وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي" للمتطلبات الواردة في هذا الجزء من المعيار.²

الجزء الثاني اختياري: يشتمل على الإفصاحات غير الإلزامية لمنشآت القطاع العام والمتعلقة بالسياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يجذب الإعلان عنها من طرف وحدات القطاع العام، لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية من طرف وحدات القطاع العام.³

الإفصاحات الإلزامية وفق الأساس النقدي

تتمثل الإفصاحات الإلزامية وفق الأساس النقدي في:⁴

1) متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية: وفق متطلبات هذا المعيار، يجب على منشآت القطاع العام أن تتضمن البيانات المالية ذات الغرض العام العناصر الموالية:

- بيان المدفوعات النقدية والذي ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن إجمالي النفقات المدفوعة فعليا خلال فترة إعداد التقرير المالي، عن طريق استخدام أساس تصنيفي يناسب نشاط المنشأة؛
- بيان المقبوضات النقدية والذي يعرض إجمالي الإيرادات المحصلة نقدا خلال فترة إعداد التقرير؛
- الأرصدة النقدية المتاحة للمنشأة من بداية ونهاية الفترة؛
- الإفصاح عن المدفوعات التي تؤدي بالنيابة عن المنشأة؛
- إعداد تقرير عن المقبوضات والمدفوعات للمعاملات التي تمت على أساس القيمة الصافية؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وتقديم الملاحظات التفسيرية المرفقة بالبيانات المالية والتي تعد ضرورية لفهم التقارير المالية؛
- الإفصاح في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية عن القيود المفروضة على الأرصدة النقدية والحصول على القروض، بما فيها الأرصدة النقدية الهامة التي تخضع لقيود خارجية؛
- الإفصاح عن طبيعة الأخطاء وطريقة تصحيحها.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 1466.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص: 1460.

³ بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

⁴ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

إضافة إلى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام عرض البنود والمجاميع الفرعية للنفقات المدفوعة والإيرادات المحصلة بالمبالغ الإجمالية دون المقاصة بينها، باستثناء العمليات التي تتم على أساس القيمة الصافية والتي ترخصها التشريعات المعمول بها ويجب الإفصاح عنها (2) معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية: يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للعمليات التي تقوم بها وحدات القطاع العام بالعملة الأجنبية، والتي يجب إدراجها داخل البيانات المالية للغرض العام بالعملة الوطنية، عن طريق تطبيق سعر الصرف على المقبوضات والمدفوعات بالعملة الأجنبية.

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب الإفصاح وإعداد التقارير عن الأرصدة النقدية المتاحة بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف الفوري عند تاريخ إعداد التقارير المالية عن الأرصدة المالية لوحدات القطاع العام، كما ينبغي الاعتراف والإفصاح عن الإيرادات أو النفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات حسب أسعار الصرف السارية، حيث أن الأرباح والخسائر الناجمة عن التغير في أسعار الصرف لا يتم الاعتراف بها كمقبوضات أو مدفوعات نقدية، بل يتم الإفصاح عنها عند تسوية قيمة الأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية في بداية ونهاية فترة التقارير المالية لوحدات القطاع العام.

(3) عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية: يهدف هذا المعيار إلى توضيح متطلبات عرض الميزانية في البيانات المالية الحكومية، والتي ينبغي عرضها على أساس قابل للمقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وبين الميزانية الأصلية المصادق عليها والميزانية النهائية التي تتضمن كافة التغيرات المصادق عليها وفق الإجراءات والتشريعات المعمول بها، عن طريق إعادة التخصيص أو التحويلات ضمن أبواب وبنود الميزانية الأصلية، حيث يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية الحكومية.

الهدف من عرض المقارنة بين المبالغ المقدرة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية كأعمدة إضافية في البيانات المالية هو الرفع من مستوى الشفافية والمساءلة، عن طريق تقديمها على أساس قابل للمقارنة يتيح لمستخدمي القوائم المالية طلب توضيحات حول أسباب الانحرافات ومستوى الامتثال للموازنة الأصلية.

(4) الإفصاح عن المساعدات الخارجية: ينبغي على وحدات القطاع العام الإفصاح في البيانات المالية عن المساعدات الخارجية التي تستفيد منها بشكل رسمي، حيث تع رف المساعدات الخارجية وفق متطلبات هذا المعيار على أنها جميع الموارد الرسمية المستلمة من طرف الوحدات الحكومية بموجب اتفاقيات ملزمة مع الأطراف المانحة، باستثناء المساعدات الخارجية المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية والتي لا يتم الاعتراف بها كموارد رسمية في البيانات المالية الحكومية ذات الغرض العام المعدة وفق الأساس النقدي.

بناء على متطلبات هذا المعيار، يجب الإفصاح بشكل منفصل في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية عن إجمالي المساعدات الخارجية المستلمة نقدا خلال فترة إعداد التقرير، إضافة إلى بيان إجمالي الدفعات التي قامت بها أطراف أخرى خارجية رسمية لتسوية التزامات وحدات القطاع العام، حيث يجب التمييز في البيانات المالية بين المساعدات الخارجية المقدمة في شكل قروض وإجمالي المبالغ المستلمة كمنح وعرضها بشكل منفصل، دون أن يتطلب هذا المعيار الإبلاغ عن هوية أو مبلغ مقدم هذه المساعدات الخارجية، في حين يجب الإعلان في الإيضاحات حول البيانات المالية الحكومية عن إجمالي القروض والمنح الخارجية المتاحة وغير المسحوبة من طرف وحدات القطاع العام.

خلاصة الفصل:

يتبنى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية للدولة، عن طريق تقسيم المهام وتحديد مجال اختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية بهدف تحديد المسؤوليات وتكثيف إجراءات الرقابة على صرف المال العام.

تبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعزز الجودة والموثوقية في البيانات المالية الحكومية، ويوفر إطارًا موحدًا للإفصاح المالي والمقارنة بين وحدات القطاع العام. كما يساهم في تحقيق الشفافية في إدارة المال العام وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء. مع ذلك، فإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ليس إلزاميًا على الوحدات الحكومية ذات السيادة والاستقلالية في اختيار النظام المحاسبي الخاص بها. وعلى الرغم من ذلك، فإن تطبيق هذه المعايير يعتمد على الاعتراف الدولي بها وتبنيها في مختلف الدول. ولتعزيز تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يسعى المجلس الدولي للمعايير المحاسبية القطاع العام لتشجيع الدول على تبني هذه المعايير وتوفير الدعم الفني وتبادل التجارب الدولية. يهدف ذلك إلى تعزيز التوافق بين متطلبات نظم المحاسبة العمومية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

باختصار، تتطلب عصنة نظام المحاسبة العمومية الجزائري تبني المعايير الدولية للمحاسبة وتحقيق التوافق بين المتطلبات الوطنية والدولية. يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الشفافية والموثوقية المالية في القطاع العام وتحقيق أهداف الحوكمة المالية والمساءلة.

الفصل الثاني:

الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

مع ازدياد التوجه نحو انتهاز أسلوب الإدارة المحلية يهدف هذه الفصل إلى تقديم نظام الإدارة المحلية وأهميته، مع التركيز على مالية وميزانية الجماعات المحلية خاصة من جانب التمويل والرقابة.

كما يهدف تسليط الضوء عن بعض التجارب الناجحة لبعض الدول والمنظمات في تبني معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام وفق المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الإدارة المحلية

المبحث الثاني: مالية الجماعات المحلية

المبحث الثالث: التجارب الدولية في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المبحث الأول: ماهية الإدارة المحلية

تمثل الإدارة المحلية أحد أهم أساليب التنظيم الإداري المنتهي في الدول الحديثة على غرار الجزائر وهذا راجع إلى أهميته الكبيرة في مختلف المجالات وعلى كافة المستويات وهو ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف الإدارة المحلية وأسباب الأخذ بها كنظام

قدمت العديد من التعاريف لنظام الأداة المحلية ببر الأخذ بها كنظام للحكم بعدة أسباب ندرجها ضمن هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف الإدارة المحلية

تعددت التعريفات التي قدمت للإدارة المحلية باختلاف آراء الفقهاء والمفكرين، ويرجع السبب في ذلك إلى أن كل فقيه

ينظر إليها من زاوية معينة حسب الخلفية السياسية والقانونية لبلده، ومن بين التعاريف المقدمة:

عرفها الفقيه الفرنسي جون ريفيرو: بأنها التنظيم الإداري الذي يوجد حينما يعطي القانون لأعضاء منتخبين بواسطة وحدات إدارية

ذات شخصية اعتبارية مستقلة، سلطة إصدار قرارات في كل أو بعض ما يتعلق بالشؤون المحلية لتلك الهيئات.¹

ويعرفها الأستاذ خالد سمارة الزغي على أنها أسلوب التنظيم الإداري يقسم بمقتضى إقليم الدولة إلى وحدات ذات مفهوم محلي

وتتمتع هذه الوحدات بشخصية اعتبارية، وتنظم الشؤون المحلية وتدار من قبل السكان المحليين، تمثلها مجالس منتخبة من أبناءها

لإدارة مصالحها تحت إشراف ورقابه السلطة المركزية.²

وتعرف كذلك بأنها نظام إداري لا مركزي يقوم على أساسه منح الوحدات المحلية الشخصية المعنوية، والاستقلال المالي والإداري،

ويتم تسيير هذه الوحدات عن طريق مجالس منتخبة من سكان الإقليم كما تشرف هذه المجالس على أداء الخدمات العمومية المحلية

بواسطة مرافقها العامة وذلك يفقد تخطيط والسياسة العامة للدولة وتحت رقابتها.³

انطلاقاً من التعريفات السابقة يمكن أن نخلص إلى أن الإدارة المحلية: هي ذلك النظام الإداري الذي تلجأ بموجبه الحكومة

المركزية إلى توزيع بعض المهام الإدارية، وإسنادها إلى هيئات محلية مستقلة ومنتخبة، تمارس مهامها على إقليم جغرافي محدد تحت

إشراف ورقابة الحكومة المركزية.

¹ Jean Rivero, **Droit administratif**, Dalloz, Paris, 1965, P: 280.

² كمال جلاب، الإدارة المحلية وتطبيقاتها الجزائرية بريطانيا فرنسا، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر 2017، ص: 39.

³ مراد دليلة، الإدارة المحلية بين واجب الخدمة العمومية ومعوقات الإيرادات المالية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص إدارة محلية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1،

2022/2021، ص: 16.

الفرع الثاني: أسباب الأخذ بنظام الإدارة المحلية

هناك عدة أسباب عده الدول إلى اعتماد التنظيم الإداري اللامركزي في صورته في صورته الإقليمية أو ما يعرف بالإدارة

المحلية ومن بين هذه الأسباب نذكر ما يلي: ¹

1- **تزايد مهام الدولة:** أن الانتقال من مفهوم الدولة من الحارسة إلى المتدخللة أدى إلى اتساع تدخلها في شتى المجالات وأصبحت الأعباء التي تتحملها في تزايد نتيجة لظهور أنشطة جديدة واتساع أنشطة قائمه حتى أن جهاز الإدارة العامة على المستوى المركزي صار عاجزا على الاضطلاع بهذه الأعباء بكفاءة مما دعا إلى ضرورة إنشاء هذه الهيئات المحلية حتى تتحمل جزء كبير من هذا العبء

2- **تباين في المصالح المحلية على مستوى إقليم الدولة:** إن اختلاف الظروف البيئية والأحوال السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تحكم نشاط الأفراد وتؤثر على سلوكهم بسبب اختلاف المناخ والتقاليد والعادات والثقافة والتعليم والصحة وكتنافه السكان ونوع العمل المتاحة كلها بمثابة العامل الرئيسي في المصالح المحلية لمواطنين في منطقته أخرى وبنية أن أسلوب الإدارة في منطقته ما يحتاج لاتباع أنماط معينة تختلف عن الأسلوب والأنماط في منطقته أخرى وذلك بما يتناسب مع مصالح المواطنين، مما استوجب الاستعانة بتنظيم إداري قادر على تسيير شؤون كل إقليم حسب مميزاته وهذا ما يعرف بالإدارة المحلية .

3- **تكريس المبادئ الديمقراطية:** إن المبادئ الديمقراطية السليمة تقطيب إشراك المواطنين في تسيير الشؤون المحلية أي حكم أنفسهم بأنفسهم ويتحقق هذا حينما يكون المجلس المحلي مجلسا منتخبا أو اغلب أعضائه منتخب لان العضو المنتخب يدين بالولاء للمواطنين الذين انتخبوه ويتصرفوا ويشارك في أعمال المجلس من هذا المنطلق مجريه كامله لصالح المواطنين وبهذا يتحقق مبدأ حكم الشعب نفسه بنفسه ولنفسه دون وصايا أو قوامه من أحد إضافة إلى اعتبار الهيئات المحلية مدرسة عمليه لتخريج أفضل الأعضاء التي تصلح للقيادة في المستقبل.

الفرع الثالث: أركان الإدارة المحلية

يرتكز نظام الإدارة المحلية على مجموعة من الأركان أهمها:

1) **الشخصية المعنوية:** تسمى أيضا الشخصية الاعتبارية وتعرف على أنها مجموعه من الأشخاص أو الأموال والتي تستهدف تحقيق غرض معين ويعترف القانون لهذه المجموعة بالشخصية القانونية المقررة أصلا للإنسان فتصبح أهلا لاكتساب الحقوق والالتزام بالواجبات. ²

كما تعرف بأنها مجموعه من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية القانونية حقيقيا فهي لها حقوق وعليها التزامات وهي شخصيه مستقله عن الأشخاص والعناصر المكونة لها، من اهم ضمانات استقلالها وبدونها تعتبر مجرد فرع للحكومة المركزية في الإقليم إذا فهي مجموعه من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية القانونية تماما وينظر اليها وتعامل كما لو كانت شخصا حقيقيا فهي لها حقوق عليها التزامات وهي شخصيه مستقله من الأشخاص والعناصر المادية المكونة لها. ³

2) **تمتع الهيئات المحلية بموارد مالية:** إذا كان استقلال الهيئات المحلية هو عماد نظام الإدارة المحلية وبفضله يتحقق الاعتراف لها بالشخصية المعنوية القانونية اعتراف بوجود مصالح محليه متميزة، وكذلك بمنح أعضائها الضمانات كافيه في مواجهه السلطة المركزية، تم تجدر الإشارة اليه في هذه النقطة بان هذا الاستقلال لا يعدو إلا أن يكون استخدام نظريا أو اعتباريا ولي استقلال عمليا

¹ مراد دلندة، نفس المرجع السابق، ص-18-19.

² محمد الصغير بعلي، الإدارة المحلية الجزائرية، دار العلوم النشر والتوزيع، عنابة، 2013، ص 13.

³ فاطمة علي محمد الرابعية، دور مجالس الخدمات المشتركة والتنمية المحلية في الأردن، الجامعة الأردنية، 1995، ص 34.

أو فعليا، وعلى هذا الأساس فإن هذا الاستقبال إنما يرتبط في الواقع مما يتاح لهذه الهيئات من موارد مالية تمكنها من إنشاء وإدارة المرافق العامة التي تؤدي خدماتها لإشباع احتياجات الساكنة المحلية وما يحققه الصالح العام.

(3) قيام مجالس محلية منتخبة لإدارة المصالح المحلية: إن الاعتراف بالشخصية المعنوية للمجالس المحلية لا تعتبر كافية فلا بد من وجود هيئات محلية منتخبة تنوب عن السكان المحليين في إدارة شؤونهم التي اعترف المشرع بها.¹

(4) تمتع المجالس المحلية بالاستقلال في ممارسة اختصاصها مع خضوعها لرقابة السلطة المركزية: صحيح أن السلطة المركزية تخلت عن سلطتها ذات الطابع المحلي لصالح الوحدات الإدارية المحلية، ولكنها احتفظت بحق الرقابة والإشراف حتى تضمن أنها تسير بالشكل الذي يتناسب مع السياسة العامة والمصلحة العامة للدولة، ومن المعروف أنه عادة ما يوجد نص قانوني يبين به اختصاصات و صلاحيات الإدارة المحلية، ومن خلال ذلك النص يتم تحديد النوعية والكيفية التي يتم فيها رقابة السلطة المركزية، حيث أنه لا يمكن للإدارة المركزية أن تصل في رقابتها على الإدارة المحلية إلى حد إصدار الأوامر كما هو الحال في الرقابة الرئاسية ذلك أن ممارسة سلطة إصدار الأوامر تصطدم باستقلال الإدارة المحلية وتمس جوهر اللامركزية نفسها.²

المطلب الثاني: مستويات الإدارة المحلية

تختلف الدول في عدد المستويات المحلية التي تتألف منها، ويعود ذلك إلى تباين الظروف السياسية والاجتماعية والاقتصادية والجغرافية لكل دولة. وفيما يتعلق بالإدارة المحلية في الجزائر، يتميز النظام بالتعدد في المستويات، وذلك بهدف تحقيق مبدأ الديمقراطية التشاركية في التسيير المحلي وتلبية مطالب السكان. وتتألف إدارة محلية في الجزائر من عدة مستويات، بما في ذلك البلدية والولاية وحدتين أساسيتين.

الفرع الأول: الولاية وهيئاتها

أولا: تعريف الولاية

طبقا لأحكام القانون 12 - 07 المؤرخ في 2012/02/21 المتعلق بالولاية، لاسيما المادة الأولى منه " الولاية هي جماعة عمومية إقليمية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتشكل مقاطعة إدارية للدولة وتنشأ بموجب قانون ". وبالعودة لنص الدستور، فإنه ينص في المادة 16 منه على أن الجماعات الإقليمية للدولة هي البلدية والولاية وعليه فالولاية مؤسسة دستورية تمثل الإدارة اللامركزية لهذا أعطاه المشرع أهمية بالغة وحول لها صلاحيات هامة .

الفرع الثاني: الهيئات التابعة للولاية

ينص قانون الولاية على ان للولاية هيئتان هما:

- المجلس الشعبي الولائي؛
- الوالي.

أولا: المجلس الشعبي الولائي: هو الجهاز المنتخب للولاية، ويعتبر الأسلوب الأمثل للقيادة الجماعية، والصورة الحقيقية التي بموجبها يمارس سكان الإقليم حقهم في التسيير والسهرة على شؤونهم ورعاية مصالحهم، يختارهم سكان الولاية بالاقتراع السري العام المباشر لمدة

¹ سليمان الطماوي، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة: 1، مطبعة جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، ص: 70.

² محمد أحمد إسماعيل، مساهمة في النظرة القانونية للجماعات المحلية، دراسة مقارنة لمختلف القوانين الوضعية، ترجمة محمد أحمد محمود، الطبعة: 1، المكتب الحديث، الإسكندرية،

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

خمس سنوات وطبقا للمادة 82 من قانون الانتخابات يتغير عدد أعضاء المجالس الشعبية الولائية حسب تغير عدد سكان الولاية، ويتم انتخاب الرئيس من بين أعضائه من القائمة الحائزة على الأغلبية

يعالج المجلس الشعبي الولائي ويتداول حول المواضيع التابعة للاختصاصات المخول إياها بموجب القوانين والتنظيمات وكذا كل القضايا التي تهم الولاية والتي ترفع إليه بناء على اقتراح ثلثي (3/2) أعضائه أو رئيسه أو الوالي .

يعقد المجلس الشعبي الولائي أربع دورات عادية في السنة، مدة كل دورة خمسة عشر يوم على الأكثر وتكون وجوبا خلال أشهر مارس جوان سبتمبر وديسمبر.¹ كما يمكن أن يجتمع في دورة غير عادية بطلب من رئيسه أو ثلث أعضائه أو بطلب من الوالي، كما يجتمع بقوة القانون في حالة كارثة طبيعية.²

يشكل المجلس الشعبي الولائي من بين أعضائه لجانا دائمة للمسائل التابعة لمجال اختصاصه ولاسيما المتعلقة بما يلي :

- التربية والتعليم العالي والتكوين المهني؛

- الاقتصاد والمالية؛

- الصحة والنظافة وحماية البيئة؛

- التعمير والسكن؛

- الاتصال وترقية الإعلام؛

- تهيئة الإقليم والنقل؛

- الري، الفالحة والغابات، الصيد البحري والسياحة.

يحل المجلس الشعبي الولائي ويجدد في الحالات المنصوص عليها في المادة 48 من قانون الولاية، بموجب مرسوم رئاسي بناء على تقرير الوزير المكلف بالداخلية.

ثانيا: الوالي

يمثل الوالي الهيئة التنفيذية للولاية، يعتبر من الموظفين السامين للدولة يتم تعيينه بموجب مرسوم رئاسي حسب ما نصت عليه المادة الأولى من المرسوم الرئاسي رقم 99-240³

ويتمتع الوالي بازدواجية الاختصاص كونه ممثلا للدولة وكذا ممثلا للولاية، وجمل هذه الاختصاصات في الجدول التالي:

¹ نفس المرجع السابق المادة 14

² نفس المرجع السابق المادة 15

³ مرسوم رئاسي رقم 20-39-02-2020 يتعلق بالتعيين في الوظائف المدنية والعسكرية للدولة ج ر عدد 6 لسنة 2020

الجدول (1): صلاحيات الوالي كمثل للدولة والولاية

صلاحيات الوالي كمثل للدولة	صلاحيات الوالي كمثل للدولة
<ul style="list-style-type: none"> - السهر على نشر مداوات المجلس الشعبي الولائي وتنفيذها؛ - إعداد مشروع الميزانية وتولي تنفيذها بعد مصادقة المجلس الشعبي الولائي عليها وهو الأمر بصرفها؛ - تمثيل الولاية في جميع أعمال الحياة المدنية والإدارية وتمثيل الولاية أمام القضاء؛ - تأدية كل أعمال إدارة الأملاك والحقوق التي تتكون منها ممتلكات الولاية وتبليغ المجلس الشعبي الولائي بذلك؛ - السهر على السير الحسن لمصالح الولاية والمؤسسات والهيئات العمومية على مستوى الولاية. 	<ul style="list-style-type: none"> - السهر على تنفيذ القوانين والتنظيمات وعلى احترام رموز الدولة وشعاراتها على إقليم الولاية؛ - تنفيذ التعليمات الصادرة عن كل وزير مختص - المحافظة على النظام والأمن والسكينة العمومية؛ - إعداد مخططات تنظيم الإسعافات في الولاية وتعيينها وتنفيذها؛ - هو الأمر بصرف ميزانية الدولة للتجهيز بالنسبة لكل البرامج المقررة لصالح تنمية الولاية.

المصدر: من إعداد الطالب حسب ما ورد في قانون الولاية

الفرع الثاني: البلدية وهيئاتها:

نظرا لأهمية البلدية فقد أشار لها المشرع الجزائري في كل الدساتير وأحدث لها قوانين تنظمها، كما ميزها بمجموعة من الخصائص، وستناول في هذا المطلب بعض المفاهيم حول البلدية بالإضافة إلى هيئاتها التداولية والتنفيذية وهيئاتها الإدارية.

أولا: تعريف البلدية

عرفها المشرع حسب قانون البلدية لسنة 1967 " البلدية هي الجماعة الإقليمية السياسية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية الأساسية".¹ وعرفها بموجب المادة الأولى من القانون 08/90 المتعلق بقانون البلدية " البلدية هي الجماعة الإقليمية الأساسية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

وتنص المادة 17 من دستور 2020 على أن «البلدية والولاية هي الجماعات الإقليمية للدولة» كما عرفها في القانون 10/11 المتعلق بالبلدية في المادة الأولى: هي الجماعة الإقليمية القاعدية للدولة وتتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة.²

ثانيا: هيئات البلدية: منح المشرع الجزائري للبلدية حق تكوين هيئات وأجهزة إدارية تتمثل في: المجلس الشعبي البلدي كهيئة المداوات ورئيس المجلس الشعبي البلدي كهيئة التنفيذية بالإضافة إلى إدارة ينشطها الأمين العام.

1) الهيئة التداولية (المجلس الشعبي البلدي)

أ-تعريفه: الجهاز المنتخب الذي يمثل الإدارة الرئيسية للبلدية ويعتبر الأسلوب الأمثل للقيادة الجماعية، كما يعتبر أقدر الأجهزة تعبيرا عن المطالب المحلية.³

¹ القانون رقم 08/90 المتضمن البلدية والمؤرخ في 1990/04/07، ج ر رقم 15، المادة الأولى.

² من القانون رقم 10/11 المتعلق بالبلدية والمؤرخ في 2011/07/23، ج ر العدد 37، المادة الأولى.

³ حسين مصطفى حسين، الإدارة المحلية المقارنة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 1982.

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ب- تشكيل المجلس الشعبي البلدي: يتشكل م.ش.ب من عدة أعضاء منتخبين أي الناجحين من القوائم المترشحة، واعتمد المشرع الجزائري على معيار التعداد السكاني للبلديات لتحديد عدد أعضاء المجلس الشعبي البلدي كما يلي: 13 عضو إذا كان عدد السكان يقل عن 10 الاف نسمة، من 10 الاف إلى 20 ألف نسمة 15 عضو... الخ¹

ج- صلاحيات المجلس الشعبي البلدي: حسبما نص عليه القانون 10/11 صلاحيات المجلس تتمثل فيما يلي²:

- التهيئة والتنمية: من المهام الأساسية م.ش.ب هو إجراءات إعداد عمليات تهيئة الإقليم والتنمية المستدامة من خلال وضع المخططات التنموية على الصعيد المحلي؛
- التعمير والهياكل القاعدية والتجهيز: مراقبة احترام تخصيصات الأراضي وقواعد استعمالها والسهر على المراقبة الدائمة لمطابقة عمليات البناء ذات العلاقة ببرامج التجهيز والسكن ومكافحة السكن الهش؛
- مجال التربية والحماية الاجتماعية والنشاطات الثقافية: تقوم البلدية بإنجاز مؤسسات التعليم الابتدائي وصيانتها وتشجيع وترقية النشاطات التعليمية والمدرسية في حدود إمكانياتها، كما تساهم في تقديم المساعدات للهياكل المكلفة بالشباب والثقافة والرياضة والتسليية وكل تدبير يرمي إلى توسيع قدراتها السياحية
- النظافة وحفظ الصحة والطرق: توزيع المياه الصالحة للشرب وصرف معالجة المياه القذرة والنفايات الجمامدة الحضرية، كما يتعين عليها مكافحة الأمراض المعدية والأوبئة بالإضافة إلى صيانة الطرق وإشارات المرور التابعة لشبكة الطرق المتواجدة داخل إقليمها.

د- سير أعمال المجلس: يتولى م.ش.ب ممارسة المهام الموكلة إليه، بموجب النظام التداولي، أي أن كافة أعماله لا تكون إلا بموجب مداولات، كما تتم هذه المداولات بأسلوب ديمقراطي حديث إذ تخضع جميع القرارات قبل صدورها إلى عمليات البحث والتقصي وجمع البيانات.³

2) الهيئة التنفيذية (رئيس المجلس الشعبي البلدي)

أ) انتخابه: يعتبر رئيس المجلس الشعبي البلدي أهم هيئة في تسيير البلدية، نظرا لحساسية منصبه وكونه حلقة وصل بين م.ش.ب والولاية من جهة، ومن جهة أخرى هو المسؤول الأول للبلدية ويمثل الهيئة التنفيذية، ويتم انتخابه عن طريق الاقتراع العام المباشر والسري خلال 05 أيام الموالية لتنصيب المجلس، وفق إحدى الحالات الآتية:

1) في حالة حصول قائمة على الأغلبية المطلقة للمقاعد فلها وحدها حق ترشيح أحد مرشحيها لرئاسة المجلس الشعبي البلدي.

2) في حال عدم حصول أي قائمة على الأغلبية المطلقة للمقاعد، يمكن للقائمتين الحائزتين على 35 بالمئة على الأقل من المقاعد تقديم مترشح.

