

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

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم المالية
والمحاسبية
التخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق المعايير
الدولية للقطاع العام IPSAS
-دراسة حالة بوزارة المالية-

تحت إشراف الأستاذ الدكتور :

براق محمد

من إعداد الطالب (ة) :

كريع مروة

السنة الجامعية : 2020 / 2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

دعاء

الحمد لله أولا وأخيرا، الحمد لله على كل النعم ما ظهر منها
وما بطن

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا، ولا باليأس إذا
أخفقنا وذكرنا أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا

وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ اعتزازنا بكرامتنا

ربنا تقبل دعاءنا ربنا عليك توكلنا وإليك المصير

اللهم آمين

شكر و عرفان

الحمد لله والصلاة والسلام على من لا نبي بعده أما بعد:

أولا الشكر للمولى العلي القدير الذي أثار لنا درب العلم وأعاننا على ما فيه الخير والصلاح ووفقنا لبلوغ هذه المرحلة وقرنا على ما فيه الخير والصلاح ووفقنا لبلوغ هذه المرحلة وقدرنا على إنجاز هذا العمل .

يسعدنا مع انتهاء هذه الباقة العلمية المتواضعة من دواعي الاعتراف بالجميل نتقدم بالشكر الجزيل وفائق التقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف " براق محمد " الذي تحمل معنا مشقة ولم يبخل علينا بنصائحه القيمة وإرشاداته لنا التي كانت سراجا يوجهنا نحو الأفضل .

كما نتقدم بالشكر إلى من تبادلنا معهم الأفكار وقدموا لنا يد العون والمساعدة ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة.

إهداء

أحمد الله وأشكره شكرا يليق بجلاله، سهل لي الصعاب ووقفني
وألهمني القدرة لإنجاز هذا العمل الذي أهديته
إلى من أحاطتني بعطفها وغمرتني بحبها الفياض وعلمتني أبجديات
الحياة، إلى من سهرت الليالي من أجلي وسقتني بالحب والحنان، إلى
أعظم جوهرة سلمتها إلى أنامل الرحمان، التي غمرتني بدعواتها وأنارت
حياتي وكانت معي في كل خطوة من خطواتي، إلى رمز العطف والحنان
إليك حبيبتي وأغلى ما أملك في الوجود أُمِّي الحبيبة أطال الله في عمرك.
✚ إلى من ثبتت القلم في أصابعي وأشغل في دربي شموع الفرح، إلى
من كان السد القوي في السراء والضراء
✚ إلى من كان رمز الصمود والعطاء
✚ إلى من كان قدوة في التربية والأخلاق، أبي حبيبي حفظك الله
وأطال عمرك
✚ إلى إخوتي وأخواتي
✚ إلى كل قريب وبعيد من وقف إلى جانبي ولو بكلمة طيبة
✚ إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم صفحتي

مرورة

ملخص الدراسة

ملخص باللغة العربية:

تعد المحاسبة العمومية من أوليات الدولة، حيث عملت هذه الأخيرة على تطويرها بما يتلاءم والتطورات الاقتصادية الحاصلة في الدولة ووظائفها. وتعتبر المحاسبة العمومية نظاما محاسبيا يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري غير الهادف للربح. وهدفت هذه الدراسة للنظر إلى واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث تم تناول في الجانب النظري الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر ومعايير الدولية للقطاع العام. أما الجانب التطبيقي فقد تمحور حول الدراسة الميدانية لهذا الموضوع، وقد اعتمدنا على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وقمنا على توزيعه على مجموعة من المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف، على مستوى وزارة المالية بالجزائر، إضافة إلى أساتذة جامعيين.

كلمات مفتاحية:

المحاسبة العمومية، الإصلاح المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

Abstract :

Public accounting is one of the country's priorities. Where the latter worked to develop them as appropriate And the economic developments in the state and its functions. Public accounting is an accounting system It governs financial activity For public sector units Of a non-profit administrative nature. This study aimed at The reality of reforming the public accounting system in accordance with international accounting standards. We dealt with the theoretical side The legal framework For public accounting in Algeria And a system reform project Public accounting in Algeria, As for the practical side Centered on the field study of this topic We relied on the questionnaire As a tool for gathering information Using a program Statistical Package for Social Sciences (SPSS). And we distributed it to a group of Public accountants. The two commanders to spend, University Professors in the State of Algérie .

Key words :

Public Accounting .Accounting Reform .International public Secteur Accounting Standard .

فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتوى |
|--|--|
| | البسمة |
| | الدعاء |
| | شكر وعرهان |
| | ملخص الدراسة |
| أ- د | فهرس المحتويات |
| هـ | قائمة الجداول |
| و | قائمة الأشكال |
| ز | المقدمة |
| الفصل الأول: | |
| الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية | |
| 2 | تمهيد |
| 3 | المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية |
| 3 | المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية |
| 5 | المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية |
| 7 | المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية |
| 15 | المبحث الثاني: مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية |
| 15 | المطلب الأول: مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية |
| 18 | المطلب الثاني: التميز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية |
| 21 | المبحث الثالث: الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية |
| 22 | المطلب الأول: ماهية الأساس النقدي |

| | |
|---|--|
| 25 | المطلب الثاني: ماهية أساس الاستحقاق |
| 27 | المطلب الثالث: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق |
| 29 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS | |
| 31 | تمهيد |
| 32 | المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS |
| 32 | المطلب الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام |
| 38 | المطلب الثاني : مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS |
| 40 | المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام |
| 43 | المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق |
| 43 | المطلب الأول: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية |
| 46 | المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة |
| 51 | المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية |
| 54 | المطلب الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الإستهقاق |
| 58 | المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس |

| | |
|---|--|
| | النقدي " |
| 58 | المطلب الأول: الإفصاحات الإجبارية وفق الأساس النقدي |
| 61 | المطلب الثاني: الإفصاحات الإضافية الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي |
| 63 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثالث: | |
| الدراسة الميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر | |
| 65 | تمهيد |
| 66 | المبحث الأول: التعريف بوزارة المالية |
| 67 | المطلب الأول: المهام والأهداف الاستراتيجية لوزارة المالية |
| 73 | المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية المنشأة من طرف الجزائر |
| 74 | المبحث الثاني: الدراسة الميدانية |
| 75 | المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية ومقترحاتها |
| 90 | المطلب الثاني: نتائج الدراسة على ضوء الفرضيات |
| 91 | خلاصة الفصل |
| 93 | خاتمة عامة |
| 97 | قائمة المراجع |
| 101 | الملاحق |

قائمة

الجدول

| الصفحة | إسم الجدول | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 74 | يوضح درجات الخيارات لاستمارة الاستبيان | 01 |
| 76 | يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير الجنس | 02 |
| 77 | يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير السن | 03 |
| 78 | توزيع المبحوثين على أساس متغير المستوى التعليمي | 04 |
| 79 | توزيع المبحوثين حسب متغير الوظيفة | 05 |
| 80 | توزيع المبحوثين على أساس متغير الخبرة | 06 |
| 82 | توزيع المبحوثين على أساس متغير قطاع العمل | 07 |
| 83 | يبين واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري | 08 |
| 85 | يبين متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية | 09 |
| 87 | يبين أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر | 10 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| 69 | الملحق رقم 01 الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة | 01 |
| 72 | الملحق رقم 02 الهيكل التنظيمي لوزارة المالية الجديد | 02 |

الجانب التطبيقي

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 76 | يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير الجنس | 01 |
| 77 | يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير السن | 02 |
| 78 | توزيع المبحوثين على أساس متغير المستوى التعليمي | 03 |
| 80 | توزيع المبحوثين حسب متغير الوظيفة | 04 |
| 81 | توزيع المبحوثين على أساس متغير الخبرة | 05 |
| 82 | توزيع المبحوثين على أساس متغير قطاع العمل | 06 |

المقدمة

مقدمة عامة:

أثار موضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر فضول الباحثين بشكل ملفت خلال السنوات الأخيرة ، حيث ازداد اهتمام المؤلفين بالقطاع العام مع تبني هذا الأخير للعديد من التوجهات التي كانت تميز منظمات الأعمال، فأصبحت الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في العديد من البلدان أنظمة محاسبية على أساس الاستحقاق وقوائم مالية مستتبطة من المحاسبة المالية في القطاع الخاص تحت مظلة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي يطورها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB، وقد بلغ هذا الاهتمام أشده في الجزائر مع إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في سبتمبر 2018 الهادف لإصلاح أنظمة الميزانية والذي يمتد لإصلاح نظام المحاسبة العمومية.

أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة نظرا للمكانة التي تحتلها المحاسبة العمومية في المؤسسات الحكومية وإبراز الدور الفعال الذي يلعبه النظام المحاسبي، حيث يقوم هذا الأخير بتوثيق واثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

كما تتجلى أيضا أهمية هذه الدراسة للتطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي وضرورة التقييد بها في عملية الانتقال والتطبيق الشامل والحقيقي لها، بالإضافة إلى أهمية تحديد وتقييم الآثار الناتجة عن تقويم هذه المعايير.

مبررات اختيار الموضوع:

1. الأسباب الشخصية :

- التعلق بالرغبة في تنمية المعرفة الذاتية
- ارتباط موضوع الدراسة بطبيعة التخصص المدروس في المدرسة (محاسبة ومالية)
- الميول والرغبات الشخصية في تناول الموضوع

2. الأسباب الموضوعية:

من أهم الأسباب الموضوعية التي دفعتني إلى اختيار الموضوع هي:

- توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- حداثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة.
- الأهمية الكبيرة التي تحوزها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كل من الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية باعتبارها أكثر أداة انعكاسا على تقييم أداء المؤسسة العمومية.
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في المدرسة.