3) أما في حال عدم حصول أي قائمة على الأغلبية المطلقة، ولا على 35 بالمئة من المقاعد، فيحق لكل منتخب الترشح لرئاسة المجلس الشعبي البلدي⁴

وتوجب أحكام هذا الأمر أن يُعلن رئيسا للمجلس الشعبي البلدي المترشح الذي تحصل على الأغلبية المطلقة للأصوات.

¹ القانون العضوي 09/12 المؤرخ في 12/02/2012 المتعلق بالانتخابات، ج ر العدد 01 سنة 2012، المادة 79.

² القانون 10/11 المتعلق بالبلدية، المواد 107، 116، 123، 122.

³ حسين مصطفى حسين، الإدارة المحلية المقارنة، مرجع سابق ذكره، ص: 158

⁴ المواد 64 مكرر و65 من الأمر رقم 13/21 المؤرخ في 31/08/2021 المتضمن تعديل قانون البلدية، ج ر عدد 67 سنة 2021

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أما في حالة عدم حصول أي مترشح على أغلبية الأصوات فيجوز دور ثاني بين المترشحين الحائزين على المرتبتين الأولى والثانية ويعلن فائز المترشح المتحصل على أغلبية الأصوات أما في حالة تساوي الأصوات المحصل عليها فيعلن فائزا المترشح الأكبر سنا. (ب) **صلاحياته:** تنقسم صلاحياته إلى صلاحيات بصفته ممثلا للدولة وأخرى بصفته ممثلا للبلدية نلخصها في الجدول التالي:

الجدول (2): صلاحيات رئيس المجلس الشعبي البلدي

صلاحيات رئيس م ش ب بصفته ممثلا للدولة	صلاحيات رئيس م ش ب بصفته ممثلا للبلدية
<ul style="list-style-type: none"> - الضبط الإداري والقضائي ضبط الحالة المدنية - السهر على المحافظة على النظام العام وأمن الأشخاص والممتلكات - العمل على حماية التراث التاريخي والثقافي ورموز ثورة التحرير الوطنية . - الحرص على نظافة العمارات وضمان سهولة السير في الشوارع والطرق العمومية . - اتخاذ الاحتياطات والتدابير اللازمة لمكافحة الأمراض المعدية والمتنقلة والوقاية منها - تسليم رخص البناء والهدم والتجزئة. 	<ul style="list-style-type: none"> - تمثيل البلدية في جميع المراسيم التشريعية والتظاهرات الرسمية - تمثيل البلدية في كل أعمال الحياة المدنية والإدارية وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول به - إعداد مشروع جدول أعمال الدورات وترأسها ويسهر على تنفيذ المداوات. - تنفيذ ميزانية البلدية وهو الأمر بالصرف بها - يقوم تحت رقابة م.ش.ب بجميع التصرفات الخاصة بالمحافظة على الأملاك والحقوق المكونة لممتلكات البلدية وإدارتها

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما ورد في قانون البلدية 10/11

3) الهيئة الإدارية للبلدية

ينشط إدارة البلدية أمينا عاما تحت سلطة م ش ب

أ) التعيين¹:

تعتبر وظيفة الأمين العام للبلدية من الوظائف العليا للدولة في البلديات التي يفوق عدد سكانها 100000 نسمة حيث يعين بمرسوم بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالجماعات الإقليمية ويعين الأمناء العامون للبلديات التي يساوي عدد سكانها أو يقل عن 100000 نسمة بقرار من والي الولاية بناء على اقتراح من رئيس م ش ب وينهى مهامه بنفس الشكل الذي عين به.

(ب) **مهام الأمين العام:** تتمثل مهام الأمين العام للبلدية في:

- ضمان أمانة جلسات المجلس ووضع كافة الإمكانيات البشرية والمادية تحت تصرف الأعضاء؛
- ضمان الحفظ الجيد لسجلات المداوات طباقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- ضمان إعلان القرارات البلدية ونشرها ومتابعة قضايا منازعات البلدية؛
- ضمان تسيير الأرشيف البلدي والمحافظة عليه؛
- تحضير مشروع ميزانية البلدية وضما تنفيذها تحت سلطة م ش ب؛
- ممارسة السلطة السلمية على مستخدمي البلدية تحت سلطة م ش ب واقتراح التعيينات في المناصب المتخصصة بالبلدية.

¹ المرسوم التنفيذي 320/16 المؤرخ في 2016/12/13 المتضمن الأحكام الخاصة المطبقة على الأمين العام للبلدية، ج ر عدد73 سنة 2016، المواد 20 و 21

المطلب الثالث: أهمية الإدارة المحلية

يحتل نظام الإدارة المحلية من الأهمية بمكان من الناحية السياسية، الإدارية، الاقتصادية والاجتماعية.

الفرع الأول: الأهمية السياسية

أ) **تدعيم نظام الديمقراطية التشاركية:** إذا كانت الغاية من الأخذ بأسلوب الإدارة المحلية هي إشراك المواطنين في إدارة شؤون أنفسهم بأنفسهم فألها لا تتلاقى والحال هكذا مع ما يهدف إليهم النظام الديمقراطي، بل وتعد تدعيما وتأكيدا له ولهذا كثيرا ما يقال أن الإدارة المحلية تعتبر جزءا لا يتجزأ إن لم تكن أساسا لنظام الحكم الديمقراطي في الدولة كلها.¹ وما لا شك فيه أن الديمقراطية الإدارية تشكل الخيوط التي تبنى وتدعم نسيج الديمقراطية الوطنية وتعد المادة التي تغذي جذور الديمقراطية، ذلك في كون أن الإدارة المحلية تعد بمثابة التنظيم الذي يستهدف منح كل فرد فرصة ممكنة للحصول على ما يريد وكذا منحه الحق إبداء الرأي والمشاركة في كيفية سير جهاز الحكم والمحلى وإدارة الشؤون الخاصة به.

ب) **تنمية الوعي السياسي لدى المواطنين:** تهدف الإدارة المحلية إلى إشراك المواطنين في إدارة المصالح المحلية التي تمهمهم أو في الإشراف والرقابة على هذه المصانع كما تهدف أيضا إلى تديريهم على اختيار ممثلين في المجالس المحلية وبالتالي ممارسه الحرية السياسية، أن مثل هذه الأمور إنما تساعد في الواقع على تنمية الوعي السياسي لدى المواطنين، والقدرة على ممارسه حقوقهم السياسية والدستورية، ليس فقط على المستوى المحلي وإنما المستوى الوطني الأمر الذي يخلق منها مواطنين صالحين لحكم البلاد وإدارة الشؤون العامة في الإدارة المحلية تعتبر مدرسه عامه للحياة السياسية تلقن كيفية ممارسه الشؤون العامة عن طريق الخبرة والممارسة العملية، بل ذهب البعض إلى القول بان أعضاء البرلمان لا يستطيعون تلقي ثقافتهم السياسية إلا عن طريق المجالس المحلية.²

ج) **تحقيق الوحدة الوطنية والصمود أثناء الكوارث والأزمات:** في هذا الجانب تهدف الإدارة المحلية إلى حمايه المصالح الوطنية وذلك من خلال تلاحم الجهود الشعبية والحكومية وتحقيق التعاون والتنسيق بينهما وصولا إلى الأهداف العامة إذ يعمل نظام الإدارة المحلية على تماسك المجتمع وتجنيد الدفاع وحدته الوطنية السياسي وذلك من خلال تنمية الشعور الوطني للأفعال، وفي حالة الكوارث والأزمات فقد أثبتت التجارب الدولية أن النظام الإدارة المحلية يكون اقوى مواجهه هذه الظروف ، إذ في حاله وجود اللامركزية إقليمية بإمكان كل إقليم في الدولة الوقوف على قدميه نظرا لما يمتلكه من استقلال في شؤونه المحلية الخاصة عكس النظام المركزي.³

الفرع الثاني: الأهمية الإدارية

تتلخص أهمية الإدارة المحلية من الناحية الإدارية في عدة نقاط نذكر أهمها فيما يلي:⁴

1) **القضاء على البيروقراطية:** والتي تعني تنظيم على عمل الدولة عن طريق المكتب أي تقسيم العمل في الدولة عن طريق تخصيص وظائف متعددة يقوم بها أفراد أو موظفون يعلو بعضهم فوق بعض بشكل هرمي تتكون قيمته من الرئيس الإداري الأعلى وقاعدته من عامه الموظفين كلا في تخصصه، وقد وضع العالم الألماني ماكس فيبر النظرية البيروقراطية على عكس هذا التطبيق في الواقع حيث أراد أن يحدد التنظيم الأجهزة الإدارية في الدولة الحديثة غير أن التمسك الأعلى بقواعد وإجراءات العمل الإداري جعل أعمال

¹ مصطفى الجندي، الحكم المحلي والديمقراطي، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 1967، ص: 45

² عبد الرزاق الشياحي، الإدارة المحلية، دراسة مقارنة، دار المسيرة، عمان، 2001، ص: 23.

³ محمد سليمان الطماوي، الوجيز في القانون الإداري دراسة مقارنة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 1988، ص: 74.

⁴ إسماعيلي ياسين عبد الرزاق، الإدارة المحلية ومتطلبات التنمية، مذكرة ماجستير في الحقوق، تخصص إدارة محلية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2012/2013، ص: 40.

الإدارة تتصف بالحمود وعدم القدرة على الوصول إلى الغاية المرجوة منها ومن هنا أصبح اسم البيروقراطية مقترن بعيوب الإدارة والجهود في الوصول إلى الأهداف المرجوة وكذا الروتين المصلحي وانعدام التصرف المناسب.

ولا شك أن إسناد إدارة المصالح المحلية لأجهزه اللامركزية يجعلنا أمام تعدد هذه الأجهزة وبالتالي تنمو أساليب نشاطها وذلك بما يتلاءم مع حاجيات كل إقليم وبالتالي فإن انتهاج الدول لهذا النظام قد يؤدي إلى القضاء بيروقراطية الإدارة من خلال تبسيط الإجراءات الإدارية إلى حد كبير وتجنبها للروتين والنمط الحكومي القديم الذي يعتبر لمميزات المركزية بتركيز كل الخدمات في عاصمه البلاد قد يضطر المواطنين إلى الانتقال إليها مما يولد ضغطا كبيرا ينتج عنه طول المدة الزمنية للرد على المراسلات والطلبات وهذا ما لا يتناسب في الواقع مع الوظيفة الإدارية في ظل نمط الحياه العصرية المتسمة بالسرعة والجديده.

(2) تحقيق الكفاءة الإدارية: وتظهر معالم الكفاءة في التسيير الإداري من خلال عدده نقاط منها:

- تعيين بعض الموظفين من ذوي الكفاءة والخبرة في المجالس المحلية لضمان توافر الخبرات التي تستجوبها الإدارة الكفء،
- إسناد مهمه التنفيذ لهيئات أخرى معينه من قبل الحكومة المركزية، تكون قادره على توفير الوسائل المادية والقانونية لوضع القرارات والإجراءات المتخذة من قبل المجالس المحلية؛
- الاستعانة بهيئات فنيه استشارية أو أصحاب الخبرة قصد أداء الوظائف؛
- الاهتمام بتدريب الأعضاء المنتخبين على كيفية ممارسه اختصاصاتهم بكفاءة وجدديه؛

(3) تحقيق الفعالية: والتي تتحقق نظرا لإمام رجال الوحدة المحلية بشؤونها مما يجعل قراراتهم ملائما للواقع المحلي فهم أدرى بحاجيات كل إقليم وكيفية إشباعها على عكس السلطة المركزية وكذا سرعه اتخاذ القرار الملائم وحسم الأمور دون تردد ودون الحصول على إذن مما يسمح من نمو والتطور والمساهمة الفردية وزيادة روح المبادرة والاعتماد على النفس والانطلاق نحو الأفضل ورفع الروح المعنوية للعاملين وتحريرهم من الضيق والتعنت.

بالإضافة إلى ذلك تساهم الإدارة المحلية في: ¹

(4) الإدارة المحلية وسيله للإصلاح الإداري: يحقق نظام الإدارة المحلية مرونة في الإصلاح الإداري كونه يتيح تجريبه نظم إدارية واقتصاديته حديثه فاذا ثبت نجاح تجريبه ما أمكن تعميمها على مستوى الجماعات المحلية كلها في الدولة أما إذا اثبت العكس فان تطبيقها سيكون محدود بمحدود الوحدة المحلية المطبق فيها وبالتالي فان العدول عنها يعد أمرا سهلا.

(5) تخفيف العبء عن كاهل السلطة المركزية: بما أن نظام الإدارة المحلية يقوم على فكرة توزيع الوظائف بين الأجهزة المركزية والمحلية لتمكين هذه الأخيرة من إدارة مرافقها وتفرغ الأجهزة المركزية لرسم السياسة العامة للدولة فان الإدارة المحلية يقع عليها مسؤوليه تحمل جزء من الوظيفة الإدارية للدولة بدلا عن السلطة المركزية ويتمثل هذا الجزء في الوفاء بمتطلبات الساكنة المحلية من الخدمات وكل ما يتعلق بجانب التنموي المحلي فيما ستبقى السلطة المركزية متفرغه من مسائل ذات الأهمية الكبرى.

الفرع الثالث: الأهمية الاقتصادية والاجتماعية:

نظام الإدارة المحلية كبيرة على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي

أولا: الأهمية الاقتصادية:

¹ مراد دلندة، نفس المرجع السابق، ص-ص 23-24

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- يلعب نظام الإدارة المحلية دوراً كبيراً في المجال الاقتصادي، من خلال أهميته الكبيرة في هذا المجال والتي تتمثل في:¹
- يؤدي إلى جديده البحث عن مصادر جديده للتمويل المحلي؛
 - اقتصاد الجهد والوقت والمال على مستوى الدولة والمواطن، وهذا من خلال تبسيط إجراءات الحصول على الخدمات، وتحقيق التنمية؛
 - تشجيع وإنشاء المشاريع الاقتصادية المحلية في إطار التوجه الاقتصادي العام للدولة؛
 - إعداد البنية التحتية الصالحة للاستثمار من خلال توفير خدمات الأمن والاستقرار وغيرها من الخدمات التي تشجع على الاستثمار في الوحدة المحلية؛
 - الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات والمادية والبشرية بحكم القرب من سكان الوحدة المحلية؛
 - تمتع الإدارة المحلية بذمة مالية مستقلة يسمح لها بزيادة الموارد المالية عن طريق التبرعات والهبات والوصايا فضلاً عن الضرائب المحلية؛
 - نظام الإدارة المحلية حاله تطبيق التطبيق السليم يفجر قوى الخلق والأبداع والابتكار والإنتاج لدى القواعد العريضة لسكان ومواطني الدولة؛²
 - توفير مصادر التمويل المحلي من خلال الضرائب والرسوم المحلية وإيرادات أملاك مجالس المحلية مما يساهم في تخفيف اليد المصادر الدولة المركزية بالإضافة إلى ترشيد الأموال المخصصة لذلك.³

ثانياً: الأهمية الاجتماعية

- من منظور اجتماعي تتمثل أهمية الإدارة المحلية في:⁴
- تعمل على حصول الأفراد على احتياجاتهم فهو هذه ما يقوم على إدارة المصالح المحلية التي تتفق حاجيات الجماعات المحلية مما يؤدي إلى إشباع حاجياتهم وتلبية طموحاتهم؛
 - يعمل نظام الإدارة المحلية مع تقوية البناء الاجتماعي للدولة، عن طريق توزيع القوى الإيجابية بها بدلا من تركيزها في العاصمة مما يؤدي إلى تطبيق مبدأ المشاركة الاجتماعية؛
 - تهدف الإدارة المحلية إلى تقوية الروابط الروحية بين الأفراد من خلال إشراكهم في مجالات في العمل والتسيير المحلي؛
 - العدالة في توزيع الأعباء الضريبية إذ يساهم ويعمل هذا النظام على توزيع الدخل الوطني والضرائب بقدر من العدالة على مختلف الهيئات؛
 - عوده نسبة من إيرادات الوحدة المحلية مما يؤدي إلى سير المرافق العامة باستمراره وإطارات وبالتالي القدرة على تنمية حاجيات السكان وتحقيق الصالح العام؛
 - تمثل الإدارة المحلية صورة من صور التضامن الاجتماعي.

¹ د. صفوان المبيضين، الإدارة المحلية (مداخل التطوير) مع التركيز على حالة المملكة الأردنية الهاشمية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014، ص: 32

² محمد الصغير بعلي، التنظيم الإداري والنشاط الإداري، دار العلوم النشر والتوزيع، عنابة، 2004، ص: 84.

³ سماعيل ياسين عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

⁴ مراد دلندة، نفس المرجع السابق، ص: 26.

المبحث الثاني: مالية الجماعات المحلية

تعتبر الميزانية المحلية بمثابة الوثيقة الأساسية التي يتم بموجبها تحصيل إيرادات وتسديد نفقات الجماعات المحلية وسنسى من خلال هذا المبحث إلى دراسة ماهيتها، مختلف مصادر تمويلها، إجراءات تنفيذها بالإضافة إلى اليات الرقابة عليها.

المطلب الأول: ماهية الميزانية المحلية

قدمت للميزانية المحلية العديد التعاريف واتسمت بمجموعة من الخصائص إضافة إلى ارتكازها على مبادئ أساسية مع تميزها بإجراءات تنفيذ خاصة حددها القانون.

الفرع الأول: تعريف الميزانية المحلية وخصائصها.

قدمت للميزانية المحلية العديد التعاريف واتسمت بمجموعة من الخصائص أبرزها ما يلي:

أولاً: تعريف الميزانية المحلية

لقد استمدت ميزانية الجماعات المحلية تعريفها من تعريف الميزانية العامة للدولة التي تعرف على أنها: " الغلاف المالي المخصص لمالية الدولة وهي بمثابة خطه ماليه تجمع بين النفقات والإيرادات التي تتوقعها الحكومة وتعتمدها السلطة التشريعية وتوجيهها إلى القنوات التي تتحقق من خلالها أهداف السياسة المالية خلال مده معينه هي سنه وهي الوثيقة التي تتضمن تقرير مفصل للنفقات خلال فتره معينه (سنه ميلاديه واحدة).¹

كما تعرف على أنها وثيقة تشريعية سنوية تقرر الموارد والنفقات النهائية للدولة وترخص بها من اجل تسيير المرافق العمومية ونفقات التجهيز العمومي برأس مال.²

أما ميزانية الجماعات المحلية لم تتعد عن التعريف الذي اتسمت به ميزانية الدولة فقد عرفها شريف رحماني على أنها " خطة مالية أساسية تعبر عن الاختيارات المختلفة للجهاز التنفيذي البلدي حيث تظهر صورته التقرير التفصيلي والشامل لنفقات البلدية وإيراداتها في فترة زمنية مالية مقبلة عادة ما تكون سنه.³

وجاء تعريفها في كل من المادة 176 من القانون 11-10 المتعلق بالبلدية بأنها " ميزانية البلدية هي جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية وعقد ترخيص وإدارة يسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برامجها للتجهيز والاستثمار"، كما عرفت المادة 157 من القانون 07-12 المتعلق بالولاية ميزانية الولاية بأنها " جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية الخاصة بالولاية كما هي عقد الترخيص وإدارة يسمح بسير مصالح الولاية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار".

وبالتالي فان ميزانية الجماعات المحلية هي وثيقة يمكن من خلالها التوقع والتقدير القبلي لنفقات وإيرادات الجماعة المحلية خلال السنة التي تأتي بعد اعتمادها.

ثانياً: خصائص الميزانية المحلية

تتسم ميزانية الجماعات المحلية بمجموعة من الخصائص نذكر منها:

¹ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص: 116

² جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر، القاهرة، 2004، ص: 34.

³ Cherif Rahmani, la finance des communes algériennes, casbah édition Alger, 2002, p : 16

- 1) **عملية تقديرية:** تعتبر الميزانية المحلية عملية تقديرية من خلال وضع جدول تقدر فيه الإيرادات والنفقات السنوية التي ستطبق على مرحلة مستقبلية فهذا العمل التقديري يحدد النفقات المتوقعة بالتفصيل وكذلك الإيرادات التي يمكن تحصيلها لتغطيه هذه النفقات خلال سنة مالية كاملة.¹
 - 2) **عملية ترخيص:** ترتبط الميزانية في هذا المستوى بأمر أو ترخيص أي انه بمجرد المصادقة عليها من قبل الجهة الوصية يتم صرف نفقاتها وتحصيل إيراداتها وهذا ما يمكن للجماعة المحلية من تسيير مصالحها خاصة منها الخدماتية والتنموية وكذا تسيير ممتلكاتها وهذا دون تجاوز التقديرات الموجودة في جداول الميزانية.²
 - 3) **عملية إدارية:** هي بمثابة خطه العمل التي يتم بمقتضاها توزيع المسؤوليات المتعلقة باتخاذ القرارات التي تتطلبها عملية التنفيذ على مختلف الأجهزة الإدارية والتنفيذية بما يضمن سلامه التنفيذ وتحت إشراف سلطة المجلس المنتخب بالإضافة إلى الجهات الرقابية حتى يتم ضمان عدم تجاوز الهيئة التنفيذية للاعتمادات والإيرادات المقررة لها.³
 - 4) **عمل منظم:** تخضع الميزانية المحلية للقوانين والتنظيمات التي تحكم هذه الوحدات وكذلك النصوص المكملة لها وتخضع بنيتها وتقديرها وإعدادها وتصويت عليها لأحكام تشريعية وتنظيمية.⁴
- الفرع الثاني: مبادئ ميزانية الجماعات المحلية ووثائقها:**

عند إعداد الميزانية المحلية لا بد من التقيد بعدة مبادئ أساسية والالتزام بإعداد الوثائق الإجبارية في آجالها القانونية.

أولا مبادئ ميزانية الجماعات المحلية:

تمتاز الميزانية المحلية على غرار ميزانية الدولة بأربعة مبادئ أساسية تتمثل في:

- 1) **مبدأ الوحدة:** أي انه يتم إدراج جميع العمليات المالية في وثيقة واحدة تسمى الميزانية العامة المحلية بمعنى أن تتواجد على مستوى كل جماعة محلية ميزانية واحدة تنظم مختلف تدخلاتها حيث تتضمن كافة النفقات المحلية وكافة الإيرادات سواء الذاتية أو الخارجية مهما تنوعت مصادرها.⁵
- 2) **مبدأ السنوية:** يقصد بمبدأ السنوية ان يتم تقديم تقديرات نفقات وإيرادات الجماعات المحلية لمدة سنة مالية واحدة (12 شهرا) ويختلف تاريخ بداية ونهاية السنة المدنية من نظام محلي إلى اخر تبعا لاختلاف الأنظمة التشريعية والإدارية لكل بلد والمشرع الجزائري جعل من عملية التنفيذ تمتد إلى ما فوق السنة المدنية (عملية تصفيه والأمر بالصرف قد تمتد إلى 15 مارس من السنة اللاحقة) وهذا ما يميز مبدأ سنوية الميزانية المحلية.⁶
- 3) **مبدأ التوازن:** يعتبر من المبادئ الرئيسية في نظام الميزانية المحلية ويقصد به أن تكون هذه الأخيرة في حالة توازن أي أن الإيرادات المحلية كافية لتغطيه النفقات المقررة لها وهو ما نصت عليه المادة 183 من القانون 10-11 المتعلق بالبلدية والمادة 161 من القانون

¹ مراد دلنودة، مرجع سبق ذكره، ص: 148

² مراد دلنودة، مرجع سبق ذكره، ص: 149

³ ياقوت قديد، واقع الإستقلالية المالية للجماعات المحلية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقنايا تلمسان، 2018-2017، ص: 212

⁴ الشريف رحمان، أموال البلديات الجزائرية، الاختلال، العجز والتحكم الجيد في التسيير، دار القصبية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص: 20

⁵ كريم لحرش، مرجع سبق ذكره، ص: 173

⁶ القانون 10-11 المتعلق بالبلدية، مرجع سبق ذكره، المادة 187.

07-12 المتعلق بالولاية ويجب مراعاة هذا المبدأ عند إعداد الميزانية بل يجب أن يتحقق هذا التوازن بالنسبة لكل من القسم التجهيز والاستثمار.

4) مبدأ الشمولية: أي أن الميزانية المحلية تضم كافة الموارد والنفقات دون إجراء أي تخصيص لأي مبلغ مورد ما أو دخل معين لتسديد نفقه معينه ودون إجراء أي مقاصه بين الإيرادات والنفقات حيث يجب أن تشمل الميزانية على جميع النفقات والإيرادات ولو كانت بسيطة.¹

ثانيا: وثائق الميزانية المحلية

تتمثل الوثائق الإجبارية للميزانية المحلية في الميزانية الأولية، الميزانية الإضافية، الحساب الإداري.

1) الميزانية الأولية: هي الوثيقة الأصلية التي تقدر فيها جميع النفقات والإيرادات المتعلقة بالجماعة المحلية ويتم إعدادها وتحضيرها قبل بداية السنة المالية ويصوت عليها قبل 31 أكتوبر من السنة المالية التي تسبق سنة تنفيذها وتحتوي على الوثائق التالية: الميزانية الأصلية ذاتها، جدول تلخيص يسمح بالتحقيق من التوازن بين أقسام الميزانية، جداول إحصائية ملخصة.²

2) الميزانية الإضافية: وهي ميزانية تكميلية تسمح للجماعات المحلية بإجراء بعض التصويبات للخيارات الواردة في الميزانية الأولية والهدف منها تعديل بعض التقديرات للإيرادات والنفقات المسجلة في الميزانية الأولية، إدخال نفقات جديدة لم تكن معروفة عند إعداد الميزانية الأولية، ترحيل بواقي نفقات وإيرادات السنة المالية السابقة. ويتم المصادقة عليها قبل نهاية السداسي الأول من السنة المالية تطبق فيها.³

3) الحساب الإداري: لم يعرف المشرع الجزائري الحساب الإداري مثل ما عرف الميزانية، فالحساب الإداري هو بمثابة أداة لقياس مدى تحقيق العمليات المالية وتنقيدها وآلية حصر النسب والأرقام المتعلقة بذلك ويكتسب أهمية بالغة كونه أداة فعالة تحول للمجالس المنتخبة سلطه مراقبه تنفيذ الميزانية ودراسة حيثيات هذا التنفيذ مما يجعل منه أداة في المراقبة والتقييم بالإضافة إلى اعتباره آلية للتحديد فهو يعتبر المرآه التي تعكس مدى نجاعة تسيير ميزانية الجماعات المحلية.⁴

الفرع الثالث: تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية:

تمر عملية تنفيذ الميزانية المحلية سواء في جانب الإيرادات أو النفقات بمرحلتين: مرحلة إدارية (الإثبات، التصفية/الالتزام، الأمر بالتحصيل/ الأمر بالدفع)، بالإضافة إلى مرحلة محاسبية تتمثل في تحصيل الإيراد أو دفع النفقة والجدول التالي يوضح ذلك:

¹ كريم لحرش، مرجع سبق ذكره، ص: 176.

² ياقوت قديد، مرجع سبق ذكره، ص: 216.

³ التعليمات الوزارية المشتركة الصادرة في 1971/07/01، المتعلقة مسك محاسبة البلديات، الصادرة عن وزير المالية.

⁴ مراد دلندة، مرجع سبق ذكره، ص: 155.

الجدول (3): إجراءات تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية

يتمثل في إجراءات إثبات الدين العمومي في ذمة المدين لصالح خزانة الجماعات المحلية	الإثبات	التنفيذ الإداري	تنفيذ إيرادات الميزانية المحلية
عملية حسابية تهدف إلى التحديد الدقيق للمبلغ المالي الواجب التحصيل	التصفية		
هو أمر يصدره الأمر بالصرف يتم بموجبه تحصيل الدين الذي تمت تصفيته	الأمر بالتحصيل		
مرحلة تصف بالطابع المادي الذي يسمح باستيفاء الدين من جيب الملمزم إلى خزانة الجماعة المحلية	التحصيل	التنفيذ المحاسبي	
هو الإجراء الذي يكرس الالتزام بالنفقة من قبل الجماعة المحلية	الالتزام	التنفيذ الإداري	تنفيذ نفقات الميزانية المحلية
العمل على التحقق من الدين والتحديد الدقيق لمبلغه	التصفية		
هو عبارة حوالات يصدرها الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي لدفع مبلغ مالي محدد إلى شخص معين	الأمر بالأداء		
هو التسديد الفعلي للمبلغ الذي صدرت بشأنه حوالة الدفع إلى صاحبه، أي تبرئة ذمة الجماعة المحلية من الدين العمومي.	الأداء	التنفيذ المحاسبي	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على قانون المحاسبة العمومية ومعلومات سابقة

المطلب الثاني: الموارد المالية للجماعات المحلية

منح المشرع الجزائري للجماعات المحلية مصادر تمويلية مختلفة ومتعددة نص عليها كل من قانوني البلدية والولاية وتمثل أساسا في المداخيل الجبائية، مداخيل الممتلكات، القروض، الهبات والوصايا وغيرها من مصادر التمويل.

الفرع الأول: الموارد الجبائية

أهم مصدر لتمويل الجماعات المحلية هو الموارد الجبائية، وهذه الأخيرة قد تكون مخصصة جزئيا أو كليا للجماعات المحلية.

أولا: الموارد الجبائية المخصصة كليا للجماعات المحلية: وتتمثل في:

- 1) الرسم على النشاط المهني (TAP): أحدث بموجب قانون المالية لسنة 1996 وتحدد نسبته ب 2.5% على أن توزع عائدات هذا الرسم على كل من الولاية 0.75%، البلدية 1.66%، صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية 10.14%.
- 2) الرسم العقاري: جاء هذا الرسم بموجب الأمر رقم 67-83 المتعلق بقانون المالية التكميلي حيث تنظمه المواد 2 إلى 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم. المماثلة لسنة 1994 ويطبق هذا الرسم على الممتلكات المبنية الواقعة على تراب البلدية منها والممتلكات الغير مبنية بجميع أنواعها، والتخزين وأراضي البناء وما يلحق بها.²

¹ الأمر 96-31 المؤرخ في 1996/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر رقم 85 سنة 1996، المادة 08.

² بن داخمة سلمى، نفقات الجماعات المحلية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2009/2008، ص: 94.

(3) **رسم التطهير**: يؤسس سنويا على الملكيات المبنية المتواجدة بالبلديات والتي تتوفر على مصالح إزالة القمامة المنزلية، حيث اصطلح عليه برسم رفع القمامات المنزلية وفق قانون المالية لسنة 2002، تتحدد قيمة هذا الرسم من خلال مصادقة السلطة الوصية على مداوات المجلس الشعبي بقرار من رئيسه.¹

(4) **رسم الإقامة**: تأسس سنة 1996 لصالح البلديات المصنفة كمناطق سياحية والحمامات المعدنية والبحرية، يفرض هذا الرسم على الأشخاص المقيمين بالبلدية والخاضعين للرسم العقاري ويتم حسابه عن كل شخص ولكل يوم، ويتم تحصيله عن طريق أصحاب الفنادق أو المحلات المستعملة لإيواء السواح أو المعالجين بالحمامات المعدنية.²

(5) **رسم السكن**: ناتج هذا الرسم مخصص بالكامل لصيانة الحظائر العقارية لبلديات الولايات، حيث قدرت هذه المبالغ ب: 300 دج بالنسبة للعمارات ذات الطابع السكني، و1200 دج للمحلات ذات الطابع التجاري والحرفي وغيرها من النشاطات الأخرى.³

(6) **الضريبة الجزائية الوحيدة**: تم تأسيسها بموجب قانون المالية لسنة 2007، يخضع لها: الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم في البيع والشراء ويتجاوز رقم أعمالهم 3000000 دج والأشخاص الطبيعيون الممارسون في آن واحد للأنشطة الأخرى عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3000000 دج، أما فيما يخص المعدلات المطبقة عليهم فتتمثل في: 12% فيما يخص أنشطة الإنتاج والخدمات، 05% فيما يخص نشاطات شراء أو إعادة بيع البضائع والأشياء.⁴

ثانيا: **الموارد الجبائية المخصصة جزئيا للجماعات المحلية**.

تتحصل الجماعات المحلية على جزء من بعض الرسوم والضرائب التي يدفعها المواطنون وقد حددت نسبة هذه الرسوم حسب التشريع المعمول به.

(1) **الرسم على القيمة المضافة**: يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك ويدفعها المنتج ويطبق على عمليات الاستيراد، البيع والأشغال العقارية، تفرض بمعدل 19% وقد تخفض إلى 09%. يعتبر من أهم الموارد الجبائية وتوزع نسبته كما يلي: حصة الدولة: 85%، حصة البلدية: 05%، حصة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية: 10%.

(2) **الرسم على الذبح**: وهو رسم يفرض على ذبح الحيوانات الموجهة للاستهلاك وعلى اللحوم. تحصله البلدية يكون حسابه على أساس 05 دج للكيلو غرام.

(3) **الضريبة على الممتلكات**: يطلق عليها اسم الضريبة على الذمة المالية، ويخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين المقيمة في الجزائر وغير المقيمة والتي لها موطن جبائي فيها وتحصل ميزانية البلدية على 20% من هذا الرسم.⁵

(4) **قسمة السيارات**: يتحملها كل شخص طبيعي أو معنوي يملك سيارة خاضعة للضريبة وتوزع حصيلة القسيمة بين الدولة بنسبة 20% وصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية بنسبة 80%.⁶

¹ بسمة عولي، تشخيص نظام الدارة المحلية والمالية المحلية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 04، جامعة باجي مختار، عنابة، 2004، ص: 271.

² بسمة عولي، مرجع سبق ذكره، ص: 271.

³ بسمة عولي، مرجع سبق ذكره، ص: 272.

⁴ رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 40، أبريل 2009.

⁵ بسمة عولي، مرجع سبق ذكره، ص: 272.

⁶ بسمة عولي، مرجع سبق ذكره، ص: 272.

الفرع الثاني: الموارد غير الجبائية

إضافة إلى الموارد الجبائية التي تتوفر عليها الجماعات المحلية، فأثما تقوم بتقديم خدمات كثيرة للمواطن لقاء هذه الخدمات تتحصل على إيرادات وقد أجاز لها القانون التصويت على ممتلكاتها العقارية والمنقولة عن طريق الكراء أو التأجير أو البيع، وتمثل هذه الإيرادات في:

(1) **منتوج الاستغلال:** هو ما تجنيه الجماعات المحلية لقاء الخدمات المتنوعة التي تقدمها للمستخدمين مثل: حقوق الوزن، الحقوق الثانوية المرتبطة بحقوق الذبح والمراقبة الصحية التي تقوم بها مكاتب التنظيف البلدية، حاصل المستودع العام للمحجوزات الذي تودع فيه كل من السيارات والحيوانات وجميع الأشياء المحجوزة من طرف السلطات العمومية في المستودعات العامة وتكون حراستها على نفقة مالكيها حسب تعريفه تحددها المجالس المنتخبة.¹

بالإضافة إلى رسم الأرصفة ويتعلق الأمر ببناء الأرصفة وصيانتها ويستفيد منها أصحاب المحلات، الرسوم الجنائية: حيث بإمكان البلديات تقاضي رسوم عن عمليات الدفن.

(2) **حاصل الممتلكات:** تعتبر هذه المنتوجات موارد من بين الموارد التي تستعملها البلديات بهدف رفع مداخيل تسيرها، ويتضمن هذا النوع على الخصوص ما يلي:²

- بيع المحاصيل: يمكن أن تمتلك الجماعات المحلية أراضي فلاحية مغروسة يعود بيع منتوجها إلى ميزانيتها .
- كراء العقارات : تتمثل في حقوق كراء الواجهات العامة و العقارات ذات الاستعمال التجاري ويكون ذلك عن طريق مزايده، ومن أجل دعم موارد الجماعات المحلية خاصة البلديات .

وأجاز المشرع للبلديات التصرف في هذه العقارات بطريقة بيعها إذا رأت المصلحة في ذلك أحسن من كرائها، وأجاز المشرع في حالة البيع ضرورة الالتزام بدفتر الشروط، وتنم العملية بكل شفافية ووضوح.

-الناتج المالي: يمثل الناتج المالي المداخيل الناتجة عن مردودية الأسهم التي يمكن للبلدية استهلاكها وكذا السندات كما يمثل فوائد القروض التي تقرضها لغربها من الوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى حصتها من الأرباح التي حققتها مرافقها ذات الطابع الصناعي أو التجاري . غير أن مداخيل الناتج المالي تكاد تكون منعدمة في الغالب وذلك لغياب العمل بعمليات شراء الأسهم أو مشاركة رأس مال شركات معينة مريحة التي قد تدر بعض المداخيل على الجماعات المحلية.

الفرع الثالث: الموارد الخارجية:

زيادة على المصادر الذاتية التي تمتلكها الجماعات المحلية ولدعم ميزانيتها فأثما قد تعتمد على أموال خارجية قد تكون إما مساعدات مالية تقدمها الدولة أو قروض الجماعات المحلية من المؤسسات المالية أو مساعدات صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

أولاً: القروض: تعتبر القروض من أهم المصادر المالية الخارجية التي تحصل عليها الجماعات المحلية والتي رخص لها المشرع الجزائري إمكانية اللجوء إليها قصد الحصول على التمويل المناسب وذلك بموجب المادة 170 من قانون البلدية رقم 10/11 وكذلك المادة 151 من قانون الولاية رقم 07/12.

¹ بلس شاوش بشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، 2013، بن عكنون، الجزائر، ص:183.

² بن شعيب نصر الدين، إشكالية تمويل الجماعات المحلية وسبل ترقيتها، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2000-2001، ص:100.

وتعرف القروض ض على أنها: استئانة أحد أشخاص القانون العام (الدولة، الولاية، البلدية....) أموالا من الغير مع التعهد بردها إليهم بفوائدها والجاري العمل به في الجزائر هو أن الجهات التي تتولى تقديم القروض للجماعات المحلية هي البنوك¹ خاصة بنك الفلاحة والتنمية الريفية.

قد تكون هذه القروض داخلية أو خارجية، طويلة المدى (أكثر من عشر سنوات) أو قصيرة (بين شهر وسنة)، اختيارية (إبرادة الطرفين وبكل حرية لاختيارهما لشروط القرض) أو إجبارية (تفرضها الدولة على مواطنيها بصورة إجبارية تظهر عندما تكون الدولة في وضع مالي أو اقتصادي سيء وتمر بظروف صعبة.²

ثانيا: إعانات صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية: يعتبر هذا الصندوق مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية القانونية والاستقلال المادي، وهو يقدم سنويا مبالغ مالية تخصص كإعانات لتمويل المشاريع والمخططات الخاصة بالتنمية المحلية، يخضع هذا الصندوق لوصاية وزارة الداخلية.³

يقدم الصندوق إعانات سنوية إلى قسم الميزانية المحلية (الولاية و البلدية)، حيث يهدف من وراء تقديمه لهذه الإعانات التقليل من الاختلالات المالية وإعانة الجماعات المحلية الأكثر فقرا من حيث الموارد المالية الذاتية، كما يمنح هذا الصندوق تخصيصات استثنائية للجماعات المحلية التي تعاني من صعوبات مالية وتعرض لكوارث طبيعية أو أزمات وغيرها من الحوادث غير المتوقعة، وكما يمنح أيضا اعتمادات توجه إلى المناطق الواجب ترقية خاصة منها السهوب والجنوب الكبير.⁴ ويعتبر الصندوق المشترك للجماعات المحلية وسيلة من الوسائل المالية الخارجية لتمويل مشاريع تنمية البلديات، ولتكريس التضامن المالي فيما بينها، لكن ورغم الدور الهام الذي يلعبه في تمويل وإعانة الجماعات المحلية إلا أنه لم يتمكن من التغطية والحد من العجز المتزايد الذي تعرفه.⁵

المطلب الثالث: الرقابة المالية على الجماعات المحلية

بهدف الحفاظ على المال العام المحلي أوجب المشرع الجزائري خضوع ميزانية الجماعات المحلية إلى عدة أشكال رقابية قد تكون داخلية وخارجية.

الفرع الأول: الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة رقابة سابقة وذاتية باعتبار أن الإدارة تراقب نفسها بنفسها وتقوم بتصحيح ما تكتشفه من أخطاء في تصرفاتها وتشتمل الرقابة الداخلية على الأشكال التالية:

أولا: رقابة المراقب المالي: يعتبر المراقب المالي من بين الأعوان المكلفين بالرقابة على النفقات العامة ويتم تعيينه بقرار وزاري من المكلف بالمالية ويمارس مهامه على المستوى المركزي وكذلك اللامركزي ويتولى هذه المهام بمساعدة مراقبين ماليين يتم تعيينهم كذلك

¹ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، مرجع سبق ذكره، ص: 78

² أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي. الطبعة 7، دار الثقافة، عمان، 2010، ص ص: 71-76.

³ عمر عمتر، قاموس المصطلحات القانونية في تسيير شؤون الجماعات المحلية. دار هومة، الجزائر، 2009، ص: 195

⁴ عادل بوعمران، البلدية في التشريع الجزائري. دار الهدى، الجزائر، 2010، ص-ص: 66-67.

⁵ عمر عمتر، مرجع سبق ذكره، ص: 195.

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بقرار الوزاري وتعتبر الرقابة التي يمارسها بمثابة رقابة وقائية وتظهر من خلال التأشيرات التي يجب الحصول عليها من قبله لإتمام معاملات المالية للنفقة ويدير مصلحه المراقبة المالية تحت سلطه المدير العام للمالية.¹

من بين اهم القرارات التي تخضع لتأشيرة المراقب المالي ما يلي:²

- قرارات التعيين والترسيم التي تخص الحياة المهنية للموظفين للمرتبات ومستوى المرتبات؛
 - الجداول الإسمية التي تعد عند النقباب في كل سنة ماليه؛
 - مشاريع الصفقات العمومية والملاحق؛
 - كل مشروع يتضمن مخصصات من الميزانية وتعديل الاعتمادات المالية؛
 - كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقه أو المصاريف التي تصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفواتير .
- يقوم المراقب المالي مع في نهاية كل سنة بإرسال تقرير إلى الوزير المكلف على سبيل العرض وإلى الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام يستعرض فيه كيفية تنفيذ الميزانية مع ذكر الصعوبات التي تلقاها أثناء تأدية مهامه أن وجدت في مجال تطبيق التنظيم المعمول به بالإضافة إلى المخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية وجميع الملاحظات المتعلقة بتطوير الالتزام بالنفقات.³
- وعليه فان المراقبة الممارسة من قبل المراقب المالي هي رقابة ترشيد لنفقات الجماعات المحلية قصد تفادي الالتزام بنفقات زائدة غير متاحة في الميزانية خاصة أمام التزايد الملحوظ في المؤسسات التي تعاني من العجز الميزانياتي.

ثانيا: المحاسب العمومي: يتمتع المحاسب العمومي بصلاحيه الرقابة على تنفيذ الميزانية إذ يطلب ملف النفقة المقدمة إليه للتحقق من مدى شرعيتها وإذا تأكد من ذلك يقوم بوضع التأشيرة القابلة للدفع مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة إلى الدائن بها، اما إذا تأكد من عدم شرعيتها يمكنه رفض القيام بالتسديد أو الدفع ويعلم الأمر بالصرف عن طريق مذكره خطيه يحدد فيها أسباب الرفض.⁴

وتشمل مجالات رقابة المحاسب حسب نص المادة 27 من القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي فيما يلي:

- احترام مدونه الوثائق الثبوتية المحددة عن طريق التنظيم؛
 - صفة الأمر بالصرف؛
 - توفر الاعتمادات المالية؛
 - دقه حساب مبلغ الدين ودقه التقييد الميزانياتي؛
 - عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة؛
 - وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول به.
- كما تقع على مسؤوليه المحاسب العمومي التزامات يجب عليه القيام بها ومنها:⁵
- مسك المحاسبة والحفاظة على الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية من اجل تحديد النتائج عند فغل السنة المالية؛

¹ محمد ساهل، المالية العامة، البعة الأولى، دار جصور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص: 268.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-381، المؤرخ في 27 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح الرقابة المالية، ج ر رقم 64 سنة 2011، المواد 5.6.

³ صليحة ملياني، الوصاية الإدارية على المجالس الشعبية البلدية والولائية، الطبعة الأولى، دار الريبة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص: 321.

⁴ مراد دلندة، مرجع سبق ذكره، ص: 180.

⁵ المرسوم التنفيذي 96-56 المؤرخ في 1996/01/22 الذي يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، ج ر رقم 6، سنة 1996، المواد 2.3.

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- إجراء محاسبة تتعلق بالقيم المنقولة والمستندات التي تعد شهريا ومتضمنه مقدار المبالغ التي تم إنفاقها مقارنة بالاعتمادات الموجودة في الميزانية؛
 - إعداد حساب التسيير عند قفل السنة المالية في 31 ديسمبر وإيداعه لدى كاتب الضبط بمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جوان من المالية الموالية؛
- وبالتالي فإن رقابة المحاسب العمومي مزامنة ومواكبة لإجراءات تنفيذ النفقات والإيرادات المنصوص عليها في الميزانية بما يضمن السير الحسن للنشاطات المالية للجماعات المحلية.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجة

تمارس على مالية الجماعات المحلية رقابة خارجيه وتسمى ايضا بالرقابة البعدية (اللاحقة) تقوم بها مختلف الجهات المتخصصة والتي يكون تدخلها الرقابي بعد انتهاء السنة المالية وقفل الحسابات، وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من صحة تنفيذ الميزانية بعد استنفاذ جميع مراحلها وتميز هذه الرقابة كونها متبوعة بجزاءات توقعها السلطات المختصة ومن صور هذه الرقابة ما يلي:

أولا: رقابة مجلس المحاسبة:

يمارس مجلس المحاسبة رقابه لاحقه يمارسها على أساس أنه هيئة مختصة تتمتع بالاستقلالية التامة في التسيير وهذا ضمانا للموضوعية والحياد وكذا الفاعلية في أعماله كما أن رقابته ذات أهمية كبيره بل تعد أعلى درجات الرقابة وأدقها إجراء ويعود هذا إلى ما يملكه من أدوات رقابية وتميز بنظام قانوني خاص وتمتعه باختصاصات قضائية وإدارية واسعة حفاظا عن الأموال العمومية وهذا ما نصت عليه المادة 199 من دستور 2020 بقولها " مجلس المحاسبة مؤسس عليه مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية يكلف بالرقابة على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكذا رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة".

وتهدف الرقابة البعدية التي يمارسها مجلس المحاسبة على الجماعات المحلية إلى:¹

- تشجيع الاستعمال المنتظم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية؛
- الالتزام بتقديم الحسابات من قبل الهيئات العمومية من أجل تطوير شفافية تسيير المالية العمومية؛
- تعزيز الوقاية ومكافحه جميع أشكال الغش في واجب النزاهة أو الضارة بالأموال والأموال العمومية والممارسات الغير قانونية أو الغير شرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات.

وقد نصت المادة 210 من القانون 10-11 المتعلق بالبلدية على " تتم مراقبة تدقيق الحسابات الإدارية للبلدية وتطهير حسابات التسيير الخاصة بها من طرف مجلس المحاسبة طبقا للتشريع الساري المفعول " كما نصه المادة 175 من القانون 07-12 المتعلق بالولاية على انه " يمارس مجلس المحاسبة مراقبه الحساب الإداري للواليا وحساب تسيير المحاسبة بهما طبقا للتشريع المعمول به".

وبالتالي فإن مجلس المحاسبة له دور رقابي مهم جدا على ميزانية الجماعات المحلية عن طريق قيامه بمراقبة الحسابات الإدارية ومراجعتها والقيام بالتحقيقات من خلال الدراسات المتعلقة بالميزانية كما ينتقل ميدانيا إذا اقتضى الأمر ذلك ويجوز له طلب الاطلاع على كل وثيقة من شأنها تسهيل المراقبة المعمقة للعمليات المالية والحسابية للمصالح والهيئات الخاضعة لمراقبته.

¹ الأمر 02-10 المؤرخ في 2010/08/16 المعدل والمتمم للأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر رقم 50، 2010 المادة 02.

ثانيا: رقابة المفتشية العامة للمالية:

تعتبر المفتشية العامة للمالية هيئة خاضعة مباشرة لسلطة الوزير المكلف بالمالية، تعتبر رقبتها بعدية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، يقوم بهذه المهمة مفتشين تابعين لوزارة المالية، تتمثل صلاحياتها الرقابية على النشاطات الجماعات المحلية في المجالات التالية:¹

- مراقبه تسيير الصناديق ومراجعة الأموال والقيم والسندات ومراقبة النفقات والإيرادات والمواد على اختلاف أنواعها التي يحوزها المسيرين أو المحاسبون؛
 - طلب تقديم كل وثيقة ثبوتية تكون لازمه لمراجعتها؛
 - طلب كل المعلومات شفويا أو كتابيا؛
 - القيام بأي بحث أو تحقيق في عين المكان بغية مراقبة الأعمال أو المعطيات المبينة في المحاسبة؛
 - القيام بأي تطبيق في عين المكان للتأكد من أن أعمال التسيير ذات الأثر المالي تمت محاسبتها على أسس صحيحة وكاملة؛
 - مراجعه جميع العمليات التي قام بها المحاسبون العموميون.
- كما ألزم المشرع المفتشية العامة للمالية عندما ممارستها مع دورها الرقابي ب:²
- تفادي أي تدخل في التسيير؛
 - الحفاظ على السر المهني مهما كانت الظروف؛
 - القيام بالأدوار الرقابية بكل موضوعية وبناء ملاحظات على وقائع ثابتة أثناء القيام بعمليات التفتيش.

المبحث الثالث: عرض لبعض التجارب النموذجية في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

في إطار سعي اغلب دول العالم إلى إصلاح أنظمتها المحاسبية، فقد حاولت تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بداية بالدول الغربية إلى الدول العربية والأفريقية بل وحتى بعض المنظمات الدولية عبر استعمال مختلف أساليب التبني كالتبني التدريجي وتكييف هذه المعايير مع متطلبات البيئة الخارجية وهذا ما سنعالجه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: عرض لنماذج دول غربية

مع بداية ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قامت عديد الدول الأوروبية واللاتينية إلى تبني هذه المعايير وتكييفها مع بيئتها على أمل تبنيها تدريجيا، ومن أهم التجارب الغربية لتبني المعايير التحرية الفرنسية، الروسية، النيوزلندية والكندية.

الفرع الأول: تجربة نيوزيلندا

تعتبر نيوزيلندا من أول الدول التي بادرت خلال سنوات التسعينات في تبني أساس الاستحقاق، في جميع أنحاء العالم وتجربة هذه الدولة جذبت الكثير من الاهتمام على المستوى الدول، حيث أنها بدأت تخطط لتبني أساس الاستحقاق في منتصف الثمانينات، حين قامت بإعادة توجيه دور الدولة في تقديم خدماتها للمواطنين، وكان هدفها من وراء هذه الإصلاحات، وتبنيها للممارسات الحديثة للإدارة هي رفع مستوى الأداء وتعزيز المساءلة في مؤسساتها الحكومية. كما أن نيوزيلندا وحتى عام 1989 كانت تقوم

¹ المرسوم التنفيذي 92-78 المؤرخ في 22/02/1992 المحدد لاختصاص المفتشية العامة للمالية، ج ر رقم 15، 1992، المادة 10.

² نفس المرجع السابق، المادة 11.

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بإعداد الموازنة العامة للدولة على الأساس النقدي، لأنها لم تجري إصلاحات على الأساس المعتمد، حتى صدور قانون المالية لسنة 1989، أين قامت باعتماد الموازنة المعتمدة على النتائج، وتخلت عن الأساس النقدي واعتمدت أساس الاستحقاق.¹

أولاً: دوافع تبني نيوزيلندا لأساس الاستحقاق:

أصدرت نيوزيلندا في 1992 لأول مرة قائمة مالية معدة وفقاً لأساس الاستحقاق، ومن الأسباب التي دفعت بها إلى تبني أساس الاستحقاق ما يلي:²

- ارتفاع الدين العام الذي واجهته نيوزيلندا في ذلك الوقت؛
- انخفاض التصنيفات الائتمانية وخروج الدين العام عن سيطرة الحكومة؛
- ينبغي أن يؤدي النظام المحاسبي إلى خلق نظام الإدارة القائمة على أهداف واضحة، وقياسات الأداء المناسبة، الحوافز والحرية لإدارة جيدة؛
- المساءلة غير واضحة؛

- الأهداف ومتطلبات الأداء للإدارات الحكومية غير محددة بدقة؛

ثانياً: النتائج المحققة بعد تبني نيوزيلندا لأساس الاستحقاق:

حققت نيوزيلندا قفزة نوعية على الصعيد الاقتصادي بتبنيها لمعايير IPSAS تمثلت في:³

- تحسين القدرة على تحديد أوجه القصور في التكاليف والاعتمادات من الخدمات العامة وتعزيز المساءلة؛
- تسير نيوزيلندا حالياً ميزانيتها كالشركة، حيث تستند في تسيرها على نهج الذمة المالية، وبالإضافة إلى ذلك، تستند الميزانية إلى نتائج حساب التكاليف، حيث يتم تحميل تكلفة استخدام رأس المال على كل إدارة بمعدل حوالي 10 ٪، ويتم تخصيص الاعتمادات لكل مشروع. ولذلك لم يعد المنطق قائماً على منطق التدفقات، وإنما على منطق المخزونات، مع المحاسبة الكاملة للذمة المالية، مما يشير إلى قيمة الأصول المملوكة للدولة، ومبلغ ديونها، أو تقييمها في شكل الأحكام، المخاطر التي تديرها.
- لقد سمحت خصخصة التقنيات المحاسبية وإدارة الميزانية لنيوزيلندا بتحويل عجز في الميزانية قدره 9٪ من الناتج المحلي الإجمالي إلى فائض قدره 1 ٪ من الناتج المحلي الإجمالي خلال عشر سنوات من عام 1984 إلى عام 1994.
- وجدت دراسة أخرى أن الإدارة المالية ساعدت نيوزيلندا على تحسين امتثالها مع قياس المجموع المالي من 26 في المئة في عام 1984 إلى 94 في المئة في عام 1994.

ثالثاً: الدروس المستفادة من التجربة النيوزيلندية

من أهم النتائج المستخلصة من هذه التجربة ما يلي:⁴

- التحول إلى أساس الاستحقاق عملية ممكنة وغير مستحيلة، حيث لا يوجد أي حاجز نظري أساسي لحكومة ذات سيادة يحول دون تطبيق أساس الاستحقاق؛

¹ بوعبانة فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 19

² Mark Champoux, "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions", Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminary, Briefing Paper No. 27, 2006.

³ بوعبانة فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص -ص 20-21

⁴ .Public Sector Committee, "Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience", October 1994, available at: <http://www.icjce.es>

- التغيير يمكن أن ينجز بسرعة نسبيًا؛
- يقول السكرتير السابق للخزينة النيوزيلندية، أنه إذا كان من المقرر تلخيص تجربة نيوزيلندا في جملة واحدة، فحتمًا ستكون أن "المسيرين الجيدين لا يمكنهم النجاح في نظام سيئ والمسيرين السيئين لا يمكنهم النجاح في نظام جيد، فيجب أن يكونوا الاثنين جيدين على حد سواء".