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعريف بالمحاسبة العمومية من خلال إعطاء مفاهيم نظرية عنها
- تقديم معايير المحاسبة الدولية للقطاع وفق أساس الاستحقاق
- بيان أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية
- تسليط الضوء على أسس ومبادئ المحاسبة العمومية الحديثة في العالم

الدراسات السابقة:

1. جابي آمنة هناء، أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة

العمومية في الجزائر، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير الدولية المحاسبية

الدولية للقطاع العام في الجزائر، وتتمثل أهم نتائج هذه الدراسة في الآتي:

- أصبحت المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والمستوحاة بشكل كبير في

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثابة اللغة المحاسبية العلمية المتعارف عليها في مختلف

أنحاء العالم

- ضرورة مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي

2. نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكيف وإصلاح نظام المحاسبة

العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم لمعايير المحاسبة للقطاع العام، وتتمثل أهم نتائج

هذه الدراسة في :

- تمثل معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام، القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية

للمنظمات الحكومية والإدارات العمومية على أساس الاستحقاق الكامل بهدف تسيير المال العام

وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي.

3. خالد جمال الحجارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال

العام، تهدف هذه الدراسة على التعرف على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالجزائر

وتتمثل أهم نتائج الدراسة في:

- آلية إصدار هذه المعايير

- التطرق إلى الميزات التي تتحقق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كذلك المحددات والانتقادات التي توجه لهذه المعايير .

الإشكالية:

يعتبر إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لما يوافق المعايير المحاسبية الدولية خطوة هامة ستفتح المجال للعديد من التغيرات في منطق التسيير وفي دور المحاسبة. ورغم مشكلة التطبيق المتوقعة مثل تكلفة التغيير المحاسبي، فإن هذا التوجه يعتبر خطوة سليمة في سبيل تعزيز الرقابة على الأموال العامة وترشيدها، انطلاقا من ذلك يمكن صياغة السؤال المركزي لهذه الدراسة كما يلي:

ماذا عن واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري، وما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية الموالية :

- ما هو واقع نظام المحاسبة في الجزائر، وما مجال تطبيقها ومكوناتها؟
- ما هو مجال تطبيق أهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟
- ما هي أهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في سياق عصرنه نظام المحاسبة العمومية؟

- ما هو أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

فرضيات الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات الآتية :

- يتطلب إصلاح نظام المحاسبة العمومية بيئة اقتصادية ومالية وتكنولوجية وتنظيمية ملائمة، إضافة إلى صدور نصوص تشريعية وتنظيمية ومورد بشري هائل.
- تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيحسن من جوده الإبلاغ المالي في القطاع العام

الجزائري

المنهج المتبع:

يتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي الذي يعتمد على أسلوب جمع البيانات والمعلومات عن الحالة المدروسة ومحاولة تحليلها، وذلك بغرض تكوين خلفية للدراسة، ويعتبر هذا المنهج الأنسب لدراسة هذا الموضوع، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية للمحاسبة العمومية وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

كما يتم الاعتماد على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي من خلال التعرف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وذلك بتوزيع استبيان واختبار الفرضيات.

هيكل الدراسة:

للإحاطة بكل جوانب الموضوع وتحقيق أهداف البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة، يتم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي، حيث يتناول الفصل الأول الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية، تمتد معالجته من خلال ثلاثة مباحث، الأول هو ماهية المحاسبة العمومية من خلال تقديم تعاريف لها وتقديم خصائصها وأعوانها، والمبحث الثاني يتطرق إلى مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية ، والمبحث الثالث يعالج أسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية.

أما الفصل الثاني فيأتي بعنوان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث يندرج تحته ثلاثة مباحث يتناول المبحث الأول ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والثاني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق والثالث معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.

ويختص الفصل الثالث بدراسة تطبيقية حول الموضوع إذ يتناول المبحث الأول تقديمًا عامًا حول الهيئة المسؤولة عن الإصلاحات وهي وزارة المالية. وجاء المبحثان الأخيران لتتناول الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل النتائج واختيار الفرضيات.

الأدوات المستخدمة :

سعيًا منا لإثراء هذه الدراسة تم الاعتماد على الكتب والمصادر والمراجع بالعربية والمجلات والمقالات في الجانب النظري، واعتمدنا برنامج التحليل باستخدام برنامج spss .

صعوبات الدراسة:

- نقص بالنسبة للدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال نظام المحاسبة العمومية وخاصة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
- وجود عراقيل في توزيع استبيان بسبب الظروف الصحية التي عرّفها البلاد " فيروس كورونا" كوفيد 19.