الفرع الثاني: تجربة روسيا

منذ عام 1998، اعتمدت روسيا برنامج الإصلاح المحاسبي وفقًا للمعايير الدولية من البنك المركزي الروسي، حيث أصبحت جميع البنوك الروسية ملزمة بجعل التقارير المالية الروسية متوافقة مع المعيار المحاسبية الدولية وهذا منذ عام 2004، وفي عام 2012 أصبح يتعين على جميع المؤسسات الائتمانية وشركات التأمين والمشاركين في سوق الأوراق المالية وجميع الشركات التي تنشر قوائمها المالية الموحدة القيام بالعملة المحاسبية وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويعد أساس إصلاح مجال الميزانية العامة في روسيا التقارب بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية، كما أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في روسيا إرشادات تسهل كيفية تبادل المعلومات بين المحاسبين وغيرهم ممن يعملون في القطاع العام الروسي، كما تعمل أيضا وزارة المالية الروسية على تطوير معايير وطنية تستند إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لضمان الشفافية والاتساق للقوائم المالية، وتتبع تبنيتها لهذه المعايير أسلوب التحوّل التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS).¹

أولاً: مسار إصلاح محاسبة القطاع العام في روسيا

لقد مر إصلاح محاسبة القطاع العام في روسيا على ثلاث مراحل وهي:²

1. المرحلة الأولية (1993-2003)

تعتبر هذه الفترة نواة للتشريعات المحاسبية للقطاع العام، وأهم إنجازات هذه الفترة إصدار قوانيننا خاصة بكل من الميزانية، والمحاسبة، والمنظمات غير الهادفة للربح، وتعد وزارة المالية في الاتحاد الروسي الجهة المخولة لتنظيم القانوني للمحاسبة وإعداد التقارير، كما تعمل وزارة الخزانة في الاتحاد الروسي كنظام معلومات للنشاط المالي للمؤسسات القانونية العامة، وبالتعاون مع وزارة المالية، شارك في تطوير إجراءات قانونية معيارية معينة. في هذه المرحلة، تم اتخاذ الخطوات الأولى لإنشاء التقارير المالية امتثالاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

2. المرحلة الوسطى (2004-2010)

خلال هذه المرحلة أعدت روسيا إصلاحًا تدريجيًا لعملية الميزانية بهدف تهيئة الظروف للسيطرة الأكثر كفاءة على المالية العامة وتحويل الأولويات من "إدارة تكلفة الميزانية" إلى "الإدارة الموجهة نحو النتائج"، والتي تمثل أحد الاتجاهات الرئيسية في جعل تصنيف ميزانية روسيا متماشيا مع متطلبات المعايير الدولية، وذلك من خلال إصلاح المحاسبة العمومية في روسيا الذي يعتمد على عدد من المبادئ التي تتمثل أهمها في:

1) التخطيط المالي متوسط الأجل: ويعني إعداد واعتماد الميزانيات السنوية لمدة 3 سنوات مع أطر الإنفاق على المدى المتوسط والطويل؛

¹ عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص: 88.

² عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص: 89-90.

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

(2) الميزانية الموجهة نحو النتائج: فتعني تخطيط الميزانية لكل مؤسسة وفقاً للأهداف والغايات والنتائج المستهدفة للنشاط بما يتوافق مع أهداف وأولويات سياسة الحكومة.

(3) إعادة تنظيم الأنشطة الوزارية والوكالات: يجب أن تنظم الوزارات عملها على مبادئ المساءلة من أجل تحقيق نتائج نوعية؛

(4) توحيد المحاسبة: عن طريق إصلاح النظام المحاسبي الحكومي بأكمله؛

(5) التركيز على المحاسبة على أساس الاستحقاق: يجب إدخال المحاسبة على جميع المستويات الحكومية من أجل تقييم النتائج المالية لتنفيذ البرامج المختلفة.

وأهم ما يميز هذه المرحلة، اعتماد أساس الاستحقاق، إدخال مخطط محاسبة جديد مكون من 26 رقمًا في الميزانية؛ إنشاء الأسلوب المحاسبي للإطفاء والاستهلاك؛ اعتماد بيان مالي جديد مثل الميزانية العمومية وبيان الدخل والمصروفات وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات التفسيرية. كل ذلك يسهل سيطرة أكثر فعالية على تنفيذ البرامج الحكومية، في هذه المرحلة نُفّذت المتطلبات الأساسية لإعداد التقارير المالية العامة بصيغة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

3. المرحلة الحالية (2010 إلى الآن)

عرفت هذه الفترة إصدار تشريعات محاسبية جديدة، وكان أهم ما يميز هذه المرحلة الاعتماد على أشكال جديدة من المؤسسات القانونية، تطبيق التخطيط المالي ومحاسبة التكاليف لمهام الدولة، تنفيذ البيانات المالية الإضافية الجديدة وهي: بيان الالتزام والتنفيذ وبيان خطة الأنشطة التجارية العامة.

ثانياً: قائمة المعايير المحاسبية الفدرالية الروسية للقطاع العام التي تم تطبيقها والتي سيتم اعتمادها

بداية من الفاتح جانفي 2018، دخلت معايير المحاسبة الفدرالية الخمسة الأولى لمنظمات القطاع العام حيز التنفيذ والمستمدة من نظيرتها IPSAS، كما سيتم اعتماد ستة معايير أخرى نجملها في الجدول التالي:

الجدول (4): المعايير المحاسبية الفدرالية الروسية للقطاع العام التي تم تطبيقها والتي سيتم اعتمادها في روسيا

المعايير المحاسبية الفدرالية الروسية للقطاع العام	قائمة المعايير المحاسبية الروسية للقطاع العام التي سيتم اعتمادها
الإطار المفاهيمي للمحاسبة والإبلاغ لمؤسسات القطاع العام	السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وأخطاء
تقدم البيانات المحاسبية	الأحداث بعد تاريخ التقرير
انخفاض قيمة الأصول	بيان التدفقات النقدية
الأصول الثابتة	الدخل
الإجارات	الأصول غير المنتجة
	الأصول غير الملموسة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من أطروحة عامر مرتيم، ص 92

الفرع الثالث: تجربة فرنسا

في إطار إصلاح النظام المحاسبي للدولة قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية بتبني 19 معياراً تماشياً مع نظامها المحاسبي

حيث تبنت 12 معياراً من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs، والتي تم تنفيذها منذ سنة 2006 والتي تعتبر كمرجع للمصادقة على حسابات الدولة.¹

¹ أحمد يوسف السعيد، مرجع سبق ذكره، ص: 339.

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ويمتاز هذا الإصلاح بالخصائص التالية¹:

- يعتمد على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على أساس الاستحقاق؛
- يقوم على مبدأ الشفافية والمساءلة من أجل إعطاء الصورة الصادقة لحسابات الذمة الدائنة للدولة؛
- مبدأ الفصل بين المحاسبة الإدارية التي يمسكها الآمرون بالصرف، والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون.

أولاً: مراحل تطور تبني المعايير في فرنسا

كان اعتماد فرنسا للمعايير بصفة تدريجية، حيث أنه منذ بداية تطبيقها مر بعدة مراحل يمكن عرضها في النقاط التالية:²

- جانفي 2006 : كانت كمرحلة أولى تبنت 13 معياراً؛
- مارس 2008 : تم إضافة معيارين وهما التغيرات في السياسات المحاسبية والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- أكتوبر 2011 : إضافة المعيار 16 : معلومات حول القطاع؛
- فيفري 2013 : تم إضافة معيار : 17 الأصول التاريخية والثقافة؛
- فيفري 2015 : تم إضافة معيار : 18 العقود التي تسهم في الخدمة العمومية؛

ثانياً: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتبناة في فرنسا

يمكن توضيح المعايير التي اعتمدها فرنسا حسب الجدول التالي:

الجدول (5): معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتبناة في فرنسا

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	القوائم المالية	11	الديون المالية والأدوات المالية الآجلة
02	التكاليف	12	الخصوم غير المالية
03	الإيرادات السيادية	13	الالتزامات المذكورة في الملحق
04	الإيرادات التشغيلية والمالية وإيرادات التدخل	14	التغيرات في السياسات المحاسبية
05	التشبيات المعنوية	15	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
06	التشبيات المادية	16	معلومات حول القطاع
07	التشبيات المالية	17	الأصول التاريخية والثقافية
08	المخزونات	18	العقود التي تسهم في الخدمة العمومية
09	حقوق الأصول المتداولة	21	حصص انبعاث الغازات الدفينة
10	حسابات خزينة الدولة		

المصدر : Recueil des normes comptables de l'État, France, Ministère des finances et comptes publics

juillet 2018, P1

¹ خبيطي حضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير المالية، نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة البليدة 2 الجزائر، المجلد: 08، العدد: 02، 2016، ص: 103.

² Ministère des finances et comptes publics, **Recueil des normes comptables de l'État**, France, juillet 2018, p- p : 2-3.

ثالثاً: الدروس المستفادة من مسار الإصلاح المحاسبي في فرنسا:

من الدروس التي يمكن استخلاصها من التجربة الفرنسية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ما يلي¹:

1. النهج المعتمد لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: لم يتم إعداد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل، وإنما قامت بإتباع النهج التدريجي في اعتماد معايير من خلال توفير البيئة المحاسبية لكل معيار سيتم تطبيقه.

2. إنشاء مجلس معايير المحاسبة الوطنية للقطاع العام: والذي أوكلت له مهمة متابعة التغيرات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

3. تبني ثلاث أنواع من الحسابات: وتتمثل في محاسبة حسابات الموازنة العامة للدولة، المحاسبة العامة، محاسبة التكاليف.

4. تكوين العنصر البشري المؤهل: الذي يعتبر تكوين العنصر البشري الخطوة الأولى لنجاح عملية التحول نحو نموذج (IPSASs)

المطلب الثاني: عرض لنماذج دول عربية

على غرار الدول الغربية فقد سارعت العديد من الدول العربية إلى عصنة أنظمتها المحاسبية عن طريق تبني معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام، ومن أشهر الدول العربية التي تبنت المعايير الأردن والمغرب.

الفرع الأول: تجربة الأردن

تعتبر الأردن أول دولة عربية بدأت بتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بعدما قررت في نوفمبر 2014 بتبني

واعتماد هذه المعايير بموجب المادة الرابعة من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية بالأردن رقم 73 لسنة 2003، ولقد صرح وزير

ماليتها بأنه تم إنجاز المرحلة الأولى من مشروع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عن طريق إصدار بياناتها المالية الحكومية

لسنة 2015 وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس النقد كخطوة أولى، وعلى هذا الأساس وضمن مشروع الإصلاح

المالي فقد تم إعداد القوائم المالية الحكومية والموازنة العامة لسنة 2015 على أساس المعايير الدولية على أساس النقد المعدل بعدما

أن تم تعديل النظام المالي الحكومي لوضع الإطار التشريعي الذي يمكن من ذلك، للانتقال فيما بعد للمرحلة الثانية وهي تطبيق

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.²

أولاً: أسباب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الأردن

أهم الأسباب التي كانت وراء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الأردن تتمثل في:³

1. المساعدات المالية: المساعدات المالية الدولية مهمة للأردن بسبب موارد الاقتصاد المحدودة وضعف التنمية الاقتصادية مما سمح

لها بتطوير خدمات القطاع العام بشكل مستقل دون الحاجة إلى مساعدات مالية دولية.

2. عجز الميزانية: من المشاكل المالية الرئيسية في الأردن عجز الميزانية، مما يعني أن نفقات القطاع العام تفوق إيراداته.

3. الضرائب: تعتبر الضرائب من أهم العائدات في الأردن والتي يتم تحصيلها من أجل مواجهة عجز الميزانية في البلاد.

¹خمسة إبراهيم، بن موسى كمال، نحو استراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة المدبر، جامعة محمد بوضياف، المجلد: 07، العدد:

01، الجزائر، 2020، ص: 112.

²بوعبادة فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

³عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

4. الفساد: هناك قضية أخرى تستلزم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الأردن نتيجة لغياب المساءلة والشفافية وهي الفساد، الذي تدخل لتقليل إيرادات الحكومة وأصولها أو المبالغة في نفقات الحكومة والتزاماتها حيث أخذت الأردن المرتبة 45 من بين 168 دولة من حيث الفساد خلال سنة 2015

ثانياً: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع في الأردن

إن قرار توجه الأردن نحو تبني هذه المعايير سبقها العديد من الإصلاحات تمثلت فيما يلي¹:

1. الانتقال نحو تطبيق موازنة النتائج: تم تطبيق الانتقال إلى موازنة النتائج ابتداء من سنة 2008 حيث تم إقرار قانون تنظيم الموازنة العامة رقم 58 لسنة 2008 الذي ركز على تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج وذلك للارتقاء بعملية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والرقابة عليها وصولاً إلى عملية التوزيع الأمثل للموارد المالية المتاحة وتحسين كفاءة الإنفاق العام، وبالتالي أسهم هذا الانتقال بتوفير مناخ ملائم لتطبيق المعايير.

2. تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في الأردن: ويهدف هذا النظام إلى تحسين:

- الشفافية والتوافق مع أفضل الممارسات العالمية في إعداد الموازنة؛

- الالتزام بمواعيد إصدار التقارير المالية في جميع المستويات الحكومية؛

- تنفيذ الموازنة بما يتوافق مع مخصصاتها في إطار حدود الإنفاق ومحددات توفر الأموال؛

- تحقيق الاستدامة المالية من خلال إدارة النقد بشكل أكثر كفاءة وفعالية.

3. إصدار دليل حوكمة القطاع العام: عملت الأردن على إصدار هذا الدليل سنة 2014، حيث يهدف إلى تحديد المبادئ التوجيهية التي تساعد الدوائر الحكومية على تطبيق ممارسات الحوكمة الرشيدة في القطاع تعزيزاً لقيم العدالة، والمساواة، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد، والشفافية والمساءلة، والتي بدورها تساهم في المحافظة على المال العام، وتحقيق الجودة والتميز في الأداء، مما يسمح في نجاح تطبيق الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الأردن².

ثالثاً: القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

لقد تم إعداد ونشر البيانات المالية التي ستعمل على إضفاء المزيد من الشفافية على البيانات المالية الحكومية وقد شملت

ما يلي³:

1) بيان التدفق النقدي: والذي يعرف بتدفقات النقد والنقد المعادل الواردة والصادرة وتهدف إلى تحديد معيار وطرق تحصيل الدوائر الحكومية والمؤسسات والهيئات النقد الذي تتطلبه لتعديل أنشطتها وأوجه الإنفاق التي تم فيها استخدام هذا النقد خلال الفترة المالية، بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل، وتشمل بيان التدفق النقدي الأنشطة التشغيلية، الأنشطة التمويلية، الأنشطة الاستثمارية.

2) بيان مقارنة المبالغ الفعلية والمقدرة: والتي تظهر المقارن بين المبالغ التي تم تقديرها مع المبالغ الفعلية لنشاطات الدوائر الحكومية في مجال تحقيق الأغراض التي قام من أجلها النشاط العام.

¹ يوسف السعدي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 154

² وزارة تطوير القطاع العام، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، عمان، الأردن، 2014، ص: 01

³ بوعبادة فييحة، مرجع سبق ذكره، ص: 11

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

3) بيان الأصول والخصوم (المركز المالي): والتي تظهر فيها الأصول النقدية التي تشمل النقد المحتفظ به والأصول النقدية التي سيتم استلامها أو دفعها في مبالغ مالية ثابتة أو قابلة للتحديد.

الفرع الثاني: تجربة المغرب

تعتبر المغرب من بين هذه الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لاسيما بسبب التحديات التي تواجهها، من خلال اعتماد جملة من التغييرات الفنية، المالية والمحاسبية المختلفة وفقاً لخصوصيات القطاع العام في المغرب؛ والتحول من المحاسبة القائمة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، والذي يعتبر مبدأً أساسياً من مبادئ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ابتداءً من يناير 2008، أدى إلى تغيير جذري في عملية تحديث الإدارة العمومية المغربية.

أولاً: أهداف تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المغرب

تتمثل أهداف تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المغرب فيما يلي:¹

- تحسين جاذبية المغرب من خلال إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق والمحاسبة التحليلية لدعم محاسبة الميزانية؛
- عرض حسابات الدولة وفق معايير دولية منسقة، ولاسيما تسهيل قراءتها والسماح بمقارنتها مع الدول الأخرى التي تقدم حساباتها وفق نفس المعايير؛
- تحقيق التوافق بين نظام المحاسبة الحكومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لضمان تحقيق توحيد الممارسات المحاسبية والأسس والطرق المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ثانياً: الإطار المحاسبي الجديد في المغرب

تتمثل أهداف الإطار المحاسبي للدولة في²:

- الاعتراف بالحقوق والالتزامات؛
- وتقارب المحاسبة الحكومية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- التحول من منطق المساءلة إلى منطق المصادقة على الحسابات من قبل محكمة الحسابات.
- كما يشمل الغرض من الإطار المحاسبي الجديد فيما يلي:
- إطار معياري رسمي تم تشكيكه عام 2008 من قبل المجلس الوطني للمحاسبة والذي تضمن إطاراً مفاهيمياً، ومجموعة من المعايير (13)، ومخططاً للحسابات وإجراءات تشغيل الحساب بالإضافة إلى إصدار نسخة من القوائم المالية؛
- محاسبة القيد المزدوج تتبع نطاقاً أوسع من العمليات التي تشمل إيرادات ومصروفات؛
- القوائم المالية التي تلي احتياجات المستخدمين (الحكومة والبرلمان... إلخ)، والتي تشمل: الميزانية العمومية؛ بيان الدخل؛ بيانات التدفق النقدي؛ الملاحظات على القوائم المالية.

¹ BENABDELHADI Abdel Hay, EL MOUISSIA Imane, **La réforme du cadre comptable public au Maroc : Enjeux, implémentation et limites**, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Yassine HILMI, vol 4, n2, Maroc, 2020, P : 1051.

² RECHKA FADOUA, KABBAJ SMAÏL, **Les Normes IPSAS et le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice au Maroc**, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Yassine HILMI, Maroc, 2019, p : 659.

ثالثاً: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي اعتمدها في المغرب:

في عام 2008 اعتمد المجلس الوطني للمحاسبة 13 معياراً للمحاسبة، كجزء من جهوده للتقارب مع معايير IPSAS وهي موضحة في الجدول كما يلي:

الجدول (6): المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي اعتمدها في المغرب

رقم المعيار	موضوع المعيار	محتوى المعيار
1	القوائم المالية	الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، الملاحق.
2	الأصول غير الملموسة	براءات الاختراع والعلامات التجارية والتراخيص والعمليات والبرامج
3	الأصول الثابتة	الملموسة الأراضي، والإنشاءات والمباني، وأعمال البنية التحتية، والتركيبات الفنية، ومعدات النقل، إلخ.
4	الأصول المالية الثابتة	القروض والسلف، المساهمات، تخصيص رأس المال، رسوم العضوية للمنظمات الدولية
5	المخزون	البضائع المشتراة والمحتفظ بها للاستهلاك أو إعادة البيع
6	حقوق من الأصول الجارية	حقوق على العملاء وحقوق على دافعي الضرائب
7	حسابات خزينة الدولة	المتاحات، النقد السليبي
8	الديون المالية وتكاليف الاقتراض	الدين المحلي / الدين الخارجي
9	مؤونات المخاطر والأعباء والديون غير المالية	الالتزامات القانونية المعترف بها من قبل الدولة تجاه أطراف ثالثة
10	الإيرادات السيادية	إيرادات الولاية المطلوبة من قبل السلطة دون تعويض مباشر
11	الإيرادات غير السيادية	إيرادات الدولة غير المرتبطة بممارسة السيادة الناتجة عن نشاط عادي
12	الرسوم	نفقات التشغيل والنفقات المالية
13	الالتزامات خارج الميزانية	الالتزامات المتفق عليها والناشئة عن مسؤولية الدولة

المصدر: عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص 101

الفرع الثالث: تجربة المملكة العربية السعودية

تعمل المملكة العربية السعودية كغيرها من الدول على تطوير نظامها المحاسبي العمومي، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق تكون مناسبة لبيئة المحاسبة العمومية في المملكة وعلى هذا الأساس فقد تم إصدار قرار من مجلس الوزراء رقم 235 بتاريخ 20/08/1425هـ، بالموافقة على توصيات الندوة الأولى بالديوان، حيث نصت المادة الأولى "قيام ديوان المراقبة العامة بتطوير النظام المحاسبي العمومي بما يواكب التطورات في حقول المحاسبة والمراجعة ومعاييرها المهنية، ووفر لأجهزة الدولة البيانات المالية الدقيقة والمعلومات الموثوقة عن تقييم أصول وممتلكات المرافق العامة ذات الطابع الاقتصادي، وخاصة تلك المستهدفة بالتخصص، بغية تمكينها من اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير أساليب إدارة هذه المرافق على أسس اقتصادية وتجارية سليمة ومجدية¹.

¹ أحمد عبد الله المغامس، "الأهداف والمفاهيم واختيار المعايير المناسبة ومعايير المحاسبة الحكومية المعتمدة"، الندوة الحادية عشر حول تطوير النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة السعودية، ماي 2014، متوفر على، <http://www.gab.gov.sa/>

أولاً: إصدار دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

يحتوي هذا الدليل على مجموعة من المعايير التي تم إعدادها بناءً على الإطار الفكري للمحاسبة العمومية في المملكة العربية السعودية، حيث تم التركيز على المعايير التي يمكن تطبيقها والعمل بها ضمن الإطار المحاسبي واستبعاد المعايير الغير ملائمة للتطبيق وإنشاء بديل لها وتطويرها بشكل كلي، كما تم إجراء تعديلات على بعض المعايير لتصبح ملائمة مع البيئة المحاسبية للحكومة، ويحتوي كل معيار على الهدف ونطاق تطبيقه والمصطلحات المتعلقة به، وقواعد القياس، الإفصاح والعرض. وتمت الموافقة على تطبيق دليل أهداف ومعايير المحاسبة العمومية من خلال صدور قرار مجلس الوزراء رقم 363 في 11/10/1434، ومباشرة تم تشكيل لجنة وتم إصدار قرار من رئيس الديوان رقم 465 في 02/06/1435 الذي ينص على مجموعة من الخطوات التي يجب القيام بها وهي¹:

- تكليف أحد المكاتب الاستشارية المتخصصة بالأشراف على التطبيق التجريبي للدليل في الجهات الحكومية المختارة؛
- تدريب العاملين بالجهات الحكومية المختارة من ذوي التخصصات المالية والمحاسبية على تطبيق الأساليب العلمية والمهنية السليمة للنظام المحاسبي المطور؛
- وضع استراتيجية للتطوير الدائم للنظام المحاسبي ومتابعة تطبيقه في مرحلة التجربة؛
- تحديث المعايير المحاسبية ذات الصلة وتفسيرها عند الحاجة؛

ثانياً: المعايير المحاسبية الصادرة ضمن دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في السعودية:

لقد تم إصدار 14 معيار محاسبي للتطبيق في البيئة المحاسبية للحكومة السعودية ضمن دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمتمثلة في الجدول التالي:

الجدول (7): معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن الحكومة السعودية

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام			
رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
IPSAS 1	عرض البيانات المالية	IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لتاريخ التقارير المالية
IPSAS 3	السياسات والتغيرات والأخطاء المحاسبية المعتمدة	IPSAS 16	العقارات الاستثمارية
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IPSAS 17	المتلكات، المعدات والمصانع
IPSAS 12	المخزون	IPSAS 18	التقارير القطاعية
IPSAS 13	عقود الإيجار	IPSAS 39	منافع الموظفين
المعايير المحاسبية المعدلة والمطورة بشكل كامل لتناسب بيئة المحاسبة بالمملكة			
معيار المصروفات		الاستثمار في حقوق الملكية	
معيار الإيرادات		معيار انخفاض قيمة الأصول	

المصدر: بوعبادة فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 16

¹ بوعبادة فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص-ص 15-16.

المطلب الثالث: عرض لنماذج بعض المنظمات الدولية:

بالإضافة إلى الدول السابقة فقد تبنت العديد من المنظمات الإقليمية والدولية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الفرع الأول: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE

تعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE أول منظمة دولية اعتمدت معايير IPSAS لإعداد قوائمها المالية لسنة 2000، هذا القرار تجلّى أساسا في إنشاء مبادئ أساسية مثل: استقلالية الدورات، تحميل الفترة المالية بما يخصها من نفقات وإيرادات، الاعتراف بالمخصصات، بما في ذلك تسجيل استحقاقات المعاشات التقاعدية التي تتحملها المنظمة وتقديم الحسابات باليورو، وتشمل قوائم هذه المنظمة كلا من: قائمة المركز المالي والأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية والتدفقات النقدية. وقد مكن تبني منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للمعايير المحاسبية الدولية تقييمها تقييم أساس الاستحقاق من قبل ستاندراند بورز (شركة خدمات مالية تنشر البحوث والتحليلات المالية على الأسهم والسندات)، مما مكن المنظمة من الوصول إلى أسواق رأس المال بمعدلات أكثر جاذبية، ورافق هذا الاختيار الطموح أيضا بقرار منظمة التعاون والتنمية لمراجعة حساباتها سنويا من قبل المدققين الخارجيين، مما يعكس الوعي بأهمية الحصول على التحقق من صحة المعلومات المالية عن طريق إخضاعها لفحص من قبل معايير المراجعة معترف بها في المجتمع المحاسبي والمالي.¹

أما فيما يخص تبني دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للمعايير، فوفقا لدراسة جديدة قام بها كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2017 يتضح أن هناك ما يقرب من 75٪ دولة من دول المنظمة قد تبنت الآن ممارسات المحاسبة على أساس الاستحقاق، وقد تناولت الدراسة حول ممارسات المحاسبة والميزانية على مستوى الحكومة الوطنية في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التحديات والفوائد المترتبة على إصلاحات الاستحقاقات، والنظر في الخطوات التي تتخذها الدول للاستفادة على نحو أفضل من المعلومات المتعلقة بالاستحقاق في المستقبل. ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كان بطيئا جدا، وتؤكد الدراسة أيضا أنه في حين أن الاعتماد المباشر للمعايير المحاسبية الدولية، مثل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من قبل الحكومات الوطنية لا يزال منخفض جدا، فإن حوالي 28٪ من واضعي المعايير يستخدمون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كمرجع أساسي أو كإشارة صريحة لوضع معاييرهم الوطنية، ولا يزال اعتماد الحكومات الوطنية مباشرة للمعايير المحاسبية الدولية منخفض جدا بسبب بعض العوامل مثل الخبرة الثقافية والفنية والخبرة المطلوبة.²

الفرع الثاني: المفوضية الأوروبية

تعتبر المفوضية الأوروبية إحدى المؤسسات الرئيسية للاتحاد الأوروبي، إلى جانب مجلس الاتحاد الأوروبي، والبرلمان الأوروبي. وتتكون من 28 عضوا مفوضا من 28 دولة، جميعهم ينتمون إلى الاتحاد الأوروبي. تم وضع 14 معايير محاسبة محددة من قبل المفوضية الأوروبية، وتم استكمالها والموافقة عليها. تم اختيار عدم اتخاذ معايير IPSAS كما هي، وإنما إنشاء معايير محددة،

¹ Serge Villepelet, Ipsas : le secteur public se dote d'un référentiel comptable commun, les échos, 11 octobre 2001, sur le lien : https://www.lesechos.fr/11/10/2001/LesEchos/18507-152-ECH_ipsas---le-secteur-public-se-doted-

² جاي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 60

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أصغر حجما وأكثر دقة، تم دمج متطلبات النشاط الحاصل في المشروع، تم نشر دليل محاسبي فيما بعد، وتم إعداد دليل التوحيد، وإعداد ميزانية افتتاحية وقوائم مالية موحدة في نهاية عام 2005 ونهاية عام 2006. علما أن النظام المحاسبي للمفوضية الأوروبية يضم نوعين من المحاسبة: المحاسبة الميزانية وفقا لأساس نقدي، والمحاسبة العامة وفقا لأساس الاستحقاق.¹

بعد الأزمة المالية لحكومة اليونان، وتقديمها إحصاءات حكومية خاطئة لمنطقة اليورو حول الوضع المالي للدولة ومستوى عجز موازنتها، الأمر الذي زاد في عمق الأزمة، أي أن هناك نقص في الشفافية في إظهار الموازنة على حقيقتها، حيث كشفت هذه الأزمة عن الحاجة إلى إصلاح ومواءمة نظام الميزانية والمحاسبة للقطاع العام في الاتحاد الأوروبي وأثارت بطريقة حاسمة قضية توحيد الحسابات العمومية، وتلبية الطلب المتزايد على الشفافية والمساءلة وتعزيز موثوقية الحسابات العمومية بشكل ضروري، يتعين على الحكومات ومنظمات القطاع العام تقديم معلومات أكثر تنسيقا وشمولا عن وضعهم المالي ونتائجهم، ويعد التحرك نحو استخدام المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كوسيلة لتغيير ممارسات المحاسبة والإبلاغ المالي في هذا القطاع جذريا، تماما كما فعلت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع الشركات المدرجة في البورصة.²

وقد أولى الاتحاد الأوروبي هذا الأمر الكثير من الاهتمام، فالوضع الحالي لبعض الدول الأوروبية سلط الضوء على عيوب وعدم تجانس أدوات المحاسبة العمومية. وعليه قامت المفوضية الأوروبية في 6 مارس 2013 بنشر تقريرا إلى المجلس والبرلمان الأوروبي "نحو تطبيق المعايير المحاسبية الموحدة في القطاع العام في الدول الأعضاء مدى كفاية المعايير المحاسبية الدولية للدول الأعضاء"، أي أن المفوضية الأوروبية تخطط لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في جميع الدول الأعضاء من أجل تحسين التقارير المالية على جميع مستويات الحكومة، كما نصت المفوضية الأوروبية في تقريرها هذا على أن "معايير IPSAS هي المعايير الوحيدة للقطاع العام المعترف بها حاليا على الصعيد الدولي. فهي تستند إلى فكرة التسيير الحديث للقطاع العام الذي يتفق مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، يعتمد على نظم المعلومات الإدارية القادرة على توفير معلومات سريعة ودقيقة وموثوقة حول الوضع الاقتصادي والأداء والوضع المالي لدولة ما، كما هو الحال بالنسبة لأي نوع آخر من الكيانات الاقتصادية"³ أي أن المفوضية الأوروبية ترى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تمثل مرجعا نهائيا لمعايير القطاع العام المنسجمة المحتملة في الاتحاد الأوروبي. واقترحت في هذا التقرير تعميق التفكير حول وضع معايير المحاسبة الأوروبية، المعروفة باسم معايير "EPSAS" باستخدام معايير IPSAS كنقطة انطلاق مع ثلاث فئات⁴:

-معايير IPSAS مطبقة دون تغيير كبير؛

-معايير IPSAS التي تتطلب التكيف عند تطبيقها؛

-معايير IPSAS التي يمكن تعديلها لاستخدامها بما يتلاءم والبيئة الأوروبية.

¹ Ashraf Trabelsi, **application des normes IPSAS dans les établissements universitaires**, Larache édition, 1^{ère} Édition 2017, Tunisie, p- p 49-50.

² جاي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 61.

³ <https://www.epsas.eu/en/documents/2013%20AC09%20Adoption%20des%20normes%20comptables%20europ%C3%A9ennes%20publiques%20R.G.pdf>

⁴ جاي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

وفي عام 2015، أعلن الاتحاد الأوروبي عن إنشاء وتبني المعايير المحاسبية الأوروبية في القطاع العام (EPSAS) وتواريخ التبني التي تحددها البلدان المعنية.

الفرع الثالث: هيئة الأمم المتحدة ONU

في سنة 2005، قررت اللجنة الإدارية رفيعة المستوى التابعة لمنظومة الأمم المتحدة أنه ينبغي لجميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة أن تعتمد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

في تقريره المؤرخ 12 ماي 2006 أوصى الأمين العام بالموافقة على اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والتي ينبغي أن تعتمد منظومة الأمم المتحدة ككل، ورأى الأمين العام أن اعتماد المعايير سيكون عنصراً أساسياً في خطوات الأمم المتحدة نحو إنشاء منظمة حديثة تطلعيه، وشدد على أن هذا من شأنه أن يحسن الحوكمة، ويحترم المسؤولية والشفافية. وفي جويلية 2006 وافقت الجمعية العامة على اعتماد الأمم المتحدة لهذه المعايير. وقد أدى اعتماد المنظمة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى تنقيح النظام المالي والقواعد المالية واعتماد النسخة المنقحة من جانب الجمعية في قرارها 67-246، وقد أصدر الأمين العام النسخة المنقحة للنظام المالي والقواعد، وبدأ سريانها في 01 جويلية 2013.¹

حيث كانت منظمة الأغذية العالمية أول منظمة في منظومة الأمم المتحدة تصدر تقارير مالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، عندما أصدرت تقاريرها الخاصة لسنة 2008 في سنة 2009، كما يمكن الإشارة إلى أن ثماني مؤسسات منظومة الأمم المتحدة قامت أيضا بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تقاريرها المالية لسنة 2010، وهي (منظمة الطيران المدني الدولي، والمنظمة البحرية الدولية، والاتحاد الدولي للاتصالات، ومنظمة الصحة للبلدان الأمريكية، ومنظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية).² وتبنى هذا التوجه التنظيمي مدخل الإصلاح الشامل للأجهزة التنفيذية، كما تم التركيز في الدراسة على الجوانب الخمسة التالية:³

-التوازن بين الصلاحيات والمسؤوليات؛

-أدوات الإدارة مثل: المالية، الوظائف والموظفين، الخدمات العامة، نظام حفظ الوثائق والتقارير الحكومية؛

-التداخل والازدواجية في الأجهزة الحكومية؛

-اللامركزية في التنفيذ؛

واتبع في أسلوب الدراسة الاعتماد على فرق العمل المتخصصة بتقديم تقاريرها للجنة الرئيسة التي تقود هذا الفرق، وتم التوصل إلى مجموعة من توصيات أهمها ما يلي⁴:

-إنشاء لجنة توجه المشروع المشترك بين الإدارات الخاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو إنشاء هيئة مماثلة تناط بها مهمة الإدارة العليا للأهداف والرؤية التي تدفع عملية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

¹ بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره، ص: 84.

² جيرارد بيرو، جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الجمعية العامة، جنيف، الأمم المتحدة، 2010، ص: 3.

³ أشرف صالح، إدارة المال العام، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الدولي حول إدارة المال العام -التخصيص والاستخدام-، الشارقة، دولة الإمارات العربية المتحدة، جانفي 2008، ص-ص: 292-293.

⁴ جيرارد بيرو، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 7-9.

الفصل الثاني: الإدارة المحلية والتجارب النموذجية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- إجراء تحليل في العمق للفجوات التي تفصل بين العمليات والإجراءات والإبلاغ المالي والمهام التي وضعت في إطار معايير المحاسبة لمنظومة الأمم المتحدة ومتطلبات وتأثير كل معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- في حالة حدوث تحول كبير في بيئة المشروع، يعاد تقييم الاستراتيجية الأولية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتعُدّل حسب الاقتضاء؛
- تطبيق منهجيات ثبتت صحتها في تخطيط وتنفيذ المشاريع، بما في ذلك التحديد الواضح للأهداف الاستراتيجية، والنتائج المتوقعة، والمعالم الرئيسية، وإجراءات الرصد؛
- تحديد الموارد البشرية المطلوبة في مجالات الإدارة والمالية ووضع الميزانيات لها لضمان التنفيذ الفعال لعملية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- نشر الوعي بشأن عملية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال جميع الوسائل المتاحة للاتصال والتدريب، ويمكن تحقيق ذلك من خلال الاتصالات الشخصية، والعروض، والشهادات التي يديها أشخاص شاركوا في حالات ناجحة خارج المؤسسة، وبرامج تدريبية أخرى؛
- اعتماد استراتيجيات وممارسات لتقييم المخاطر وإدارتها والتخفيف من آثارها في عملية تنفيذ المشروع ؛
- إقامة ومواصلة حوار ثنائي في أسرع وقت ممكن بين المؤسسة ومراجع حساباتها الخارجي بشأن عملية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للمساعدة على ضمان فهم مراجعي الحسابات فهماً عميقاً للنظام الجديد وتأثيره في إجراءات الرقابة، لأن عملية تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تتطلب الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

خلاصة الفصل

باعتبار الإدارة المحلية هي ذلك النظام الإداري الذي تلجأ بموجبه الحكومة المركزية إلى توزيع بعض المهام الإدارية، وإسنادها إلى هيئات محلية مستقلة ومنتخبة، تمارس مهامها على إقليم جغرافي محدد تحت إشراف ورقابة الحكومة المركزية، وبسبب تزايد مهام الدولة وتباين المصالح المحلية على إقليم الدولة بالإضافة إلى تكريس المبادئ الديمقراطية توجهت اغلب الدول إلى تبني هذا النظام، الذي تعددت مستوياته من دولة إلى أخرى، وأبان على أهمية وإيجابيات كبيرة.

ومن اجل سير هذا النظام على ما يرام لابد له من ميزانية والتي لابد أن تركز على مبادئ أساسية، ويسبب تعدد مستويات هذا النظام تعددت مصادر تمويله وتنوعت إلى مصادر جبائية وغير جبائية مدعمة ومكملة بالمصادر الخارجية، ومن اجل ضمان نزاهة التصرف في هذه الميزانية تعددت وتنوعت أشكال الرقابة عليها.

من خلال دراسة تجارب بعض الدول العربية والغربية والمنظمات الدولية في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يتبين أن اعتماد هذه الأخيرة يعتبر ممارسة وسياسة محاسبية لها تأثير على أداء الحكومة بالكامل، حيث أصبح من الضروري مواكبة الدول التي تطبق هذه المعايير والتي أعطت صورة أوضح للحسابات والقوائم المالية النهائية لحكوماتها، وذلك بعد انتهاجها لحملة من السياسات والإصلاحات المالية والاقتصادية

الفصل الثالث:

دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة

خصوصا

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

يهتم هذا الفصل بدراسة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، من خلال تسليط الضوء على تجربة الجزائر التي تسعى إلى تطبيق المعايير في أقرب وقت ممكن، وبعد عرض متطلبات ومزايا تبني المعايير، معيقاتها والصعوبات التي تواجهها، نحاول عرض الخطوات التطبيقية والمراحل الضرورية اللازمة لذلك.

وبعد عرض الاستبيان وكيفية إعدادته تم اخذ عينة من الممارسين في مجال المحاسبة العمومية لتحديد آراءهم حول موضوع الدراسة، لكن وبسبب صغر حجم العينة والتناقض المسجل في الإجابات حاولنا إجراء محاكاة للقوائم المالية لبلدية قالمة للسنة المالية 2022.

هذا ما سنحاول دراسته عن طريق هذا الفصل وفق المباحث التالية:

المبحث الأول: تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارة المحلية الجزائرية

المبحث الثاني: مدى استعداد البلديات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المبحث الثالث: محاكاة المحاسبة على أساس الاستحقاق على بلدية قالمة

المبحث الأول: تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارة المحلية الجزائرية

في إطار سعي الجزائر لعصرنة وتطوير نظام المحاسبة العمومية، ومحاولة منها في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتميز بعدد كبير من المزايا وتحتاج إلى متطلبات مادية وبشرية معتبرة، وتواجهها صعوبات ومعوقات كبيرة، ولكن رغم ذلك فقد تم وضع رزمة للتطبيق التدريجي لهذه المعايير، وهذا ما سنحاول دراسته من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: متطلبات ومزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

توفر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مزايا معتبرة، لكن تطبيقها يحتاج إلى متطلبات مالية وتقنية وبشرية كبيرة.

الفرع الأول: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تتمثل متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الاعتبارات التالية¹:

- التأهيل العلمي والعملي: يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والأمر بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لا بد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغيير فالمحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوب وليس لهم دراية بهذه المعايير، وهذا ليس خاصا بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط، بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، ومن بينها قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية. الخ .
- دور الإعلام: للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكيلا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في

¹ خلف الله بن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 287.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموماً وبلدية قالمة خصوصاً

الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي.... الخ (من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام).

وتتمثل المتطلبات الأساسية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في:¹

- تخصيص الموارد المالية الكافية: يجب توفير الموارد اللازمة والكافية لتوفير التقنيات والبنى التحتية ولتغطية تكاليف التنفيذ (سواء المالية أو القائمة على الموارد) لأن مشروع الإصلاح المحاسبي ككل سيتكبد تكاليف ومصاريف مختلفة كتدريب الموظفين، استخدام إستشاريين خارجيين مختصين، تحديث تكنولوجيا المعلومات، وأدوات الترجمة والأنشطة المشاركة والتوعية.
- مشاركة أصحاب المصلحة: يتطلب الاعتماد الناجح للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر، الفهم والتعليم ومشاركة أصحاب المصلحة الرئيسيين بما في ذلك أصحاب المناصب السياسية، المدققون العموميون، المحاسبون العموميون، بنوك الدولة والوزارات فهذا أمر صعب ويجب على السلطة التنفيذية أن تشارك وتدعم العملية فلن ينجح التغيير إذا تم فرضه بل يتطلب التنفيذ إرادة سياسية.

بالإضافة إلى بعض المتطلبات الإدارية المتمثلة في:²

- رغبة الدولة في المساءلة والدعم السياسي: تعتبر الرغبة القوية للدولة في تسيير ما لها العام بإفصاح كامل وشفافية من أجل المساءلة والمحاسبة اللبنة الأساسية لنجاح تطبيق معايير (IPSASs) في الجزائر، لذا عليها متابعة مشروع جزارة المعايير بكل صرامة وقوة ومراقبته من أول نقطة إلى غاية تنفيذه وهذا ما يعطي قوة أكبر للمشروع للوصول إلى أهدافه.
- تبسيط التقارير: نظام إعداد التقارير القائم على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو في الأساس لغة الأعمال الحديثة، وغالبًا ما تجاوز قدرة الجمهور على التعامل معه ناهيك عن أولئك الذين لديهم محدودية الوصول إلى التعليم والأنشطة التجارية الحديثة،
- التحول إلى اللامركزية الإدارية: تحول الجزائر إلى اللامركزية الإدارية كما فعلت عديد الدول سيسهل من التحول نحو معايير (IPSASs) بتقسيم المهام المتعلقة بتهيئة الأرضية اللازمة للإصلاح المحاسبي، كما يسهل من متابعة العمليات المالية وعدم مركزتها إلى جهاز واحد، وتسهيل إجراءات تجميع ودمج الحسابات على عدة مستويات تدريجياً.
- التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق: تساهم إصلاحات المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لخبرة دولية في العملية في تحقيق عدة أهداف منها: التعرف على التدفقات في بيان التشغيل بهدف نهائي هو التسجيل الكلي للمعاملات في وقت تحويل القيمة الاقتصادية وكذلك التدفقات الاقتصادية الأخرى التي تؤثر على القيمة الصافية للدولة، وتدعيم المؤسسات بهدف نهائي يتمثل في ضم جميع الوحدات المؤسسية تحت السيطرة الفعالة للدولة في التقارير المالية، بغض النظر عن الوضع

¹ عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص: 161.

² عامر مريم، مرجع سبق ذكره، ص: 161.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

الدستوري أو الشكل القانوني. لذا من الضروري على الجزائر الاستفادة من تجارب من انتهجوا هذا الأساس بالفعل وتحديد أفضل الممارسات بناء على تجاربهم.

الفرع الثاني: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يظهر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أصبحت المحاسبة العمومية تدريجيا تسيير على نهج المحاسبة المالية، وهذا ما قد ينتج عنه من المزايا ما يلي¹:

- 1) التناسق والتناغم: ويعني ذلك قيام مؤسسات القطاع العام بتطبيق المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والطرق التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات العمومية بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية .
- 2) قابلية المقارنة: ونظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.
- 3) مواكبة متطلبات العولمة: ولدت العولمة جملة من التغيرات العالمية أصبح بفضلها العالم قرية صغيرة كالتطورات التكنولوجية وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المهنية العالمية، إذ كان لا بد أن تطل العولمة مهنة المحاسبة في القطاع العام بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة في القطاع العام على مستوى عالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن سلبياتها.
- 4) تلبية المتطلبات القانونية: حيث أن كثير من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مثل الأردن التي أقرت بموجب قانون على المؤسسات تطبيق هذه المعايير، ولا يمكن لأي حكومة وطنية أو محلية أو إقليمية تحقيق وجودها وفعاليتها وكفاءتها على المستوى الوطني إلا بالانصياع إلى القانون.
- 5) تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين: حيث أن الحكومات تحتاج إلى مولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية الدولية أن يمنحوا قروضا دون دراسة وافية للقوائم المالية للحكومات، ولا يكون ذلك إلا بإعداد هذه الأخيرة وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة وقابلة للفهم.
- 6) قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية: إن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، مما يتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت بها هذه القوائم، وبالتالي غموض القوائم المالية وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات وهذا ما يتنافى مع الهدف الرئيس من القوائم المالية والتقارير المالية المتعلقة بتزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

¹ خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

7) إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: وهذا ينطبق على كافة المواضيع التي تطرقت لها معايير (IPSASs) حيث أن العالم يتشابك يوماً بعد يوم بفضل الثورة في الاتصالات، وتكاتف الدول في مواجهة الكثير من القضايا المصيرية المشتركة. بالإضافة إلى المزايا التالية:

1) الدخول إلى الأسواق المالية: إن من نقاط الاختلاف المهمة في الأسواق المالية هي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وأساليب إعدادها، لذا فإن ظهور المعايير المحاسبية الدولية إزلة هذا الاختلاف، وأصبح لزاماً على الشركات الالتزام بالمعايير الدولية في سبيل الدخول إلى الأسواق المالية الدولية والسماح لها بإمكانية إدراج اسمها في هذه الأسواق.¹

2) التخلص من عيوب الأساس النقدي: فالأساس النقدي كما تم تبيانه مسبقاً، قد أدى تطبيقه إلى وجود كثير من السلبيات والمساوئ، وخاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة على المال العام، حيث تنتهي العلاقة بالنفقات عند صرفها، وبالرغم من أن معظم الإنفاق ينتج عنه موجودات وأصول أرمالية تغيب الرقابة عنها ليست المحاسبية والمالية فحسب، بل حتى الإحصائية، مما ينتج عنه ضياع وهدر للموارد، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تضع بذلك الحكومات ومسؤوليتها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها القطاع الخاص مع أمواله، فملكية المال العام تؤول للشعوب والحكومات تشرف عليه وتنفقه وتتعامل معه نيابة عن الشعوب.²

المطلب الثاني: المعوقات والانتقادات الموجهة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تواجه عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدة معوقات، كما تلاحقها عدة انتقادات نجملها في هذا المطلب.

الفرع الأول: المعوقات التي تواجه تطبيق المعايير

تأثرت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشدة بوجهات النظر الأمريكية والبريطانية، وذلك نظراً لأن هاتين البلدين كان لهما سابقة في وضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما، والتي انتشرت لتشمل العديد من الدول التي لا تملك معايير محاسبية محلية. وبسبب هذا الانتشار، فإن هناك بعض المعوقات التي تعيق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، خاصة في الدول التي تختلف خلفية نظامها المحاسبي عن خلفية النظام المحاسبي الأمريكي والبريطاني. ويمكن تلخيص هذه المعوقات فيما يلي³:

- عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSASs بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام موجهة في الغالب إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه، والأمر يكون مختلفاً كثيراً في الدول النامية باعتبار غياب المؤسسة والمحاسبة والمساءلة وكثرة أوجه هدر الموارد العامة والاستهانة بالمال العام واتساع فجوة الفساد بين الدول المتقدمة والدول النامية؛

¹ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 183

² قمو آسيا، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS خلال الفترة (2002-2012)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجبابة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012-2013، ص: 150

³ خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 21-22

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات التي تصدر بموجبها، ولذلك محاذير منها: الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، والمراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين، أضف إلى ذلك أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لاختلاف الإجراءات السائدة، كما هو الحال فيما يخص المعيار IPSAS 25 المتعلق بمنافع الموظفين؛
- إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، والتطور المستمر في البيئة الاقتصادية، فهذه المعايير من صنع البشر ويعتريها ما يعتري البشر من قصور النظرة العلمية الثابتة أحيانا، وعدم إمكانية الإحاطة بكل ما يتعلق بمستقبل المعايير، إذا ما تم النظر إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS نجد أنها عملية مستمرة دائمة التغيير؛
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير: ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان بالنسبة للدول النامية إذ يتطلب بدل جهود كبيرة، ضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث يجب ترجمة المعايير إلى اللغات الأخرى كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية؛
- عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك لأسباب تتعلق بتغيير المؤسسة المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الأهواء IPSAS والأمزجة؛
- المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير: تصدر معايير (IPSASs) من طرف خبراء في المحاسبة، وليس من السهولة فهمها، وبالتالي تتطلب تأهيلا عالي المستوى وتدريبيا مكثفا من قبل مؤهلين للتدريب عليها لتتسنى بداية فهمها قبل تطبيقها؛
- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس IPSASB في وضع المعايير وتعديلها: لا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية، ويتضح ذلك من خلال تدخل وتعليق كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، هذا التطور نابع من التطور المستمر لمصدر هذه المعايير وهي IFRS. ويأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أشكالاً عديدة كتعديل المعايير، ودمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها، وسحب بعض المعايير، وإلغاء المعايير بمعايير لاحقة؛
- اختلاف البيئات وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، ففي حين نجد أن هناك كثير من العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كالديمقراطية وجدية المساءلة وأنظمة الرقابة الصارمة والمؤسسية العالية ودور السلطة التشريعية التي يفترض أن تتبنى هي تطبيق هذه المعايير باعتبار دورها الرقابي على الحكومة من خلال دواوين المحاسبة والرقابة والتفتيش، إضافة إلى اختلاف ثقافة التعامل مع المال العام والحزم وغير ذلك من العوامل، التي تشكل في مجموعها بيئة مناسبة وملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الذي

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموماً وبلدية قالمة خصوصاً

تفتقر إليه الدول النامية التي تستهين بنظرتها للمال العام وتوجيهه إلى IPSAS العام مصاريف لا يوجد للسلطة التشريعية أدنى رقابة عليها ؛

- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS وفي وضع المعايير المحاسبة الدولية وتعديلها، فال يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خصم التطورات والضغوطات السياسية¹.

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

هذا وقد تعرض مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمعايير الصادرة عنه لعدة انتقادات منها:²

1) جدلية إصدار معايير محاسبية بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص: هناك جدلية واسعة حول حقيقة إصدار معايير محاسبة خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون للمنظمات العالمية التابعة إلى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتبر هيئة خاصة تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم.

2) نقص التمثيل الجغرافي والاقتصادي: من الناحية النظرية فإن مجلس المعايير ذو طابع دولي ويسعى إلى تحقيق توازن جغرافي معين من خلال الأعضاء الثمانية عشر، أما من الناحية العملي فنجد أن هناك تحيز ثقافي قوي مع وجود هيمنة واضحة لدول مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا وجنوب إفريقيا، ولم يتم تعويض هذا التحفيز من خلال عملية المشاورات العامة بشأن مشروع المعايير حيث أن معظم الردود المستلمة من مجلس المعايير المحاسبة الدولية تأتي من هذه الدول كما أن مناقشات مجلس IPSAS تكون باللغة الإنجليزية وفي الغالب من قبل ممثلي الدول الأنجلو سكسونية، كما تستخدم هذه اللغة الوحيدة لجميع أعمالها، وهو ما يبرز التحيز الثقافي الذي ميز مجلس المعايير المحاسبة الدولية منذ البداية، وهو ما أشار إليه Sébastien Rocher من خلال مقاله الذي يشك من خلاله في استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحيث أشار إل هيمنة أصحاب المهنة الحرة في ميدان المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في حين أن هناك غياب للفاعلين في القطاع العام (ممثلي الوزارات منظرين وطنيين، محاسبين عموميين) ... من جهة ومن جهة أخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث أشار إلى سيطرة التوجه الأنجلوساكسوني، فمن بين ثمانية عشر عضوًا، نجد ستة أعضاء من أوروبا وثلاثة من أمريكا الشمالية واثنان من أوقيانوسيا، وهناك عضوين فقط من إفريقيا وعضوين من آسيا، في حين أن هذه المناطق هي أول مستخدمي المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أما الشرق الأوسط والمحيط الهادي فهي غير ممثلة إطلاقًا.

3) حقيقة أن معايير IPSAS تستند بشكل كبير على معايير IAS/IFRS : في نوفمبر 2011 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IASB بتوقيع اتفاق لتطوير التعاون بينه وبين مجلس IPSASB في حين أنه حتى الجهات المستهدفة للإبلاغ المالي مختلفة فمعايير IFRS صممت في المقام الأول لصالح المستثمرين حيث يتوقع أن توفر معلومات مالية مفيدة لتوفير الخيارات للمستثمرين الماليين على المحفظة الاستثمارية وبيع وشراء الشركات أما معايير IPSAS فتولى أهمية كبيرة للمواطنين وممثلهم.

¹ قمو آسيا، مرجع سبق ذكره، ص: 233.

² جاي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموماً وبلدية قالمة خصوصاً

فنموذج IFRS المتبع من طرف معايير IPSAS هو واحد من العوامل التي تفسر أنه لا يوجد لحد الآن معيار محاسبي بشأن ما يشكل جزءاً أساسياً من الاتفاق العام، أي نفقات الحماية الاجتماعية، كما لا يوجد أي معيار للأصول المحددة للقطاع العام مثل المعالم الأثرية والتاريخية، والحدائق الوطنية العمومية، للأصول الملموسة مثل الحق في فرض الضرائب أو الرسوم التي تتعلق باستخدام الممتلكات العمومية.