الفصل الأول:

الإطار النظري والقانوني

للمحاسبة العمومية

تمهيد :

شهد مفهوم المحاسبة العمومية تطورا من أجل مواكبة التطور المتمثل في حياة الدولة ووظائفها، بما في ذلك الاقتصادية، وما ينجز عليها من زيادة ملحوظة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، زيادة إلى ذلك نمو حجم الإيرادات واختلاف منابعها ومصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، حيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام .

في هذا المجال، تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، ومن هذا الأخير فإن من سمات تداول المال العام أجبرت العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي من مميزات نشاط الوحدات الحكومية، من أجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الواضح والدقيق وتسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه المتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وذلك عن طريق تكييف المحاسبة الاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لترقية نظام محاسبي ذو معنى لتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى 3 مباحث:

- ماهية المحاسبة العمومية؛

- مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينهما وبين المحاسبة المالية؛

- الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه، وهذا ما يجعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وقد تطرق منهم إلى تعريفها وخصائصها، أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

أدى تطور النشاط الحكومي وتوسع نطاقه إلى مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن، وتعددت تعاريفها وسنعرض العديد منها كالتالي :

1. التعريف القانوني:¹

طبقا للقانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية في مادته الأولى والثانية على ما يلي : " يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات طابع إداري، كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات ".¹

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، " قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية " ، المؤرخ في 24 محرم 1411 بـ15 أوت 1990 المادة (1و2)

التعريف التقني:

تقنيا تعرف بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية، غير أن هذا التعريف ضيق يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنيه عرض حسابات الهيئات العمومية، غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم¹.

التعريف الإداري للمحاسبة العمومية:

من وجهه نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية على أنها قواعد عرض الحسابات العمومية على أنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين، غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدودا كون السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف، وكذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية².

وقد تم تعريف المحاسبة العمومية بأنها:

المحاسبة العمومية: تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمه غرض أو أغراض المؤسسات الغير الاقتصادية، أي المؤسسات ذات الطابع الإداري تعود في وصايتها القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة...) ويسميتها البعض بالمحاسبة الموازناتية.

¹ منصورى الزين، "المحاسبة العمومية" محاضره بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب، البلدية الجزائر، ص 10

² المرجع نفسه، ص 18

لأنها تبنى على الموازنة بين الإيرادات والنفقات فهي بالتالي محاسبة متميزة تقوم على تسيير الإيرادات الموفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الإيرادات العامة (القطاع الحكومي) لذلك تحكمها إجراءات وميكانزمات خاصة.¹

تعريف هيئة الأمم المتحدة: المحاسبة العمومية تخصص بقياس (تبويب وتقييم) ومعالجة وتوصيل ومراقبه وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام.²

هي إحدى فروع المحاسبة تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومات.³

وبعد معرفه المفهوم وماهية المحاسبة العمومية سنقوم بالتطرق إلى خصائص نظام المحاسبة في الآتي:

المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من أنواع المحاسبات الأخرى وأهم هذه الخصائص تتمثل في:

- نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل: الأمن، الدفاع عن العدالة، والصحة العامة، كما تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل أو مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤداة.⁴

¹ بن يوسف خلف الله وقويدر معاش، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (Ipsas)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية 91 (2)، جامعة أفلو

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية، مدخل معاصرة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص05

³ خبيطي خضير، مونة يونس " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (Ipsas) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري " المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 02-2016 (الجزائر).

⁴ إبراهيم السيد المليحي المحاسبة في الوحدات الحكومية مصر الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2002، ص3

• لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المتخصصة لها سنويا بحيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية، الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة¹.

• النظام المالي الموحد، فهو مستمد التعليمات المالية الصادرة من السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية.

• الملكية العامة للوحدة العمومية لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتمليكها ويمكن تقييم الوحدات العمومية إلى:

1. وحدات غير إدارية: وهي الوحدة التي تحصل إيرادات تفوق مصروفاتها مثل مصلحة الجمارك.
2. وحدات غير إدارية: وهي الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات أو تحقيق إيرادات ضئيلة القيمة نسبيا مثل قطاعات الدفاع الصحة و التعليم.

• الشخصية الاعتبارية مفقودة في الوحدات العمومية، حيث أن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى، وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة.

• العلاقة النسبية بين الإيرادات والمصروفات معدومة، فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر.

• تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام، كما أن المحاسبة العمومية تتضمن معايير وإجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى، وأيضا لا يمكننا التفرقة بين المصروفات الإدارية².

¹ إسماعيل حسن أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص35.

² عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص42.

- أحكام الرقابة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وبعد التعرض إلى الخصائص الأساسية والثانوية للمحاسبة العمومية، سوف نستعرض أعوان المحاسبة العمومية في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانوناً، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي:

• الأمر بالصرف;

• المحاسب العمومي;

• المراقب المالي.