المطلب الثالث: اعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

من أجل التطبيق والانتقال المرن نحو تطبيق المعايير لا بد من اتباع خطوات علمية ومتسلسلة ووضع برنامج زمني واضح لتبني المعايير، نحاول سرده من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: الخطوات التطبيقية لوضع نظام IPSAS

من أجل الانتقال المرن نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الإدارات العمومية وخاصة المحلية منها يجب اتباع الخطوات التالية:¹

- 1) إنشاء لجنة توجيهية مشتركة بين الإدارات لمشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكلفة لضمان فهم الإدارة العليا للأهداف والرؤية التي تقود إلى الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- 2) إجراء تحليل معمق لتأثير الفجوات بين النظام القائم والإجراءات والتقارير المالية والوظائف التي سيتم تطويرها بموجب ومتطلبات كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- 3) في حالة عدم ملائمة البيئة لمتطلبات مشروع تطبيق المعايير، يجب إعادة تقييم استراتيجية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المبدئية وتكييفها مع خصائص البيئة محل التطبيق؛
- 4) تطبيق منهجيات تخطيط وتنفيذ المشروعات التي أثبتت جدواها بما في ذلك الأهداف الاستراتيجية المحددة بوضوح، والمعالم الأساسية وإجراءات التوجيه؛
- 5) وضع استراتيجية لإنتاج أرصدة فتح متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتاريخ التنفيذ المستهدف (اليوم الأول من أول سنة امتثال) وكذلك الرصيد الختامي لليوم السابق؛
- 6) تحديث هيئات الإدارة بانتظام توازياً مع التقدم المسجل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل ضمان استمرار مشاركة هيئات الإدارة في عملية التغيير واعتماد القرارات المختلفة، لا سيما فيما يتعلق بالتعديلات المطلوبة للنظام المالي وتخصيص موارد للمشروع؛
- 7) تحديد الموارد البشرية الإضافية اللازمة في مجالات الميزانية والإدارة المالية لضمان ليس فقط التنفيذ الفعال للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولكن أيضاً القدرة الكافية للحفاظ على الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المستقبل؛

¹ بن رحو قادة، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموماً وبلدية قالمة خصوصاً

- 8) توفير الموارد المالية للتدريب (حيثما كان ذلك ممكناً) ، للخبراء الداخليين في المحاسبة وإدارة الأعمال أو لتغيير أو لتعيين خبراء خارجيين؛
- 9) تحليل شامل لنظام المعلومات (القديم) القائم من أجل المقارنة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتقدير التغيرات التي يجب أن يخضع لها لدعم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- 10) القيام بالتوعية بشأن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال جميع وسائل الاتصال والتدريب والتوثيق المتاحة؛
- 11) التأكد من أن الموظفين الحاليين والمستقبليين، وخاصة المديرين وموظفي سلسلة التوريد والموظفين الماليين على دراية كاملة بالإجراءات والمتطلبات الجديدة من خلال استخدام وثائق محددة (دليل) ودورات تدريبية؛
- 12) اعتماد استراتيجيات وممارسات تقييم المخاطر وإدارتها وتخفيفها لتنفيذ المشروع وفقاً لأهداف المشاريع؛
- 13) تخطيط وإعداد البيانات المالية المؤقتة للمراجعة من قبل المراجعين الخارجيين قبل بيانات التنفيذ النهائي بوقت كاف لتجنب معوقات التنفيذ؛
- 14) التواصل والتشاور الدائم بين المؤسسة الحكومية ومراجعتها (المراجعين الخارجيين) بشأن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للمساعدة في ضمان اكتساب المدققين الخارجيين والداخليين فهماً عميقاً للنظام الجديد وتأثيره على إجراءات الرقابة، لأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق؛
- 15) إجراء اختبار مستمر للضوابط الداخلية خلال مرحلة التنفيذ الأولية لمشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لضمان دقة البيانات؛
- 16) التأكد من إجراء التحقق والتحقق المستقل والشامل للنظام في نهاية إتمامه.

الفرع الثاني: المعايير التي اعتمدها الجزائر واستراتيجيات تطبيقها

تعتمد الجزائر تبني 17 معياراً مزيجاً بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والمعايير الفرنسية وفق برنامج زمني محدد واستراتيجية معينة.

أولاً: قائمة المعايير التي اعتمدها الجزائر

جاءت قائمة المعايير مزيجاً بين المعايير الفرنسية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وهي كما يلي: ¹

- 1) المعيار: IPSAS 01 عرض البيانات المالية؛
- 2) المعيار: IPSAS 02 بيانات التدفق النقدي؛
- 3) المعيار: IPSAS 23: الإيراد بين المعاملات غير التبادلية؛

¹ بوسته سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015-2016، ص: 119.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

- 4) المعيار الفرنسي رقم 02 : الأعباء؛
- 5) المعيار الفرنسي رقم 10 : مكونات خزينة الدولة؛
- 6) المعيار الفرنسي رقم 11: الديون والأدوات المالية لأجل؛
- 7) المعيار IPSAS 07: الاستثمارات في المنشآت الزميلة؛
- 8) المعيار IPSAS 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية؛
- 9) المعيار الفرنسي رقم 06 : الأصول المادية؛
- 10) المعيار IPSAS 31: الأصول غير الملموسة؛
- 11) المعيار IPSAS 19: المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة؛
- 12) المعيار IPSAS 09: الإيرادات من المعاملات التبادلية؛
- 13) المعيار IPSAS 12 : المخزون؛
- 14) المعيار IPSAS 13: عقود الإيجار؛
- 15) المعيار IPSAS 21: انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد؛
- 16) المعيار IPSAS 03: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- 17) المعيار الفرنسي رقم 09: الحقوق على الأصول المتداولة.

هذا ولم تفصح وزارة المالية عن أي وثيقة بالتفاصيل حول دراسة هذه المعايير وطريقة تكيفها مع واقع المحاسبة الجزائرية، في انتظار ورود جميع الملاحظات والاقتراحات من طرف الوزارات المعنية بهذا الشأن.

ثانيا: استراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر:

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

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

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

الفرع الثالث: رزنامة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق

تسعى الحكومة الجزائرية لتطبيق هذه المعايير على المستوى المركزي أولا ثم تنتقل إلى التطبيق على الجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، وقد وضعت لكل مستوى خطة ورزنامة تطبيق معينة نلخصها في الجدول التالي:

¹ عادل نعموش، مداخلة بعنوان، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS) IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية-جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:787.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

الجدول (8): رزنامة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق

المرحلة	عدد الأيام اللازمة	
1	70 يوم	دراسة وتحليل الوضع الحالي
1.1	40 يوم	دراسة الوضع الحالي
2.1	30 يوم	تحليل الوضع الحالي
2	260 يوم	إعداد مدونة الحسابات للدولة
1,2	70 يوم	تعيين النظام المحاسبي للدولة
2.2	35 يوم	تنظيم وظيفة المحاسبة للدولة
3.2	85 يوم	إعداد نظام معلومات لمصالح الخزينة
4.2	70 يوم	إعداد الإطار القانوني والتنظيمي
3	315 يوم	تطبيق نظام المحاسبة القانوني المعمول به في الدولة
1.3	20 يوم	اختيار الموقع للتطبيق
2.3	105 يوم	تحضير موقع التطبيق
3.3	20 يوم	إطلاق التجربة
4.3	110 يوم	تقييم النظام.
5.3	80 يوم	تصحيح الانحرافات المرصودة.
4	215 يوم	التحضير لنشر النظام المحاسبي للدولة.
1.4	70 يوم	إعداد الموارد البشرية والمادية اللازمة لنشر مخطط حسابات الدولة.
2.4	100 يوم	استراتيجية نشر نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق.
3.4	45 يوم	إطلاق ونشر نظام محاسبة على أساس الاستحقاق

المصدر: وثيقة خارطة طريق تطبيق المحاسبة العامة للدولة، وزارة المالية، 2019

من خلال هذا الجدول يتضح أن عملية تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على الدولة الجزائرية تمر بأربعة مراحل رئيسية تدوم 885 يوم أي حوالي سنتين ونصف، تبدأ بدراسة الوضع الحالي، ثم مرحلة إعداد مدونة حسابات الدولة، والتي يتم فيها تعيين المعايير المحاسبية للدولة وهذه المرحلة أخذت أكثر من الوقت المخصص لها بسبب كثرة التحيينات والتغييرات التي طرأت على المعايير، أما المرحلة الثالثة فتتمثل في التطبيق التجريبي للمحاسبة على أساس الاستحقاق على أحد الوزارات الحكومية، وذلك لتحديد الاختلالات والانحرافات المسجلة وتصحيحها. وفي الأخير بعد تصحيح الاختلالات المسجلة في مرحلة التجريب تأتي مرحلة تعميم المحاسبة على أساس الاستحقاق ونشر القوانين اللازمة لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق بما في ذلك قانون المحاسبة العمومية الذي تم نشره شهر جوان الماضي.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموماً وبلدية قالمة خصوصاً

المبحث الثاني: مدى استعداد البلديات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

من خلال دراسة ميدانية على مستوى بلدية قالمة وتوزيع استبيان مكتوب وآخر إلكتروني على بعض الممارسين في مجال المحاسبة العمومية على مستوى بلدية قالمة وبلديات أخرى، نحاول دراسة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى البلديات.

المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة الميدانية

من خلال هذا المطلب نستعرض الوسائل المستعملة في جمع المعلومات والبيانات وكيفية إعداد الاستبيان، وسبب اللجوء إلى محاولة إجراء محاكاة للقوائم المالية على مستوى بلدية قالمة.

الفرع الأول: جمع الوثائق والبيانات

أولاً: المراجع العلمية

قمنا بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والأبحاث العلمية والتقارير المتعلقة بموضوع الدراسة، وذلك قبل الانطلاق في البحث، ونخص بالذكر كل ما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق ومدى رواج استعمالها في العالم، كما تم الاستناد إلى النصوص والتشريعات الواردة في الجريدة الرسمية التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر.

ثانياً: المقابلات الشخصية

كما تم الاعتماد على المقابلات، وهذا من خلال إجراء عدة لقاءات مع عدد من موظفي مصلحة المالية والمحاسبة ببلدية قالمة، أمنا خزائن لعدة بلديات بصفتهم محاسبين عموميين رئيسيين على مستوى البلديات بالإضافة مراقبين ماليين للبلدية، تمحور الحوار فيها حول الأثر المتوقع من وراء تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وكيفية تفعيل هذا التطبيق من خلال تجاوز الصعوبات التي تصادف تنفيذه، وهذا كمحاولة لاستخلاص آراء الممارسين والأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي. وقد تطلبت منا المقابلات إعداد مجموعة من الأسئلة المباشرة الرئيسية وأخرى فرعية، ارتبطت الإجابة فيها على منصب الشخص وخبرته في المجال المحاسبي، لكن أغلب الأجوبة كانت متماثلة وبشكل عام تمحورت الأسئلة التي تم طرحها حول:

- وجهة نظرهم حول واقع المحاسبة العمومية بالجزائر؛

- وجهة نظرهم حول استراتيجية تبني المعايير الدولية؛

- وجهة نظرهم حول دواعي وأهداف الإصلاح المحاسبي ومتطلبات إنجاحه.

لم تتمكن من إدراك وفهم الظاهرة المدروسة عن طريق المقابلات الشخصية بسبب التحفظ الذي اعتمده بعض المحاورين أثناء الإجابة عن بعض الأسئلة التي تتعلق بوجهة نظرهم ومواقفهم حول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر والصعوبات التي تواجه إصلاحها، وكذا عدم الترابط في بعض الإجابات المقدمة ووجود بعض التناقضات وهذا راجع إلى عدم إحاطة المحاورين بالمعايير الدولية بل منهم من لا يعلم بوجودها، كما أن التزامات أغلب الأطراف داخل وخارج إطار الوظيفة يجعل من وقت المقابلة وقت قصير لذا تم الاعتماد على أداة الاستبيان.

الفرع الثاني: الاستبيان

تكتملة للأسلوب النوعي الذي قمت باستعماله، اعتمدت على الاستبيان باعتبارها أداة واسعة الاستعمال، سنحاول من خلال هذا الفرع التطرق إلى مختلف المراحل التي مر الاستبيان، بدءا من مرحلة إعداد استمارة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات والطريقة المعتمدة في معالجتها.

أولا: مراحل إعداد الاستبيان

تم إعداد وتصميم استبيان الدراسة في عدة مراحل كما يلي:

(1) بناء استمارة الاستبيان:

خلال هذه المرحلة تم استخلاص الأسئلة التي تخدم إشكالية الدراسة من الجانب النظري، حيث حاولت قدر الإمكان إعداد أسئلة مباشرة تتسم بالوضوح والبساطة حتى يتسنى فهمها من قبل الأفراد المستجوبين، وضمان الحصول على بيانات قابلة للتحويل إلى معلومات مفيدة عند جمعها وتبويبها، خاصة فيما يتعلق بتبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر وتضمن ثلاثة وثلاثون سؤالاً.

(2) اختبار الاستبيان

تمت صياغة الاستبيان (الملحق) وفق المراحل التالية:

- إعداد استبيان أولي لاستخدامه في جمع البيانات والمعلومات؛

- عرض الاستبيان على المشرف للاطلاع والموافقة عليه؛

- تعديل الاستبيان بشكل أولي بحسب ما يراه المشرف؛

- عرض الاستبيان على المراقب المالي لبلدية قالمة لإبداء رأيه وقد تحفظ على سؤال واحد فقط؛

- توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة في سبيل الحصول على المعلومات اللازمة للدراسة.

(3) طريقة توزيع الاستبيان:

قمنا بتوزيع الاستبيان يدويا وعن طريق البريد الإلكتروني على مجموعة من الممارسين، في بداية الأمر قدمته إلى موظفي مصلحة المالية والمحاسبة ببلدية قالمة بالإضافة إلى المراقب المالي ومساعدته، أمين الخزينة (المحاسب العمومي) ورئيس البلدية (الأمر بالصرف)، لكن لم تكن هناك استجابة لهذا الاستبيان من قبلهم حيث بعد توزيع 25 استبيانا استرجعت فقط 10 استبيانات، أرسلت الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني إلى بلديات أخرى بولايات سكيكدة، عنابة، مسيلة تلقينا ردود قليلة فقط حيث بعد توزيع 20 نسخة استرجعت 05 نسخ فقط، أما باقي الاستمارات فلم أتمكن من استرجاعها نظرا ل بحجة عدم فهمهم للموضوع ووجود فئة كبيرة ليست على دراية بوجود هذه المعايير أصلا.

وبعد تجميع الاستمارات الموزعة وبعد عملية الفرز والتنظيم، تقرر حذف استمارة بسبب نقص المعلومات الواردة فيها والإبقاء فقط على 14 استمارة.

يسبب هذا العدد القليل من الاستمارات المسترجعة لم تتمكن من إجراء دراسة كمية (إحصائية) بالإضافة إلى أن أغلب الأجوبة لم تكن مقنعة وتلخص إلى نفس النتيجة لذا سنقوم بعرض الأجوبة تحليلها فقط.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

ثانيا: هيكل الاستبيان

فيما يلي تفصيل لأهم ما احتواه الاستبيان:

1) الديباجة : تنصدر الاستبيان ديباجة تضمنت سبب إعداد هذه الاستمارة والأهداف المرجوة منها وهذا كله من أجل جذب انتباه المستجوب إلى أهمية الدراسة وتحفيزهم للإجابة عن الأسئلة المطروحة في الاستبيان.

2) أسئلة الاستبيان : تضمنت استمارة الاستبيان على 34 سؤال، توزعت على ثلاثة أقسام:

- القسم الأول: ويضم خمسة أسئلة تتعلق بالمتغيرات الشخصية والخصائص الوظيفية لعينة الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة الحالية والخبرة المهنية).

- القسم الثاني: ويضم عشرة أسئلة تتضمن تقييم الوضع الحالي للمحاسبة العمومية في الجزائر

- القسم الثالث: ويضم 19 سؤالاً حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وآثارها واستراتيجيات تبنيها.

الفرع الثالث: محاولة تطبيق بعض المعايير على بلدية قالمة

بسبب عدم كفاية الاستبيان سنحاول تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على بلدية قالمة من خلال محاولة تطبيق المعايير

IPSAS01، IPSAS02 و IPSAS24 على ارض الواقع.

- المعيار IPSAS01: عرض القوائم المالية: بعد الاطلاع على الحساب الإداري وحساب التسيير لبلدية قالمة وبعض الفواتير والوضعيات المالية لسنة 2022 سنقوم بإجراء محاكاة للقوائم المالية التي نص عليها هذا المعيار:

○ قائمة الأداء المالي

○ قائمة التدفقات النقدية وهي التي نص عليها المعيار الدولي رقم 02.

○ قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية

○ تعذر علينا إنجاز قائمة المركز المالي سبب عدم وجود البيانات والوثائق والمعلومات الكافية حول أصول وخصوم بلدية قالمة، وصعوبة إحصائها وتحديد قيمتها بمفرد.

- المعيار IPSAS24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية: سنقوم بإجراء تطبيق لهذا المعيار عن طريق عرض ملخص الحساب الإداري لبلدية قالمة لسنة 2022 وعرض ملخص للميزانية الإضافية لسنة 2022 ثم نقوم بحساب الفروقات بين المبالغ المقدرة والفعلية سواء من ناحية النفقات والإيرادات التي قامت بها بلدية قالمة خلال السنة المالية 2022.

وأخيرا نقوم بعرض الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية السابقة أين نقوم بعرض تفصيلي مبسط حول مصارف النفقات المعروضة في القوائم المالية ومضار تمويل إيراداتها.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان

من خلال هذا المطلب نسعى إلى تحليل إجابات أفراد العينة حول تقييمهم لنظام المحاسبة العمومية المعمول به حاليا، وكيفية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الجزائر.

الفرع الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

1) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول (9): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ثانوي	شهادة مهنية	جامعي	دراسات عليا
التكرار	00	02	10	02
النسبة المئوية	%0	14.3%	71.4%	14.3%

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول السابق نجد أن أكثر من 70% من أفراد عينة الدراسة ذوو مستوى جامعي، مع تسجيل فردين من أفراد العينة تابعوا دراسات عليا أحدهما متحصل على شهادة الماجستير ويشغل منصب مدير الإدارة والمال ببلدية قالمة والثاني طالب دكتوراه وشغل منصب مساعد المراقب المالي، بالإضافة إلى فردين يملكون شهادات مهنية وتمثل هذه الشهادات في شهادة تقني سامي.

2) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول (10): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	علوم مالية ومحاسبية	علوم اقتصادية	علوم التسيير	أخرى
التكرار	05	05	01	03
النسبة	35.7%	35.7%	7.1%	21.4%

المصدر: من إعداد الطالب

يبين هذا الجدول أن ما يقارب 80% من أفراد العينة تخصصاتهم العلمية في مجال العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، أي أنهم يعملون ضمن مجال دراستهم واختصاصهم، وتم تسجيل ثلاث أفراد خارج هذا المجال ويتمثل اختصاصهم في العلوم القانونية لمساعد المراقب المالي ببلدية قالمة، الإعلام الآلي بالنسبة للمكلف بإعداد وتحضير الميزانية، العلوم الميكانيكية لرئيس بلدية قالمة.

توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الجدول (11): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة الحالية	امر بالصرف	محاسب عمومي	مراقب مالي	أخرى
التكرار	02	04	04	04
النسبة	14.3%	28.6%	28.6%	28.6%

المصدر: من إعداد الطالب

شملت الدراسة أربعة محاسبين عموميين على مستوى عدة بلديات وأربعة مراقبين ماليين على مستوى بلديتي قالمة ومسيلة، رئيسي بلديتين بصفتهم امرين بالصرف، بالإضافة إلى كل مدير الإدارة والمال ببلدية قالمة، رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، المكلف بتحضير الميزانية، موظفة بمصلحة المالية والمحاسبة، أي أن كل أفراد عينة الدراسة من الممارسين في مجال المحاسبة العمومية.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول (12): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	اقل من 05 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 20 سنة	أكثر من 20 سنة
التكرار	02	03	06	03
النسبة	14.3%	21.4%	42.9%	21.4%

المصدر: من إعداد الطالب

يوضح هذا الجدول أن أكبر نسبة من العينة لهم خبر مهنية تتراوح بين العشرة والعشرين سنة في فترتين فقط من أفراد العينة لهم خبرة تقل عن العشر سنوات، أي أن أفراد العينة على دراية كبيرة بمجال المحاسبة العمومية.

الفرع الثاني: تقييم نظام المحاسبة العمومية الحالي

1) القوائم المالية المعمول بها حاليا

الجدول (13): القوائم المالية المعمول بها حاليا

القائمة المالية	ق المركز المالي	ق الأداء المالي	ق التدفقات النقدية	التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية	أخرى
التكرار	00	00	00	03	11
النسبة	00%	00%	00%	21.4%	78.6%

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال هذا الجدول يظهر لنا القوائم المالية التي ينص عليها المعيار 1 IPSAS لا يتم إعدادها أبدا ما عدا قائمة التغيرات في صافي الأصول وحقوق الملكية التي يعدها أمين الخزانة (المحاسب العمومي)، وعند اطلاعنا عليها وجدنا أنها غير مطابقة لتلك التي ينص عليها نص المعيار، أما القوائم الأخرى التي اتجه إليها أغلب أفراد العينة فهي تختلف حسب منصب الجيب عن الاستبيان وهي: قائمة الدخل، قائمة حقوق المساهمين عند المحاسب العمومي، جدول متابعة الميزانية عند المراقب المالي، قائمة تحديد النفقات والإيرادات، الميزانية الأولية والإضافية على مستوى مصلحة المالية.

2) مستوى ترجمة القوائم المالية الحالية لوضع الهيئات العمومية

الجدول (14): مستوى ترجمة القوائم المالية الحالية لوضع الهيئات العمومية

الكفاية	كاف	مقبول	غير كاف
التكرار	02	10	02
النسبة	14.3%	71.4%	14.3%

المصدر: من إعداد الطالب

اتجه أغلب أفراد العينة في الإجابة على سؤال ما إن كانت القوائم المالية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية الحالي تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية إلى الإجابة بشكل مقبول، في حين هناك فترتين اعتبروا أن القوائم المالية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية الحالي تترجم وضع وأداء الهيئات العمومية إلى الإجابة بشكل غير كاف وارجعوا ذلك إلى غياب شبكة معلوماتية للرقابة وغياب الشفافية في الأرقام.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

3) جودة المعلومات المفصح عنها من قبل الهيئات العمومية في الجزائر

الجدول (15): جودة المعلومات المفصح عنها من قبل الهيئات العمومية

الجودة	مرضية	مرضية نوعا ما	محايد	غير مرضية
التكرار	03	08	01	02
النسبة	21.4%	57.1%	7.1%	14.2%

المصدر: من إعداد الطالب

اظهر أغلب أفراد العينة رضاهم عن جودة المعلومات المفصح عنها من قبل الهيئات العمومية في اظهر أحد أفراد العينة حياده عن الإجابة، أما الفردين الذين توجهوا إلى أن جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها غير مرضية فيرون أن الأسباب راجعة إلى غياب الشفافية والاختلال في الجهاز الرقابي.

4) تلبية القوائم المالية لاحتياجات المستخدمين

الجدول (16): تلبية القوائم المالية لاحتياجات المستخدمين

تلبية القوائم المالية لاحتياجات المستخدمين	نعم	لا
التكرار	07	07
النسبة	50%	50%

المصدر: من إعداد الطالب

انقسم أفراد العينة إلى نصفين متساويين في الإجابة على سؤال مدى تلبية القوائم المالية المفصح عنها لاحتياجات مستخدميها، فنصف أفراد العينة أجابوا بنعم ومنهم الآمرين بالصرف، أما النصف الآخر فأجابوا بلا وقد اتجه إلى هذه الإجابة كل المراقبين الماليين بالإضافة إلى مدير الإدارة والمال ومحاسبين عموميين.

5) هل قانون المحاسبة العمومية الحالي تعثره نقائص

الجدول (17): نقائص قانون المحاسبة العمومية

هل تعثره نقائص	نعم	لا
التكرار	10	04
النسبة	71.4%	28.6%

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال هذا الجدول نجد أن أكثر من 70% من أفراد العينة يرون القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تعثره نقائص كبيرة، وتمثل هذه النقائص حسيهم في نقص الشفافية المطلوبة لتحقيق المساءلة والرقابة حول الكفاءة في التنفيذ ونقص الخبرات والمعارف بمحتوى قانون المحاسبة العمومية والنصوص المكملة له، وهما الإجابتان التي أجاب بها أغلب أفراد العينة، وهناك فردين فقط ارجعوا السبب إلى عدم اخذ أساس الاستحقاق المحاسبي بعين الاعتبار، كما أجاب مراقب مالي وثلاث محاسبين عموميين بعدم إبراز جوانب الذمم المالية والحقوق المثبتة في الاطار المحاسبي الحالي.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

6) علم أفراد العينة بوجود المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

الجدول (18): علم أفراد العينة بوجود المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

هل هم على علم بوجودها	نعم	لا
التكرار	09	05
النسبة	64.3%	35.7%

المصدر: من إعداد الطالب

يبين هذا الجدول أن أغلب أفراد العينة هم على علم بوجود معايير دولية لنظام المحاسبة العمومية، فيما يوجد 05 أفراد لا تعلم بوجودها من بينهم الأمرين بالصرف ومحاسب عمومي.

7) حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية للتماشي مع المعايير الدولية

الجدول (19): حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية للتماشي مع المعايير الدولية

هل هو حتمي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
التكرار	03	07	03	01	00
النسبة	21.4%	50%	21.4%	7.1%	00%

المصدر: من إعداد الطالب

يذهب أكثر من 71% من أفراد العينة إلى حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية للتماشي مع المعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار النقائص المسجلة في النظام الحالي، كما التزمت ثلاث أفراد الحياد وعدم إبداء أي رأي، فيما ذهب أحد أفراد العينة إلى عدم حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية وهذا راجع إلى أن هذا الفرد هو موظف على مشارف التقاعد ولا يعلم بوجود المعايير ومحتواها.

الفرع الثالث: تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

1) علم أفراد العينة بالعمل على تعديل قانون المحاسبة العمومية بتبني المعايير الدولية

الجدول (20): علم أفراد العينة بالعمل على تعديل قانون المحاسبة العمومية بتبني المعايير الدولية

هل هم على علم بالعمل على تعديل قانون المحاسبة العمومية بتبني المعايير الدولية	نعم	لا
التكرار	10	04
النسبة	71.4%	28.6%

المصدر: من إعداد الطالب

أغلب أفراد العينة على علم بالعمل على تعديل قانون ونظام المحاسبة العمومية الهادف إلى تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وهناك أربع أفراد لا يعلمون بهذه التعديلات من بينهم محاسب عمومي وأمر بالصرف، ورغم ذلك فإن كل أفراد العينة لم يقوموا بأي استعدادات كإجراء أولى لتطبيقها ما عدا فرد واحد وهو مراقب مالي فقد قام بالبحث عن نصوص وكيفية تطبيقها في دول أخرى، وسبب عدم قيامهم بأي استعداد حسبهم يعود إلى عدم تأكدهم بعد بان قانون المحاسبة العمومية الجديد يهدف إلى تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

(2) اطلاع أفراد العينة على محتوى هذه المعايير

الجدول (21): اطلاع أفراد العينة على محتوى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الاطلاع	نعم	لا
التكرار	04	09
النسبة	35.7%	64.2%

المصدر: من إعداد الطالب

جل أفراد العينة ليسوا على اطلاع بمحتوى هذه المعايير، توجد أربعة أفراد فقط على علم بمحتواها وهم مدير الإدارة والمال ببلدية قالمة، محاسب عمومي، مراقبين ماليين، وهذا ما يجعل من تطبيق هذه المعايير صعبا نوعا ما خاصة في البداية.

(3) قيام أفراد العينة بعمليات تكوين حول المعايير

الجدول (22): قيام أفراد العينة بعمليات تكوين حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الاطلاع	نعم	لا
التكرار	00	14
النسبة	00%	100%

المصدر: من إعداد الطالب

كل أفراد العينة الذين أحابوا على الاستبيان لم يقوموا بأي دورة أو عملية تكوين في مجال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهو ما يجعل من تطبيقها أمرا في غاية الصعوبة.

(4) الأثر الإيجابي لتبني المعايير في الجزائر

الجدول (23): الأثر الإيجابي لتبني المعايير الدولية في الجزائر

الأثر الإيجابي	موافق	محايد	غير موافق
التكرار	10	02	02
النسبة	71.4%	14.3%	14.3%

المصدر: من إعداد الطالب

ذهب أكثر من 71% من أفراد العينة إلى أن المعايير الدولية للمحاسبة العمومية سيحدث تبنيا أثر إيجابي كبير على الممارسات المحاسبية العمومية، والتناقض المسجل هنا هو أن هناك بعض العينات لا تعلم بوجود المعايير ولا بمحتواها لكنهم يرون أن تبنيتها سيحدث أثرا إيجابيا، أما الفردين الذين رأوا أن تبني المعايير لا يحدث أثرا إيجابيا ارجعوا السبب إلى: عدم توفر البيئة المناسبة لها وعدم إمكانية التخلص من الممارسات التقليدية، بالإضافة إلى بعض الذهنيات التي تقاوم التغيير.

(5) آثار تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

أجاب 11 فردا من أفراد العينة بأن تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية سيحدث أثرا إيجابيا على كل من الأمرين بالصرف، المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين، فرد واحد من أفراد العينة التزم الحياد، رأى أحد المحاسبين العموميين بأن هذه المعايير ليس لها أي أثر، بينما رأى أحد أفراد العينة بان تبنها له أثر سلبي على كل الممارسين وارجع السبب إلى عدم التمكن من فهم هذه المعايير بنفس الشكل والكيفية.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

6) مدى قبول التقارير التي تستخدم فيها المعايير مقارنة بالتي لا تستخدم فيها

الجدول (24): مدى قبول التقارير التي تستخدم فيها المعايير الدولية مقارنة بالتي لا تستخدم فيها

قبول التقرير	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
التكرار	03	07	03	01
النسبة	21.4%	50%	21.4%	7.2%

المصدر: من إعداد الطالب

يرى أغلب أفراد العينة بأن التقارير المالية التي تستخدم فيها المعايير ستلقى رواجاً واسعاً أكثر من باقي التقارير، كونها ستعزز من الشفافية وتبين بدقة المركز المالي للمؤسسة.

7) امتلاك الجزائر للإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح لها بتطبيق المعايير

الجدول (25): امتلاك الجزائر للإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

امتلاك الجزائر للإمكانيات المادية والبشرية	نعم	لا
التكرار	13	01
النسبة	92.9%	7.1%

المصدر: من إعداد الطالب

أكثر من 92% من أفراد العينة يوقنون بامتلاك الجزائر للإمكانيات والمؤهلات المادية والبشرية التي تسمح لها بتطبيق هذه المعايير، وهناك عينة واحدة أجابت بلا وحسب رأيه فان قطاع المالية وحدة فقط القادر على تطبيق هذه المعايير ولا يمكن تطبيقها في باقي القطاعات خاصة البلديات، إجابة أفراد العينة على هذا السؤال تعتبر مؤشراً إيجابياً في مجال تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

8) إمكانية الوقوع في مشاكل بعد تبني المعايير

الجدول (26): إمكانية الوقوع في مشاكل بعد تبني المعايير

الوقوع في مشاكل	نعم	لا
التكرار	06	08
النسبة	42.9%	57.1%

المصدر: من إعداد الطالب

انقسم أفراد العينة في الإجابة على السؤال المتعلق بإمكانية حدوث بعض المشاكل في حال تبني المعايير إلى نصفين، فالجزء الأكبر ذهب إلى عدم احتمالية وقوع مشاكل، وأجاب حوالي 43% بإمكانية وقوع مشاكل متمثلة في المقاومة الشديدة للتغيير، صعوبة سوء فهم المعايير والمواد القانونية، المشاكل الداخلية بين الدولة وقطاعاتها، الروتين الذي اكتسبه الممارسون بسبب النظام المحاسبي الحالي والطريقة الكلاسيكية المعمول به حالياً.

9) رأي أفراد العينة في الطريقة المثلى لتبني المعايير

الجدول (27): رأي أفراد العينة حول الطريقة المثلى لتبني المعايير الدولية

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

الطريقة	التبني الكامل بموجب قانون	التبني التدريجي	اتباع مسار الدول الرائدة	تبني المعايير الرائجة فقط
التكرار	00	11	01	00
النسبة	00%	78.6%	21.4%	00%

المصدر: من إعداد الطالب

يرى أفراد العينة أن تبني المعايير لا بد أن يكون تدريجيا وهي الطريقة التي اختارتها النسبة الكبيرة من أفراد العينة، كما اعتبر البعض الآخر أن أنجع طريقة هي اتباع نهج الدول الرائدة في هذا المجال والاستفادة من تجربتهم وأخطأهم، ومنهم من اختار الإجابتين معا، أما باقي الإجابتين فلم يختارهما أي من أفراد العينة.

10 رأي أفراد العينة حول أفضل وقت لتبني المعايير

الجدول (28): رأي أفراد العينة حول أفضل وقت لتبني المعايير الدولية

الوقت المناسب	هذه السنة	في المدى القريب	في المدى المتوسط	على المدى البعيد
التكرار	02	02	07	03
النسبة	14.3%	14.3%	50%	21.4%

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول السابق نجد أن نصف أفراد العينة يرون أن أفضل وقت لتبني المعايير دون حدوث مشاكل هو المدى المتوسط أي بعد حوالي خمس سنوات، فيما انقسم النصف الآخر إلى التبني في المدى القريب (حوالي سنتين)، وهذه السنة، والمدى البعيد في رأي ثلاثة أفراد من العينة من بينهم أمر بالصرف ومحاسب عمومي.

المبحث الثالث: محاكاة المحاسبة على أساس الاستحقاق على بلدية قالمة

بما أنه من بين المعايير التي تعتمدهم الجزائر تبنيها المعيار IPSAS 01 الذي يهدف إلى تحقيق الإفصاح الكامل والعادل للبيانات المالية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، ويجب أن تتضمن هذه البيانات المالية العناصر التالية: بيان المركز المالي، بيان الأداء المالية، بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية. كما يشجع هذا المعيار عرض مقارنة عن طريق استخدام الشكل المكون من أعمدة للمبالغ المالية المقدرة في الميزانية والمبالغ الفعلية، كما يمكن إضافة عمود يخصص لعرض قيمة الاختلافات بينهما. وسنحاول من خلال هذا المبحث إجراء محاكات للقوائم السالفة الذكر على مستوى بلدية قالمة مع إجراء مقارنة بين المبالغ المالية المقدرة والمبالغ الفعلية.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض كل من قائمة الأداء المالي، بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية لبلدية قالمة، تعذر على عرض قائمة المركز المالي بسبب عدم توفر المعلومات الكافية حول أصول وخصوم بلدية قالمة سواء من ناحية القيمة المحاسبية أو من ناحية مدة استعمالها، مع ضيق الوقت وصعوبة جردها وإحصاءها.

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

الفرع الأول: قائمة الأداء المالي:

الجدول (29): قائمة الأداء المالي لبلدية قالمة لسنة 2022

البيان	دورة 2022
نتائج الاستغلال	
نتائج العمليات بدون مقابل مباشر	
نتائج ضريبية	509 419 892 .94
نتائج الغرامات	
إعانات الاستغلال متحصلة من طرف الدولة	658 876 834 .00
نتائج أخرى من العمليات بدون مقابل مباشر	
مجموع نتائج العمليات بدون مقابل مباشر (1)	1 168 296 726. 94
نتائج العمليات مع مقابل مباشر	
نتائج مثبتة	
بيع سلع، أعمال، دراسة أو تقديم خدمة.	50 929 562. 84
إنتاج مخزون	
مجموع نتائج العمليات مع مقابل مباشر (2)	50 929 562. 84
نتائج أخرى	
مجموع نتائج أخرى (3)	
مجموع نتائج الاستغلال (a = 1+2+3)	1 219 226 289 .78
مصاريف الاستغلال	
مشتريات مستهلكة وتغير في المخزون	98 995 006 .51
مصاريف المستخدمين	805 632 992 .98
خدمات خارجية مستهلكة	81 533 972 .23
مخصصات الاهتلاك، مؤونات ونقص القيمة	
مصاريف الاستغلال الأخرى	91 037 864 .37
مجموع مصارف الاستغلال (b)	1 077 199 836. 09
إعانات مقدمة	86 874 783 .22
مجموع مصارف التحويل (c)	86 874 783 .22
النتيجة الصافية (d = a - b - c)	18 792 456. 63
نتائج ديون الأصول المثبتة	
نتائج فوارق العملة الصعبة	
فوائد أخرى ونتائج مماثلة	
مجموع النتائج المالية (E)	
مصاريف الفوائد المالية	
خسارة فوارق العملة الصعبة	
مصاريف مالية أخرى	
مجموع المصاريف المالية (F)	
النتائج المالية الصافية أو المصاريف المالية الصافية	

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

1 219 226 289 .78	مجموع النتائج للدورة
1 164 074 646 .31	مجموع المصاريف للدورة
55 151 643 .47	رصيد عمليات الدورة

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثاني: بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

الجدول (30): بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية لبلدية قالمة سنة 2022

البيان	فارق المعادلة	الترحيل من جديد	رصيد عمليات الدورة	نتائج ومصاريف مؤجلة	حسابات دمج الأصول الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية	مجموع
الرصيد الافتتاحي في 2020/1/1						
الزيادة في 2020						
النقصان في 2020						
مجموع التغير خلال 2020						
الرصيد في 2020/12/31						
الزيادة في 2021						
النقصان في 2021						
مجموع التغير خلال 2021						
الرصيد في 2021/12/31				140 660 228.30	6 500 000 000.00	6 640 660 228.30
الزيادة في 2022			55 151 643.47		20 000 000.00	75 151 643.47
النقصان في 2022				14 066 022.83		(14 066 022.83)
مجموع التغير خلال 2022			55 151 643.47	(14 066 022.83)	20 000 000.00	24 726 433.80
الرصيد في 2022/12/31			55 151 643.47	126 594 205.47	6 520 000 000.00	6 701 745 848.94

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

الفرع الثالث: قائمة التدفقات النقدية

الجدول (31): قائمة التدفقات النقدية لبلدية قالمة لسنة 2022

دورة 2022	البيان
التدفق النقدي المتعلق بالاستغلال	
1 182 804 076 .94	التحصيلات المتعلقة بالاستغلال (1)
509 419 892 .94	نتائج الضرائب
658 876 834 .00	إعانات الاستغلال
14 507 350 .00	بيع سلع، أعمال، دراسة أو تقديم خدمة
	نتائج الاستغلال الأخرى
	تحصيل فوائد وحصص
	تحصيلات أخرى
(1 146 394 472 .59)	المدفوعات المتعلقة بأنشطة الاستغلال (2)
(805 632 992 .98)	مصاريف المستخدمين
(180 529 008 .84)	مشتريات وخدمات خارجية مدفوعة
	مدفوعات أخرى للاستغلال
(69 194 606 .40)	إعانات مدفوعة
	فوائد مدفوعة
(91 037 864 .37)	مدفوعات أخرى
36 409 604 .35	التدفق النقدي المتعلق بأنشطة الاستغلال $a=1+2$
التدفق النقدي المتعلق بأنشطة الاستثمار	
	مدفوعات: اقتناء استثمارات
	تثبيتات معنوية وعينية
	تثبيتات مالية
	إعانات الاستثمار الممنوحة
	تحصيلات: تنازل عن الاستثمار
	تثبيتات معنوية وعينية
	تثبيتات مالية
	تدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة الاستثمارية b
	تدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة المالية
	منح قروض
	تسديد قروض
	تدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة المالية C
36 409 604 .35	التغيرات في الخزينة $d=a+b+c$
785 269 977 .50	الخزينة بداية المدة E
821 679 581 .85	الخزينة نهاية المدة

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

المطلب الثاني: الفروقات بين المبالغ الفعلية والمقدرة لبلدية قالمة

قبل عرض جدول الفروقات بين المبالغ الفعلية والمقدرة لبلدية قالمة لا بد من عرض المبالغ المقدرة في الميزانية الإضافية لبلدية قالمة لسنة 2022 بالإضافة إلى النفقات الفعلية للبلدية خلال نفس السنة المالية حسب ما جاء به المعيار IPSAS 24.

الفرع الأول: الإيرادات والنفقات المقدرة لبلدية قالمة

الجدول (32): مجموع الإيرادات والنفقات المقدرة لبلدية قالمة لسنة 2022

الحسابات	الموازنة العامة للميزانية	النفقات	الإيرادات
قسم التسيير			
60	سلع ولوازم	66 927 336.74	
61	أشغال وخدمات خارجية	106 293 077. 95	
62	مصاريف التسيير العام	32 530 774 .77	
63	مصاريف المستخدمين	805 632 992 . 99	
64	ضرائب ورسوم	536 500	
65	مصاريف مالية	00	
66	منح وإعانات	86 874 783. 22	
67	مساهمات وحصص واداءات لفائدة الغير	89 712 334 , 37	
68	تزويد حساب واستهلاك المؤونات	-	
69	أعباء استثنائية	36 618 204. 02	
70	منتوجات الاستغلال	14 507 350. 00	
71	نتاج الأملاك العمومية	36 422 212 .84	
72	تحصيلات وإعانات ومساهمات	560 334 270 .22	
73	تقليص الأعباء	-	
74	ممنوحات صندوق الأموال المشتركة	116 389 192 .14	
75	ضرائب غير مباشرة	39 342 098 .67	
76	ضرائب مباشرة	470 077 794 .27	
77	نتاج مالي	-	
79	نتاج استثنائي	27 426 304 . 59	
82	نتاج وأعباء السنوات المالية السابقة	311 617 320 .88	16 469 146. 06
83	الاقتطاع لنفقات التجهيز والاستثمار	47 490 676 . 35	
	المجموع	1 291 285 826 .47	1 576 152 543.61
قسم التجهيز والاستثمار			
06	العجز/ الفائض المرحل	484 742 840 .45	
10	تزويدات	140 887 318 .46	

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

-	-	إعانات مسددة من طرف البلدية	13
-	-	مساهمات الغير في أشغال التجهيز	14
-	-	اقتراضات	16
-	-	مداخيل القطاع الاقتصادي	17
-	-	كوارث	23
2 840 930 .45	87 231 492 .61	أمولاك عقارية ومنقولة	24
-	-	قروض لأكثر من سنة	25
-	-	سندات وقيم	26
	541 239 596. 75	أشغال جديدة وتصليحات كبرى	28
628 471 089. 36	628 471 089. 36	المجموع	
2 204 623 632.97	1 919 756 915 .83	مجموع النفقات والإيرادات	
47 690 676 .35	47 690 676 .35	ما يخص الحساب 83 من النفقات والمادة 100 من الإيرادات المادة730 من النفقات والإيرادات	
2 156 932 956.62	1 872 066 239 .48	المجموع الحقيقي للإيرادات والنفقات	
	284 866 717. 14	الفائض الإجمالي	85
2 156 932 956.6	2 156 932 956.62	المجموع الفعلي للنفقات والإيرادات	

المصدر: مستخرج من الميزانية الإضافية لبلدية قالمة لسنة 2022

الفرع الثاني: الإيرادات والنفقات الفعلية لبلدية قالمة

الجدول (33): الإيرادات والنفقات الفعلية لبلدية قالمة لسنة 2022

الإيرادات	النفقات	الموازنة العامة للميزانية	الحسابات
قسم التسيير			
	66 927 336.74	سلع ولوازم	60
	81 533 972 .33	أشغال وخدمات خارجية	61
	32 067 699 .77	مصاريف التسيير العام	62
	805 632 992 . 99	مصاريف المستخدمين	63
	536 500	ضرائب ورسوم	64
	00	مصاريف مالية	65
	69 194 606 .40	منح وإعانات	66
	89 712 334 , 37	مساهمات وحصص واداءات لفائدة الغير	67
	-	تزويد حساب واستهلاك المؤونات	68
	7 223 629 .60	أعباء استثنائية	69
14 507 350		منتوجات الاستغلال	70
36 422 212 .84		نتاج الأملاك العمومية	71

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

560 334 270 .22		تخصيلات وإعانات ومساهمات	72
-		تقليص الأعباء	73
116 389 192 .14		ممنوحات صندوق الأموال المشتركة	74
39 342 098 .67		ضرائب غير مباشرة	75
470 077 794 .27		ضرائب مباشرة	76
-	-	نتائج مالي	77
27 426 304 .59		نتائج استثنائي	79
311 617 320 .88	789 030	نتائج وأعباء السنوات المالية السابقة	82
	47 490 676 .35	الانقطاع لنفقات التجهيز والاستثمار	83
1 576 152 543.61	1 201 308 748 .45	المجموع	
قسم التجهيز والاستثمار			
484 742 840 .45		العجز/ الفائض المرحل	06
92 187 318 .46		تزويدات	10
-	-	إعانات مسددة من طرف البلدية	13
-	-	مساهمات الغير في أشغال التجهيز	14
-	-	افتراضات	16
-	-	مداخيل القطاع الاقتصادي	17
-	-	كوارث	23
797 170 .45	1 690 000 .00	أموال عقارية ومنقولة	24
-	-	قروض لأكثر من سنة	25
-	-	سندات وقيم	26
	88 357 312 .79	أشغال جديدة وتصلححات كبرى	28
577 727 329 .36	90 047 312.79	المجموع	
2 153 879 872.97	1 291 356 061 .24	مجموع النفقات والإيرادات	
47 690 676 .35	47 690 676 .35	ما يخص الحساب 83 من النفقات والمادة 100 من الإيرادات المادة730 من النفقات والإيرادات	
2 106 189 196.62	1 243 665 384 .89	المجموع الحقيقي للإيرادات والنفقات	
	862 523 811 .73	الفائض الإجمالي	85
2 106 189 196.62	2 106 189 196.62	المجموع الفعلي للنفقات والإيرادات	

المصدر: مستخرج من الحساب الإداري لبلدية قالمة

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

الفرع الثالث: الفروقات بين المبالغ المالية المقدرة والفعلية لبلدية قالمة

الجدول (34): الفروقات بين المبالغ المالية المقدرة والفعلية لبلدية قالمة لسنة 2022

الحسابات	الموازنة العامة للميزانية	النفقات	الإيرادات
قسم التشغيل			
60	سلع ولوازم		
61	أشغال وخدمات خارجية	24 759 105.72	
62	مصاريف التشغيل العام	463 105 .00	
63	مصاريف المستخدمين		
64	ضرائب ورسوم		
65	مصاريف مالية		
66	منح وإعانات	17 680 176 .80	
67	مساهمات وحصص وإداءات لفائدة الغير		
68	تزويد حساب واستهلاك المؤونات	-	
69	أعباء استثنائية	31 394 574 .42	
70	منتوجات الاستغلال		
71	نتاج الأملاك العمومية		
72	تخصيلات وإعانات ومساهمات		
73	تقليص الأعباء		
74	ممنوحات صندوق الأموال المشتركة		
75	ضرائب غير مباشرة		
76	ضرائب مباشرة		
77	نتاج مالي	-	-
79	نتاج استثنائي		
82	نتاج وأعباء السنوات المالية السابقة	15 680 116 .06	
83	الاقتطاع لنفقات التجهيز والاستثمار		
	المجموع	89 977 078 .02	
قسم التجهيز والاستثمار			
06	العجز/ الفائض المرحل		
10	تزويدات		48 700 000 .00
13	إعانات مسددة من طرف البلدية	-	-
14	مساهمات الغير في أشغال التجهيز	-	-
16	اقتراضات	-	-
17	مداخيل القطاع الاقتصادي	-	-
23	كوارث	-	-
24	أملاك عقارية ومنقولة	85 541 492. 61	2 043 760 .00
25	قروض لأكثر من سنة	-	-

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

26	سندات وقيم	-	-
28	أشغال جديدة وتصليات كبرى	452 882 283 .96	-
	المجموع	538 423 776 .57	50 743 760 .00
	مجموع النفقات والإيرادات	628 400 854 .59	50 743 760 .00
	ما يخص الحساب 83 من النفقات والمادة 100 من الإيرادات المادة 730 من النفقات والإيرادات		
	مجموع الفعلي للنفقات والإيرادات	628 400 854 .59	50 743 760 .00

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية

بعد تبني الجزائر للمعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS واستنباط معايير محاسبية للدولة، وبعد القيام بتجربة إعداد القوائم المالية على بلدية قالمة كعينة عن الجماعات المحلية، خصصنا هذا المطلب لعرض الإيضاحات التي تمثل أحد القوائم المالية المهمة، التي تقدم لمستعملي القوائم المالية معلومات إضافية عن الوضعية المالية للهيئة العمومية، ومعلومات عن كيفية إعداد القوائم المالية والطرق المحاسبية المستعملة.

الفرع الأول: الإيضاحات المتعلقة ببيان الأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول وحقوق الملكية

أولاً: إيضاحات بيان الأداء المالي

من خلال جدول الأداء المالي لبلدية قالمة، نستطيع ملاحظة النتائج التي حققتها البلدية خلال الدورة المحاسبية ومنه نستطيع ملاحظة نوعين من النتائج حيث يوجد نتائج من العمليات بدون مقابل مباشر، والتي تتمثل في النتائج الضريبية التي تقدر ب: 509 419 892 .94 دج، والجدول التالي يبين تفاصيل النتائج الضريبية المتحصل عليها:

الجدول (35): ناتج الضرائب لبلدية قالمة لسنة 2022

الضرائب	المصدر	المبلغ	المجموع
الضرائب الغير مباشرة	الرسم على القيمة المضافة	22 718 494.99	39 342 098.67
	رسم الإقامة	194 050.00	
	رسوم الأفراح والحفلات	1 528 800.00	
	ضرائب أخرى غير مباشرة	14 900 753.68	
الضرائب المباشرة	الرسم العقاري	65 918 867.56	470 077 794.27
	الرسم على النشاط المهني	313 048 348.14	
	الضريبة الجزائرية الوحيدة	80 561 666.19	
	الضريبة على الدخل الإجمالي	15 683 212.79	
	ضرائب أخرى مباشرة	54 192 699.59	
المجموع		509 419 892 .94	

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث: دراسة حالة الجزائر عموما وبلدية قالمة خصوصا

مثلت هذه النتائج الضريبية نسبة 42% فقط من نتائج الاستغلال لبلدية قالمة خلال سنة 2022 وهي نسبة قليلة مقارنة مع بلديات أخرى إضافة إلى قيمة 658 876 834.00 دج تمثل قسط سنة 2022 من إعانات الاستغلال التي تحصلت عليها البلدية والتي تمثل نسبة 54%، أما النتائج المتحصل عليها مع مقابل مباشر فقد بلغت 50 929 562.84 دج والتي تمثل مداخيل إيجار السكنات المحلات التجارية والأماكن العمومية للبلدية بنسبة 06% أي أن ممتلكات البلدية لا تغطي سوى نسبة قليلة جدا من مداخيلها.

أما بالنسبة للمصاريف فهي تتكون من مشتريات مستهلكة وتمثل قيمة 98 995 006.51 دج وهي قيمة المواد التي استهلكتها بلدية قالمة من خردوات عامة، أدوات مكتبية ومواد غذائية للمطاعم المدرسية، أما مصاريف العمال والمستخدمين فقد تم صرف خلال سنة 2022 ما قيمته 805 632 992.98 دج وهذا راجع إلى العدد الكبير من الموظفين على مستوى البلدية. للإشارة أنه يدخل ضمن مصاريف البلدية حسب المحاسبة على أساس الاستحقاق، مخصصات اهتلاك التثبيتات لكنني لم نتطرق إليها لعدم الحصول على المعلومات الكافية حول قيمة هذه التثبيتات وصعوبة تحديدها، شأنها شأن المؤونات ونقص القيمة. إضافة إلى مصاريف الاستغلال التي بلغت 1 077 199 836.09 دج، يوجد مصاريف التحويل والتي تمثل الإعانات والمساعدات التي تقدمها البلدية للجمعيات المحلية، حيث بلغت 86 874 783.22 دج.

ومنه بلغت المصاريف الإجمالية قالمة سنة 2022 ما يقدر ب 1 164 074 646.31 دج. أما مجموع النتائج فقد بلغ 1 219 226 289.78 دج. مما نتج عن ذلك رصيد عمليات الدورة 47. 55 151 643.47 دج.

ثانيا: إيضاحات بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية لبلدية قالمة لسنة 2022

يمثل بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية الفائض من الأصول الإجمالية على الخصوم الجارية والغير جارية للبلدية. وبالنسبة لبلدية قالمة، افتتحت سنة 2022 برصيد موجب قيمته 6 640 660 228.30 دج، تتمثل النسبة الكبيرة من هذه القيمة في "حسابات دمج الأصول، الخصوم، وفوارق التقييم المتعلقة بالميزانية الافتتاحية" بقيمة 6 500 000 000,00 دج (وهذه القيمة هي قيمة تقريبية فقط بسبب عدم وجود معلومات دقيقة حول قيمتها وكذا عدم وجود البيانات الكافية والوقت اللازم لتحديدها بدقة كون بلدية قالمة لم تطبق بعد تجربة المحاسبة على أساس الاستحقاق)، أما الباقي بقيمة 140 660 228.30 دج فيمثل قيمة إعانات الاستثمار التي منحت لبلدية قالمة خلال السنوات السابقة. ولا تتحصل البلدية على الاعتمادات كاملة عندما تمنح لها الإعانة، بل التحصيل يكون حسب نسبة تقدم الأشغال، ولهذا وجب جرد هذه الإعانات عند أول تطبيق للمعايير المحاسبية للدولة، وذلك لتجنب خلط تحصيل هذه الإعانات مع إعانات الاستغلال، أما التغيرات خلال الدورة المحاسبية لسنة 2022 فهي تتمثل في النقصان بقيمة 14 066 022.83 دج، والتي تمثل حصة سنة 2022 من إعانات الاستثمار التي افترضنا مدة إهلاكها 10 سنوات لتبسيط العملية. إضافة إلى زيادة قيمة 20 000 000.00 دج تمثل إدراج محل تجاري ضمن أملاك بلدية قالمة كون هذا المحل كان محل نزاع قضائي منذ عدة سنوات وتم الفصل فيه بتمليكه لبلدية قالمة، أما القيمة 55 151 643.47 دج فهي تمثل رصيد عمليات الدورة الذي يضاف إلى أصول البلدية. ومنه يصبح صافي الأصول/حقوق الملكية يقدر ب 6 701 745 848.94 دج.

الفرع الثاني: الإيضاحات الخاصة بجدول التدفقات النقدية

يهدف جدول التدفقات النقدية إلى إعلام مستعملي المعلومات المالية للبلدية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية للدولة عن مصدر واستعمالات التدفقات النقدية خلال الدورة المحاسبية والمرتبة حسب المصادر التالية:

- التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستغلال: حيث تنقسم إلى قسمين (تحصيلات ومدفوعات)

وخلال سنة 2022 تحصلت بلدية قالمة على ما قيمته 94.892.419 509 دج من التحصيلات الضريبية و 834.0876 658 دج من الإعانات الممنوحة لها. إلا أنه حسب نموذج جدول التدفقات النقدية المقترح ضمن مدونة حسابات الجماعات المحلية، فإننا لم نجد فصل بين الإعانات الخاصة بالاستغلال والخاص بإعانات بالاستثمار، لهذا وضعنا كل الإعانات في خانة " إعانات الاستغلال، أما مبلغ 14 507 350.00 دج فهو يمثل مبلغ تحصيلات الناتجة عن الإيجارات والإرسالات الإدارية. وبمعه التحصيلات وصل المبلغ المحصل عنه من أنشطة الاستغلال إلى 1 182 804 076,94 دج.

أما مدفوعات الاستغلال فقد بلغت 59.472.394 146 دج، تتكون من مصاريف المستخدمين بمبلغ 805 632 992.98 دج والتي تنقسم على كل من المستخدمين بمبلغ 4.523 661 445 دج، قسط الخدمات الاجتماعية بمبلغ 3 464 221.95 دج، والضريبة على الدخل الإجمالي 03.227.380 54 دج وقسط الضمان الاجتماعي 224 127 098.6 دج. إضافة إلى مشتريات وخدمات خارجية مدفوعة 180 529 008.84 دج، منها 35 659 392.51 دج كإعانات مقدمة للجمعيات الرياضية، ومبلغ 86.397.188 10 دج يمثل اشتراك البلدية في صندوق الضمان للجماعات المحلية والباقي كإعانات خاصة بالعملية التضامنية لشهر رمضان وإعانة المحافظ المدرسية. بالإضافة إلى مدفوعات أخرى بقيمة 37.864.037 91 دج. لتبلغ مدفوعات الاستغلال لبلدية قالمة لسنة 2022 ما قيمته 1 146 394 472.59 دج

- التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار: تمثل التحصيلات الناجمة عن أنشطة الاستثمار والتنازل عن الثبنيات المعنوية، العينية والمالية. أما المدفوعات فتمثل في اقتناء الثبنيات وكل المشتريات التي تدخل في اقتناء وإنشاء الثبنيات. ولم تسجل بلدية قالمة أي عملية استثمارية خلال سنة 2022

- التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة المالية: بلدية قالمة خلال سنة 2022 لم تحصل ولم تمنح أي قرض ولم تقم بأي معاملات مالية.