1- الأمر بالصرف

1-1- تعريف الأمر بالصرف

وفقاً لنص المادة 23 من القانون 90_21 المتعلق بالمحاسبة العمومية "يعد **أمر** بالصرف كل

شخص طبيعي مؤهل قانوناً باسم هيئة عمومية لتنفيذ العمليات المالية المشار إليها في المواد 19/17/16

21/: الالتزام، الإثبات، التصفية، إصدار أوامر الدفع أو التحصيل " ¹.

1-2- أنواع الأمرين بالصرف:

¹ المادة 23 من القانون 90 / 21 مرجع سبق ذكره

حسب المادة 25 من القانون 90_21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن تصنيف الأمرين بالصرف

إلى الأمرين بالصرف الرئيسيين الأمرين بالصرف الثانويين¹.

1-2-1- الأمر بالصرف الرئيسي: بناء على نص المادة رقم 26 من القانون 90_21 المتعلق

بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للنفقات الموالية² :

• المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة

• الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة من ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة، إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية

• الولاية من خلال تنفيذهم لميزانية الولاية

• رؤساء المجالس الشعبية البلدية عند تنفيذ ميزانيه البلدية

• كل مسؤولي مؤسسة إدارية ذات طابع إداري

• المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من الميزانية الملحقه.

1-2-2- الأمر بالصرف الثانوي:

حسب المادة 8 من المرسوم 91_313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات

المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون فإن " الأمرين بالصرف الثانويون هم

¹ المادة 25 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

² المادة 26 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين"¹.

1-2-3- الأمر بالصرف الوحيد:

يعتبر الوالي بالصرف رئيساً وحيداً في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعته تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر انجازها على مستوى الولاية وتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

1-3- مهام الأمر بالصرف

نص القانون 90_21 في المواد 16/17/19/20/21 على العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف كما يلي:

- **الإثبات:** الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي، أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً لأحكام القانون².
- **التصفية:** هو تحديد المبلغ الدقيق والحقيقي الواجب أدائه بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين وحلول أجله³.
- **الالتزام:** الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين⁴.

¹المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 91_313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمتلكها الأمرين بالصرف

والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها

² المادة 16 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

³المادة 17 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

⁴المادة 19 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

• الأمر بالتحصيل: عملية تحصيله هي المرحلة المحاسبية في تنفيذ الإيرادات، وهو الإجراء الذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي، حيث يوجه الأمر بالصرف أمر بتحصيل الإيراد ويرسله إلى المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل، ويتم قبول تحصيلها من طرف المحاسب العمومي بعد التحقيق من الترخيص بذلك قانونياً¹.

يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي بموجبه يتم دفع النفقات العمومية².

2. المحاسب العمومي:

يعتبر المحاسب العمومي من بين الأعوان المتدخلون في تنفيذ العمليات المالية.

1.2. تعريف المحاسب العمومي:

حسب المادة 33 من القانون 90 _ 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية " يعد محاسباً عمومياً كل

شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات المالية " التالية³:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات;
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها;
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد;
- حركه حسابات الموجودات.

¹ المادة 20 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

² المادة 21 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

³ المادة 35 من القانون 21_90 مرجع سبق ذكره

2.2. أصناف المحاسبين العموميين:

يمكن أن نميز بين نوعين من المحاسبين العموميين وهما المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب

الثانوي:

• المحاسب العمومي الرئيسي:

ذكرت المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91_313 أنه " يتمتع بصفه المحاسبين العموميين

الرئيسيين التابعين للدولة" كل من:¹

- أمين الخزينة المركزي;
- العون المحاسب المركزي للخبزينة;
- أمين الخزينة الولائي;
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقه.

• المحاسب العمومي الثانوي:

تختلف مهام المحاسب الرئيسي عن المحاسب الثانوي في أن هذا الأخير يمنح له صلاحيات في

مجال معين مثل قابض الضرائب الذي يتكلف بالمجال الجبائي.

وحسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91_313 نذكر ما يلي:²

✓ قابض الضرائب;

✓ قابض أملاك الدولة;

✓ قابض الجمارك;

¹المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91_313 مرجع سبق ذكره

²المادة 32 من المرسوم أعلاه.

✓ قابض البريد والمواصلات;

✓ أمين الخزينة البلدي;

✓ أمين خزينة المؤسسات الصحية.

3.2. مسؤولية المحاسب العمومي:

للمحاسب العمومي عدة مسؤوليات نذكر منها ما يلي:¹

- حسب المادة 38 من القانون رقم 21_90 "فان المحاسبون العموميون مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة لهم";
- حسب المادة 41 من القانون 21_90 " تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيها إلى تاريخ انتهاء مهامه";
- حسب المادة 45 من القانون 21_90 من القانون " يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة على سندات الإثبات ووثائق المحاسبة";
- مسؤولية تأديبية مسؤولية جزائية ومسؤولية مدنية.

3. المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي من الأعوان المتدخلون في كل مرحلة من مراحل إعداد العمليات المالية، لكن في حدود الصلاحيات التي يخولها له القانون.

¹ المواد 45،41،38،من القانون 21_90،مرجع سبق ذكره.

1.3. تعريف المراقب المالي:

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على بطاقة الالتزام التي يحررها الأمر بالصرف وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون.

كما يمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأمر بالصرف، فهو بمثابة مستشار مالي وله مهمة المراقبة المسبقة لعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات.¹

2.3. مهام المراقب المالي:

المادة 58 من القانون 90_21 تحدد مهام المراقب المالي كما يلي:²

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به;
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات;
- إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف النفقات و بالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة;
- التحقق مسبقا من وجود اعتمادات كافية لتغطية الالتزامات;
- تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.

هناك بعض العمليات لا تتطلب التأشيرة المسبقة للمراقب المالي:

○ الصفقات العمومية التأشيرة تأتي عن طريق لجنة الصفقات العمومية، ولكن يؤشر عليها فقط

من أجل تسليمها;

¹ المادة 2 من المرسوم التنفيذي 11_381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصلحة المراقبة المالية.

² المادة 58 من القانون 90 _ 21 مرجع سبق ذكره.

- الاعتمادات المتعلقة ببرامج خاصة أو قطاعات معينة (مثلا حسابات التخصيص الخاص)؛
- بإضافة إلى الأعوان الثلاث الذين يقومون بتنفيذ العمليات المالية هناك عون آخر هو وكيل الصرف.

تعريف وكيل الصرف:

يعتبر وكيل الصرف عون من أعوان تنفيذ ميزانية المؤسسة أو الهيئة العمومية، وهو موظف يوكله الأمر بالصرف ببعض التصرفات القانونية واستعمال السيولة النقدية المعمول بها في المحاسبة العمومية، وتمثل وكالات الصرف إجراء استثنائيا يمس صنف من الإيرادات والنفقات التي لا يمكنها نظرا لحالتها الإستعجالية انتظار الآجال الطبيعية والتصفية والأمر بالصرف.

تعيين وكيل الصرف:

يتم إنشاء وكالة وكذا اقتراح وكيل الصرف من طرف الأمر بالصرف وتحديد مهام وكيل الصرف وفق قرار إنشاء وكالة الصرف الصادرة عن الوزارة المكلفة بالمالية واقتراح من الأمر بالصرف و بموافقة الوزارة الوصية.

المبحث الثاني: مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية

للمحاسبة العمومية عدة مجالات لتطبيقها وهذه المجالات لا بد أن تدر بعوائد من خلال تحقيق الأهداف المرغوب الوصول إليها، وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية.

المطلب الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية وأهدافها

1. مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أما الجانب المادي يخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية والمحاسبية.

1.1 الجانب العضوي (الهيئات العمومية):

الهيئة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 21_90 المؤرخ في 15 أوت 1990 وهي " الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانية الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".

إنما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل: المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية للمواطنين وفرض الالتزامات عليهم.

كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية كمفهوم المحاسبة عن بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

2.1. الجانب المادي (العمليات المادية والمحاسبية) :

وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيه الهيئات العمومية من طرف الأمرين والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بصفه عامه بما يلي:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات
- تسير الممتلكات
- انجاز عمليات الخزينة
- مسك المحاسبة

2. أهداف المحاسبة العمومية:

- التنظيم المحاسبي من خلال تبيان مهام والتزامات أعوان المحاسبة العمومية(الأمر بالصرف، المحاسب العمومي)¹.
- تسجيل ، تبويب وتجميع العمليات المالية للدولة
- فرض الرقابة القانونية والمالية(إيرادات، نفقات) من طرف الجهات المعنية(المراقب المالي، مجلس المحاسبة) وهذا من أجل الحفاظ على المال العام ومكافحة الفساد المالي.
- إظهار المركز المالي للمؤسسات العمومية، ولاسيما مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط
- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب

¹ خبيطي خضير، مونة يونس " افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (Ipsas) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري " المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، عدد 02-2016 (الجزائر) .

- تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام، وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة، وفي هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة في ما يلي:
- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات، وذلك عن طريق " تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات، وأغراض الموازنة وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.
- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية، ورسم سياستها واتخاذ القرارات المتعلقة بها بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.
- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة عن أنشطة حكومية.
- إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع والاختلاس، أو سوء الاستخدام وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها"
- إضافة إلى ذلك يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما:

- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح كامل عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد والنظم المالية¹.

وبعد تحديد جميع أهداف المحاسبة العمومية سنتطرق في المطلب الموالي إلى التمييز

بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية .

المطلب الثاني : التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

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

وهو ما سنوضحه من خلال المميزات المشتركة والمختلفة لها بين المحاسبين .

1. أوجه التشابه :

يمكن عرض أهم أوجه التشابه بين النظامين في النقاط الموالية :

1. مبدأ التكلفة التاريخية:

يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية، ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث أنه تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات والنفقات في كليتيهما بوحدات نقدية متجانسة مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغيير في مستويات الأسعار " .

¹ زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس 2013_2014

2. الفترة المحاسبية:

يتفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة واستقلال السنوات المالية، بحيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية في حين أن توقع الإيرادات والنفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح يكون لمدة سنة.

3. الدورة المستندية :

يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية، وإن اختلفت في الشكل والمسميات¹.

4. مبدأ القيد المزدوج:

يطبق كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات، ويقوم هذا المبدأ على أساس أنقيد العمليات المالية يتم عن طريق التسجيل في جانبين متساويين مختلفين أحدهما دائن والآخر مدين، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية.

5. مبدأ ثبات وحده القياس:

يتم استخدام الوحدة النقدية كوسيلة لإثبات العمليات المالية لكلا النظامين مع ثبات قيمتها بغض النظر عن تغيرات قدرتها الشرائية.

¹ زهير شلال ، مرجع سبق ذكره.

6. توفير البيانات المالية:

كل من النظامين يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية.

II. أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من النظامين، ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي:

1. أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية من حيث الطبيعة

القانونية:

قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة الخاصة، فإنها قبل كل شيء عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا الترميم المحاسبي مثل ما هو الشأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.¹

2. من حيث الأهداف:

ترمي المحاسبة العمومية (الحكومية) أساسا إلى التحقق من قانونية شرعية أو نظامية العمليات المالية بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى، فبالنسبة إلى الهيئات العمومية أو الحكومية تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للنشر، الجزائر 2003، ص 19

تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة بالمقابل فإنما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريق التي يستمدون منها أرباحهم أو فوائدهم.

3. من حيث مجال التطبيق:

الملاحظة أن المحاسبة الحكومية كانت ولا تزال تعتبر أساس المحاسبة النقدية أو متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموعة الأصول والخصوم للمؤسسة ولعل السبب الرئيسي في عدم توسيع مجال تطبيق المحاسبة العمومية أو الحكومية على الرغم من محاوله ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم ممتلكات الدولة والهيئات الحكومية أو العمومية الأخرى، وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة مركزها المالي.

المبحث الثالث: الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية

تختلف الأسس المحاسبية في تسجيل الإيرادات والنفقات العمومية، وتتعدد من دولة لأخرى فكل دولة تطبق الأساس الذي يتلاءم مع طبيعة أنشطتها ويعود هذا الاختلاف إلى عدة عوامل أهمها: "الأهداف التشغيلية للوحدة العمومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها وعلى درجة ونوع المساءلة، وعلى أهداف التقارير المالية واحتياجات مستخدمي البيانات والتقارير المالية .

يمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها: " مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث بأغراض الإبلاغ المالي " .

وفي هذا الإطار، يتناول هذا المبحث دراسة وتحليل مختلف الأسس المحاسبية مع التركيز على بيان أثر تطبيقها على المحاسبة العمومية في وحدات القطاع العام.

المطلب الأول: ماهية الأساس النقدي

يعتبر الأساس النقدي الأساس الشائع جدا في القطاع العام، وهو مستخدم منذ فترة طويلة في كثير من دول العالم، وفيما يلي سنتطرق إلى مفهومه، مزاياه وعيوبه.

الفرع الأول: مفهوم الأساس النقدي

يطلق هذا المفهوم أحيانا بالمحاسبة المستندة إلى الأساس النقدي أو الاعتراف بما يتم قبضه من إيرادات أو دفعه من مصروفات بغض النظر عن كونها تخص الفترة المحاسبية، أو لا تخصها ويعني هذا المفهوم بالاعتراف بالعمليات المالية النقدية فقط، إذ أن محور الأساس النقدي يدور حول القبض والصرف أو تحقيق العملة النقدية، ويطلق عليه أحيانا حساب الخزانة أو قاعدة الربح النقدي.

فموجب هذا الأساس تقوم المنشأة بتسجيل العمليات المالية خلال الفترات التي حدثت بها الأنشطة الاقتصادية النقدية التي أثرت على تلك العمليات وبشكل أكثر دقة فان لغايات احتساب نتيجة أعمال المنشأة فإن الإيرادات يتم الاعتراف بها عند قبضها، كما أن المصروفات يتم الاعتراف بها عند دفعها¹.

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرف الأساس النقدي على أنه ذلك الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات وغيرها من الأحداث فقط عند استلام أو دفع النقدية.