- في الأخير نلاحظ أن التغيرات في الخزينة لبلدية قالمة خلال سنة 2022 بلغ 35.36 409 604 دج. وإذا أضفنا إليه مبلغ الخزينة أول مدة 785269 977.50 دج نتحصل على رصيد الخزينة آخر مدة بمبلغ 821 679 581.85 دج

الفرع الثالث: الإيضاحات المتعلقة بالفروقات بين المبالغ المالية المقدرة والفعلية

من خلال جدول النفقات والإيرادات الفعلية نستطيع استنتاج الفائض الإجمالي بين النفقات والإيرادات والذي يساوي 73. 811. 523. 862 دج حيث يمثل هذا الفائض نتيجة تطبيق الميزانية أي أن الإيرادات فاقت النفقات بمقدار 73. 811. 523. 862 دج. وبالمقارنة مع نتيجة المحاسبة على أساس الاستحقاق بتطبيق المعايير المحاسبية للدولة NCE والتي بلغت 55. 151. 643. 47 دج. فإن الفارق بينهما يساوي 26. 168. 372. 807 دج دليل على أن نتيجة المحاسبة الميزانية مبالغ فيها ولم تأخذ بعين الاعتبار عدة أعباء .

بعد تحديد المبالغ الفعلية للنفقات والإيرادات المصروفة والمحصلة خلال سنة 2022 لبلدية قالمة، وتطبيقا للمعيار IPSAS 08 "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" ولزيادة درجة الإفصاح عن المعلومات المالية للبلدية، يجب عرض الفروقات بين الموازنة التقديرية والموازنة الفعلية، من خلال جدول الفروقات نلاحظ أن بلدية قالمة اقتصدت في نفقاتها مقارنة بالميزانية التقديرية ما قيمته 628. 400. 854. 59 دج. ولم تتمكن من تحصيل ما قيمته 50. 743. 760. 00 دج.

وغالبا ما قد تكون الموازنة النهائية لا تختلف عن القيم الفعلية، كون تنفيذ الموازنة يتم الإشراف عليه خلال فترة إعداد التقارير المالية ومراجعتها باستمرار وعكس ذلك على الموازنة النهائية.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى متطلبات ومزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وكذا المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيقها على أرض الواقع، بالإضافة الخطوات التطبيقية الواجب اتباعها لتبني هذه المعايير وعدد المعايير التي تم اختيارها من طرف الجزائر مع البرنامج الزمني لتبنيها والاستراتيجية المتبعة في ذلك.

ومن خلال دراسة ميدانية اعتمدت على رأي عينة من الممارسين في مجال المحاسبة العمومية حول محاور الاستبيان المتعلقة لتقييم نظام المحاسبة العمومية الحالي، تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر، خلصنا إلى انه من الصعب التوجه إلى تطبيق المعايير في الوقت الحالي بسبب عدم وجود أدنى فكرة عند ممارسي المحاسبة العمومية حول ما تحتويه المعايير ولا آليات تطبيقها، رغم إجماعهم على ضرورة تبنيها واثرا الإيجابي على جميع الممارسين وعلى التقارير المالية، وتأكيدهم على أن نظام المحاسبة العمومية المعمول به تعثره عدة نقائص.

وبعد الاطلاع على ميزانية بلدية قالمة وحسابها الإداري، بالإضافة إلى بعض البيانات المالية الأخرى حاولنا تطبيق المعيارين IPSAS1 و IPSAS24 على بلدية قالمة من خلال إجراء محاكاة للقوائم المالية التي جاء بها المعيار الأول من المعايير بالرغم من عدم توفر المعلومات المالية الدقيقة التي تجعل من النتائج ليست دقيقة بنسبة 100%، وعرض الإيرادات والنفقات المقدرة والفعالية للبلدية خلال السنة المالية 2022 على أساس قابل للمقارنة من أجل مستخدمي البيانات المالية من تحديد فيما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للميزانية المصادق عليها، كما يمكن من فهم الأسباب وراء الفروقات الجوهرية، مما يؤدي إلى تعزيز واجب المساءلة من قبل الهيئة العمومية تجاه العامة.

الخاتمة

الخاتمة العامة

من خلال هذه الدراسة، تم عرض إشكالية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الإدارة المحلية الجزائرية كخطوة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وهذا بعد سلسلة الإصلاحات التي باشرتها الدولة في القطاع المالي والمحاسبي.

ولأجل الإجابة على إشكالية البحث، والمتعلقة بمدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الإدارة المحلية، حاولنا الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تناول أبرز التشريعات الحالية التي تحكم ممارسات المحاسبة العمومية، ثم الإحاطة بعموميات حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وعرضها مع الإشارة إلى أهم ما تناولته المشاريع القائمة حالياً حول إصلاح المحاسبة العمومية، وأهم العناصر المرتبطة بنجاح التحول من النظام المحاسبي الحالي إلى النظام الجديد وفقاً لمعايير IPSAS وكيفية تطبيقها. وهذا من خلال الفصول الثلاثة لهذه المذكرة والتي تم تقسيمها إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

بعد تأكيد كل الدراسات والبحوث السابقة على أهمية تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق على الهيئات العمومية من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إرتأينا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على إمكانية تطبيق هذه المعايير على مستوى الجماعات المحلية الجزائرية.

وبالرغم من أن الجزائر حددت سنة 2023 كموعداً لتطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق، إلا أنه لا يوجد لها أي أثر بعد في الإدارة المحلية، لذا فضلنا إنتهاج المنهج التجريبي للإجابة على إشكالية الدراسة من خلال محاولة اعداد القوائم المالية التي نص عليها كل من المعيار IPSAS1 و IPSAS24، بالإضافة الى المنهج التحليلي من خلال تحليل إجابات الاستبيان الموزع على بعض الممارسين في مجال المحاسبة العمومية.

اختبار فرضيات الدراسة

من خلال معالجتنا للموضوع والذي اعتمد على الدراسة النظرية والميدانية توصلنا إلى تأكيد بعض الفرضيات ونفي البعض الآخر كما يلي:

- الفرضية الأولى: تهتم الجزائر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الإدارة المحلية وتهدأ الظروف لذلك.

صحيح أن الجزائر تولي أهمية كبيرة لتعميم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في جميع القطاعات وهذا بعد الشروع في تنفيذها على مستوى قطاع المالية والمصالح المركزية لبعض القطاعات الأخرى كوزارة التعليم العالي، إلا أنه وعلى مستوى قطاع الإدارة المحلية لا توجد أي مبادرة لتطبيق هذه المعايير، ويلاحظ ذلك من خلال عدم وجود أي تعليمة أو قرار على مستوى بلدية قائمة يتعلق بتهيئة البنية التحتية للتطبيق، وعدم قيام أفراد عينة الدراسة بأي تكوين أو بحث أو دراسة مرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. وهو ما يقودنا إلى نفي الفرضية الأولى.

الخاتمة العامة

- الفرضية الثانية: يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في قطاع الجماعات المحلية في ظل الظروف الراهنة.

من خلال إجابات أفراد العينة على الاستبيان، وبعد الاطلاع ميدانيا على سير المصالح المالية والمحاسبية لبلدية قلمة كعينة من قطاع الجماعات المحلية، توصلنا إلى انه من الصعب جدا في ظل الظروف الحالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS خاصة على مستوى البلديات، وهو ما ذهب اليه اغلب أفراد عينة الدراسة، وهذا راجع إلى جهل الممارسين بمحتوى المعايير، وعليه تم نفي هذه الفرضية.

- الفرضية الثالثة: إن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS يساهم بشكل كبير في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية لخدمة مستعملي المعلومات المالية للهيئات العمومية.

من خلال التجربة التي قمنا بها على بلدية قلمة ومن خلال القوائم التي حاولنا إعدادها، تأكدنا من صحة الفرضية الثالثة. وذلك من خلال المعلومات التي تحصلنا عليها من هذه القوائم بعد تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث يمكن أن نتحصل على معلومات لم تتمكن من الحصول عليها من الحساب الإداري للبلدية أو الهيئة العمومية.

- الفرضية الرابعة: هناك عوائق تحول دون التطبيق المرن والفعلي للتحويل نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر.

وتمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال الفصل الثالث من الدراسة حيث تبين أن مشروع الإصلاح يستغرق وقتا طويلا نوعا ما بالإضافة صعوبة تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، كما يحتاج إلى توفير موارد مالية هامة وتأهيل الموارد البشرية، والنقطة الهامة والأساسية هي وجود الإرادة السياسية، كما يتطلب تغيير ثقافة وسلوك جميع الجهات الفاعلة لتفادي مقاومة التغيير، وعليه يمكن القول أن الفرضية الرابعة صحيحة.

نتائج الدراسة

بناء على دراسة محاور إشكالية البحث توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS والمستنبطة بشكل كبير من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الوسيلة الأنجح لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية.
- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، ويمكنها أن تكون مرجعا للحكومات الوطنية التي ترغب في القيام بإصلاحات مفادها تطبيق أساس الاستحقاق والممارسات المحاسبية المقبولة عموما في القطاع الخاص؛
- يعتبر تحسين المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطبيق التدريجي للمعايير وتكييفها مع البيئة الجزائرية أمر ضروري ذلك أن هذه المعايير ستجلب العديد من المزايا للمحاسبة العمومية وترتقي إلى المستوى العالمي من خلال توضيح الوضعية المالية والأداء المالي، وتعزيز المساءلة والشفافية، وتعزيز القابلية للمقارنة مع مختلف الحكومات الأخرى، وتسهيل توحيد القوائم المالية بشكل أفضل من نظام المحاسبة الحالي، وتحسين ممارسات التسيير المالي العمومي بشكل عام. كما أن معايير IPSAS تتمتع بمرونة عالية؛

الخاتمة العامة

- في ظل الظروف الحالية وبالنظر لمتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، يعتبر خيار تكييف المعايير بما يلائم متطلبات البيئة الجزائرية واعتماد النهج التدريجي في ذلك هو الأنسب من خيار التبني بالكامل مرة واحدة؛
- بالرغم من التناقض في الإجابات وعدم علم اغلب افراد العينة بمحتوى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وعدم القيام بأي محاضرات او دراسات حول هذه المعايير وآليات تطبيقها، وهو ما يفسر عدم إمكانية تطبيقها في الوقت الحالي رغم توفر كل الوسائل المادية والبشرية، الا ان هناك اجماع على ضرورة تبني هذه المعايير لاصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وخاصة قطاع الإدارة المحلية.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكننا من التعرف على القيمة الإجمالية للأصول التي تملكها الجماعات المحلية في الجزائر. وتبين القيمة الحقيقية أو السوقية لهذه الأصول. وهذا ما لم يكن ممكن الحصول عليه من الحساب الإداري للجماعات المحلية.
- المعلومات المقدمة من طرف الجماعات المحلية عبر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق تساعد المنتخبين على اتخاذ القرارات المناسبة.

اقتراحات الدراسة:

- ضرورة تكوين وتأهيل الموظفين المختصين في مجال المحاسبة العمومية، من خلال تشكيل لجنة متخصصة من الأساتذة والخبراء في مجال المحاسبة العمومية والخبراء المحاسبين في القطاع الخاص بحكم تجربتهم مع النظام المحاسبي المالي، لتولي مهام تدريب الموظفين الجدد على آليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ورسكلة القدامى؛ وبالتالي ضمان وجود فريق من المهنيين المؤهلين في مجال المحاسبة عند تنفيذ مشروع الإصلاح؛
- إدراج تدريس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مقررات الجامعية وتكثيف البحوث والدراسات في هذا المجال؛
- الاستفادة من تجربة الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي وتجربة الدول الرائدة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وذلك بتجنب العوائق التي حالت دون التطبيق الأمثل لها؛
- ضرورة توفير التكنولوجيات الحديثة للمعلومات للرفع من مستوى فعالية نظام المحاسبة العمومية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ) الكتب:

- 1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول طبعة 2010؛
- 2) أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي. الطبعة 7، دار الثقافة، عمان، 2010؛
- 3) بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010؛
- 4) جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر، القاهرة، 2004؛
- 5) حسين الصغير، دروس في المالية العامة، المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001؛
- 6) حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق؛
- 7) حسين مصطفى حسين، الإدارة المحلية المقارنة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 1982؛
- 8) خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير هادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010؛
- 9) د. صفوان المبيضين، الإدارة المحلية (مداخل التطوير) مع التركيز على حالة المملكة الأردنية الهاشمية، دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014؛
- 10) دنيدي يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 2014؛
- 11) ديلويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، النسخة الثانية؛
- 12) رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016؛
- 13) سليمان الطماوي، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة: 1، مطبعة جامعة عين شمس، القاهرة، مصر 1970؛
- 14) الشريف رحمان، أموال البلديات الجزائرية، الاختلال، العجز والتحكم الجيد في التسيير، دار القصبه للنشر والتوزيع، الجزائر؛
- 15) صلاح الدين عبد المنعم، "المحاسبة الحكومية والقومية"، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2013؛
- 16) صليحة ملياني، الوصاية الإدارية على المجالس الشعبية البلدية والولائية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016؛
- 17) عادل بوعمران، البلدية في التشريع الجزائري. دار الهدى، الجزائر، 2010؛
- 18) عبد الرزاق الشحادة، المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017؛
- 19) عبد الرزاق الشخيلي، الإدارة المحلية، دراسة مقارنة، دار المسيرة، عمان، 2001؛
- 20) عمر عمتور، قاموس المصطلحات القانونية في تسيير شؤون الجماعات المحلية. دار هومة، الجزائر، 2009؛
- 21) فاطمة علي محمد الربايعة، دور مجالس الخدمات المشتركة والتنمية المحلية في الأردن، الجامعة الأردنية، 1995؛
- 22) كمال جغلاب، الإدارة المحلية وتطبيقاتها الجزائر بريطانيا فرنسا، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر 2017؛

قائمة المراجع

- 23) محمد أحمد إسماعيل، مساهمة في النظرة القانونية للجماعات المحلية، دراسة مقارنة لمختلف القوانين الوضعية، ترجمة محمد أحمد محمود، الطبعة: 1، المكتب الحديث، الإسكندرية، مصر، 2012؛
- 24) محمد الصغير بعلي، الإدارة المحلية الجزائرية، دار العلوم النشر والتوزيع، عنابة، 2013؛
- 25) محمد الصغير بعلي، التنظيم الإداري والنشاط الإداري، دار العلوم النشر والتوزيع، عنابة، 2004؛
- 26) محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، 2003؛
- 27) محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009؛
- 28) محمد ساهل، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017؛
- 29) محمد سليمان الطماوي، الوجيز في القانون الإداري دراسة مقارنة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 1988؛
- 30) محمد فضل مسعد " المحاسبة الحكومية"، مكتبة الجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009؛
- 31) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003؛
- 32) مصطفى الجندي، الحكم المحلي والديمقراطي، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 1967؛
- 33) المنظمة العربية للتنمية الإدارية، إدارة المال العام التخصيص والاستخدام، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010؛
- 34) يلس شاوش بشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، 2013، بن عكنون، الجزائر.

(ب) المجالات العلمية:

- 1) بسمة عولمي، تشخيص نظام الدارة المحلية والمالية المحلية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 04، جامعة باجي مختار، عنابة، 2004؛
- 2) جيرارد بيرو، جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الجمعية العامة، جنيف، الأمم المتحدة، 2010؛
- 3) خبيطي حضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير المالية، نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة البليدة 2 الجزائر، المجلد: 08، العدد: 02، 2016؛
- 4) خلف الله بن يوسف، مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص IPSAS، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 1، 2022؛
- 5) خماس حسين "تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 05؛
- 6) خميسة إبراهيم، بن موسى كمال، نحو استراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة المدبر، جامعة محمد بوضياف، المجلد: 07، العدد: 01، الجزائر، 2020؛
- 7) رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 40، أفريل 2009؛

قائمة المراجع

- 8) عباس حمد التميمي، نهاد حسن أحمد علي، انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم: 2 للقطاع العام على بيان التدفق النقدي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد: 24، العدد: 109، جامعة بغداد، العراق، 2018؛
- 9) لعلايية مالك، زرقين عبود، متطلبات الإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتوافق معايير محاسبة الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، العدد 15، جامعة مسيلة، 2016 .

ج) الرسائل الجامعية والأطروحات:

- 1) بن دايجة سلمى، نفقات الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2009/2008؛
- 2) بن رحو قادة، تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام لتحسين جودة القياس الإفصاح المحاسبي في الجزائر دراسة حالة بلدية سيدي بلعباس، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث "ل.م.د" في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2022/2021؛
- 3) بن شعيب نصر الدين، إشكالية تمويل الجماعات المحلية وسبل ترقيتها، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2000-2001؛
- 4) بوسته سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015-2016؛
- 5) بوعبانه فتيحة، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019؛
- 6) جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبية العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف، 2020/2019؛
- 7) سماعيلي ياسين عبد الرزاق، الإدارة المحلية ومتطلبات التنمية، مذكرة ماجستير في الحقوق، تخصص إدارة محلية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2013/2012؛
- 8) سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2016-2017؛
- 9) شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص: تسيير المنظمات، جامعة محمد بوقرة بومرداس 2013 / 2014؛
- 10) عامر مريم، شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية Ipsas، أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2020؛
- 11) عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"، أطروحة دكتوراه قسم العلوم التجارية، تخصص مالي ومحاسبة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018-2019؛

قائمة المراجع

- 12) قنوا آسيا، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS خلال الفترة (2002-2012)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والحيازة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012-2013؛
- 13) مراد دلندة، الإدارة المحلية بين واجب الخدمة العمومية ومعوقات الإيرادات المالية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص إدارة محلية، جامعه الحاج لخضر، باتنة 1، 2022/2021؛
- 14) ياقوت قديد، واقع الاستقلالية المالية للجماعات المحلية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقايد تلمسان، 2017-2018؛
- 15) يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة يحي فارس، المدينة، 2009/2010.

د) الملتقيات العلمية والدوريات:

- 1) أحمد عبد الله المغامس، "الأهداف والمفاهيم واختيار المعايير المناسبة ومعايير المحاسبة الحكومية المعتمدة"، الندوة الحادية عشر حول تطوير النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة السعودية، ماي 2014؛
- 2) أشرف صالح، إدارة المال العام، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول إدارة المال العام -التخصيص والاستخدام-، الشارقة، دولة الإمارات العربية المتحدة، جانفي 2008؛
- 3) بولبراح غريب، ليلى ريمة هيدوب، مداخلة بعنوان: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي IPSASs في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (-IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24 و 25 نوفمبر 2014؛
- 4) خالد جمال الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24 و 25 نوفمبر 2014؛
- 5) عادل نعموش، مداخلة بعنوان، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24 - 25 نوفمبر 2014.

هـ) النصوص القانونية، المراسيم والتعليمات:

- 1) المرسوم الرئاسي 20-442، المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، ج ر العدد 82.
- 2) الأمر 10-02 المؤرخ في 16/08/2010 المعدل والمتمم للأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر رقم 50، 2010؛
- 3) الأمر 96-31 المؤرخ في 30/12/1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر رقم 85 سنة 1996؛

قائمة المراجع

- 4) القانون 07/12 المؤرخ في 21/2/2012 المتعلق بالولاية ج ر العدد 12؛
- 5) القانون العضوي 09/12 المؤرخ في 12/02/2012 المتعلق بالانتخابات، ج ر العدد 01 سنة 2012؛
- 6) القانون رقم 07-23، المؤرخ في 25 يونيو 2023، المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي، ج ر رقم 42 سنة 2023؛
- 7) القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 أوت 1990، المتعلق بالحاسبة العمومية، ج ر رقم 35 سنة 1990؛
- 8) مرسوم تنفيذي 320/16 المؤرخ في 13/12/2016 المتضمن الأحكام الخاصة المطبقة على الأمين العام للبلدية، ج ر عدد 73 سنة 2016؛
- 9) مرسوم تنفيذي 78-92 المؤرخ في 22/02/1992 المحدد لاختصاص المفتشية العامة للمالية، ج ر رقم 15، سنة 1992؛
- 10) مرسوم تنفيذي 56-96 المؤرخ في 22/01/1996 الذي يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، ج ر رقم 6، سنة 1996؛
- 11) مرسوم تنفيذي 313-97 مؤرخ في 07/09/1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية تأمها ومحتواها، ج ر رقم 43 سنة 1991؛
- 12) مرسوم تنفيذي رقم 11-381، المؤرخ في 27 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح الرقابة المالية، ج ر رقم 64 سنة 2011؛
- 13) مرسوم تنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤوليتهم، ج ر العدد 48 سنة 1997؛
- 14) مرسوم رئاسي رقم 20-39 المؤرخ في 02-02-2020 يتعلق بالتعيين في الوظائف المدنية والعسكرية للدولة ج ر عدد 6 لسنة 2020.
- 15) التعليمات الوزارية المشتركة الصادرة في 01/07/1971، المتعلقة مسك محاسبة البلديات، الصادرة عن وزير المالية.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

أ) المراجع باللغة الفرنسية:

- 1) Ashraf Trabelsi, application des normes IPSAS dans les établissements universitaires, Larache édition, 1^{ère} Édition 2017, Tunisie ;
- 2) BENABDELHADI Abdel Hay, EL MOUISSIA Imane, La réforme du cadre comptable public au Maroc : Enjeux, implémentation et limites, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Yassine HILMI, vol 4, n2, Maroc, 2020 ;
- 3) Cherif Rahmani, la finance des communes algériennes, casbah édition Alger, 2002 ;

- 4) Jean François des Robert, Jaques Colibert, Les Normes IPSAS et le Secteur Public, Dunod, Paris, 2008 ;
- 5) Jean Rivero, Droit administratif, Dalloz, Paris, 1965 ;
- 6) Ministère des finances et comptes publics, Recueil des normes comptables de l'État, France, juillet 2018 ;
- 7) RECHKA FADOUA, KABBAJ SMAIL, Les Normes IPSAS et le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice au Maroc, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Yassine HILMI, Maroc, 2019 ;
- 8) Serge Villepelet, Ipsas : le secteur public se dote d'un référentiel comptable commun, les échos, 11 octobre 2001.

(ب) المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1) Mark Champoux, "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions", Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminary, Briefing Paper No. 27, 2006 ;
- 2) Public Sector Committee; Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience", October 1994 ;

ثالثا: المواقع الإلكترونية

- 1) <http://www.icjce.es>
- 2) <https://www.epsas.eu/en/documents/2013%20AC09%20Adoption%20des%20normes%20comptables%20europ%C3%A9ennes%20publiques%20R.G.pdf> https://www.lesechos.fr/11/10/2001/LesEchos/18507-152-ECH_ipsas--le-secteur-public-se-doted-
- 3) <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-42-social-benefits-1>
- 4) <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>
- 5) <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>
- 6) <https://www.ipsasb.org/standards-guidance/ipsas-40-revised-2017-procurement-and-contracting> .

قائمة الملاحق

الملحق 01: الاستبيان

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

في إطار إعداد مذكرة نهاية التكوين في طور الماستر في علوم التسيير، نرجو نكم مساعدتنا في إنجاز هذا البحث من خلال الإجابة على هذا الاستبيان الذي نحاول من خلاله دراسة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام على مستوى الإدارة المحلية الجزائرية.

الفرع الأول: المعلومات الشخصية

(1) المؤهل العلمي:

ثانوي شهادة مهنية جامعي دراسات عليا

(2) التخصص العلمي:

علوم مالية ومحاسبية علوم اقتصادية علوم التسيير أخرى

(3) في حالة الإجابة بأخرى حدد

(4) الوظيفة الحالية:

أمر بالصرف محاسب عمومي مراقب مالي أخرى

(5) الخبرة المهنية:

اقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

الفرع الثاني: تقييم نظام المحاسبة العمومية الحالي

(6) ماهي القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق نظام المحاسبة العمومية المعمول به حاليا؟ (متعدد الإجابة)

- قائمة المركز المالي

- قائمة الأداء المالي

- قائمة التدفقات النقدية

- قائمة التغيرات في صافي الأصول وحقوق الملكية

- أخرى

(7) في حالة الإجابة بأخرى حدد

الملاحق

الفرع الثالث: تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

16) هل أنتم على علم بالتعديلات الجديدة لقانون المحاسبة العمومية التي ستدخل حيز التطبيق والتي تهدف إلى تبني المعايير

الدولية للمحاسبة العمومية؟

نعم لا

17) ماهي الاستعدادات التي قمتم بها كإجراء أولي لتبني هذه المعايير؟

- القيام بدورات تكوينية

- مرافقة المختصين في هذا المجال

- البحث عن كفاءات وآليات تطبيق هذه المعايير

- البحث عن النصوص التطبيقية لها في دول أجنبية

- أخرى

- لا شيء

18) في حالة الإجابة بلا لماذا؟

19) هل أنتم على اطلاع بمحتوى هذه المعايير؟

نعم لا

20) هل أجرىتم عمليات تكوين في هذا المجال؟

نعم لا

21) في حالة الإجابة بنعم تحت أي شكل كان هذا التكوين؟

نظري تطبيقي دراسة حالات أخرى

22) في حالة الإجابة أخرى حدد

الملاحق

23) حسب وجهة نظركم ماهي المعايير التي يطبقها مستخدمو قانون المحاسبة العمومية في الجزائر؟

غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
				محمل النصوص القانونية والتنظيمية للمحاسبة العمومية
				المعايير والنصوص المقبولة قبولاً عاماً
				المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

24) هل ترى أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العم في الجزائر سيحدث أثر إيجابي على الممارسات المحاسبية العمومية؟

موافق محايد غير موافق

25) في حالة الإجابة بغير موافق فما هي الأسباب؟ (متعدد الإجابة)

- تباين الظروف الاقتصادية والإدارية بين الجزائر والدول المتقدمة

- صعوبة فهم المعايير

- عدم توفر البيئة المناسبة

- صعوبة التخلص من الممارسات التقليدية

- أخرى

26) في حالة الإجابة بأخرى حدد؟

27) في حالة تبني هذه المعايير حسب رأيكم ماهي آثار تبنيها؟

محايد	أثر سلبي	ليس له أثر	أثر إيجابي	التأثير
				على المحاسبين العموميين
				على الأمرين بالصرف
				على المراقبين الماليين

28) هل ترون أن التقارير التي تستخدم فيها المعايير تلقى قبولاً أكبر من قبل المستخدمين بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدم فيها

المعايير؟

موافق بشدة موافق محايد غير موافق

الملاحق

29) هل تملك الجزائر الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح لها بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية؟

نعم لا

30) في حالة الإجابة بلا فما هو السبب في ذلك؟

31) هل تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية يمكن أن يطرح مشاكل؟

نعم لا

32) في حالة الإجابة بنعم فما هي هذه المشاكل

33) ماهي الطريقة التي تروها مناسبة لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟

- التبنى الكامل للمعايير بموجب قانون

- التبنى التدريجي للمعايير

- تبني المعايير التي تلقى رواجاً واسعاً فقط

- اتباع نفس النهج الذي اتبعته الدول الرائدة في هذا المجال

34) ما هو الوقت الذي تراه مناسباً لتبني المعايير في الجزائر؟

هذه السنة في المدى القريب في المدى المتوسط على المدى البعيد