على ضوء ما سبق يمكن تعريف الأساس النقدي على أنه ذلك الأساس المحاسبي الذي بموجبه يتم تسجيل العمليات التي تم دفع استلام قيمتها النقدية، أي أنه لا يعترف بالإيرادات إلا عند استلامها فعلا،

¹ خالد جمال الحجرات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دار صفاء للنشر والتوزيع 2018، ص 51، 52

وكذلك النفقات لا يعترف بها إلا إذا دفعت فعلا بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة.

و غالبا ما تجد الأساس النقدي مطبق في وحدات القطاع غير هادفة الربح في إيرادات ونفقات الدولة لا توجد بينهما نسبة، مما يجعل هذا الأساس لها حيث يكون الهدف من النظام المحاسبي هو متابعة تحصيل إيرادات وصافي النفقات بموجب ما جاء في الموازنة العامة للدولة، ومن ثم إظهار المركز المالي وما تحقق من فائض أو عجز نقدي في قائمة الحساب الختامي للدولة على أساس المؤسسات التجارية الهادفة للربح لا يمكنها تطبيقه، وكما هو معروف ما من أسلوب عمل إلا وله مزايا وعيوب لذلك سوف نبين فيما يلي كل من مزايا الأساس النقدي وعيوبه.

الفرع الثاني: مميزات الأساس النقدي

يحظى الأساس النقدي بالعديد من المزايا التي نوضحها فيما يلي¹:

- سهوله التطبيق باعتبار عدم وجود تسوية في نهاية السنة
- يعتبر أكثر الأسس موضوعية، حيث يتعامل مع عمليات قد حدثت ولا مجال لإدخال التقدير فيها
- الوضوح والبساطة، بحيث تكون العبرة في التعامل مع العمليات المالية بالقبض والدفع
- الدقة في إعداد الحسابات الختامية
- عدم استخدام الطرق الحكيمة والاجتهادية
- سهولة لتنفيذ عملية التدقيق.

¹ خالد جمال الحجرات، مرجع سابق، 2018، ص34

الفرع الثالث: المآخذ على الأساس النقدي

على الرغم من مزايا هذا الأساس إلا أنه لا يخلو من العيوب وتتمثل في:

- عدم العمل بمفهوم الملكية العامة أو صافي الأصول والتي تعبر، بمفهومها البسيط عن الفرق بين الأموال المتوفرة والمطلوبات عليها أو الموجودات التي يتم تمويلها تمويلًا داخليًا من قبل الملاك
- الاختلال في نتائج الفترات المحاسبية بسبب تحميل الفترات بأكبر أو أقل من ما يجب تحميلها إياه، أو تخصيص الإيرادات لفترات على حساب فترات أخرى، حيث أن العبرة تتصرف على عمليتي القبض والدفع النقدي دون النظر إلى كون المقبوضات أو المدفوعات النقدية تخص الفترة المحاسبية أم لا، ويترتب على ذلك عدم استقلالية الفترات المحاسبية بسبب عدم العمل بمفهوم المقدمات والمستحقات

- عدم الدقة في احتساب النتائج المتعلقة بالقوة المحاسبية
- عدم شمولية الأساس النقدي، حيث أنه لا يمثل أساس محاسبي شامل باعتبار التركيز على القبض والدفع فقط

- فقدان عملية الرقابة المالية في الحساب الختامي باقتصره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة لا يظهر ما أسفر عنه تنفيذ التعليمات المالية

- لا يوجد حاجة لإجراء التسويات الجردية
- كذلك يؤدي تطبيق الأساس النقدي إلى غياب مفهوم المقابلة، المحاسبي وعدم العمل به، ويعني مقابلة الإيرادات التي تخص فترة معينة بالمصروفات التي تم تحملها لاكتساب هذه الإيرادات، حيث أن هناك علاقة سيئة بين الإيرادات والمصروفات، حيث ينظر إلى الإيرادات على أنها انجازات و ينظر إلى المصروفات أنها المجهودات التي تحملها لتحقيق الانجازات.

المطلب الثاني: ماهية أساس الاستحقاق

كما هو معروف فإن أساس الاستحقاق هو الأساس المطبق في الوحدات التجارية التابعة للقطاع الخاص، حيث يبين أنه لا يمكن لهذه الوحدات تطبيق الأساس النقدي فهو ليس في صالحها و كما هو الحال في القطاع الخاص فقط، بدأت الدراسات تلوح في الأفق في بداية التسعينات حول إمكانية تبني أساس الاستحقاق تدريجيا في القطاع العام، أيضا نظرا لقصور الأساس الذي في تحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة وعدم قدرته على التلاعبات والفساد المالي والإداري، وفي ما يلي نقدم مفهوم أساس الاستحقاق، ومزاياه، وعيوبه.

الفرع الأول: مفهوم أساس الاستحقاق

يعنى هذا المفهوم بالعمليات المالية التي تخص الفترة المحاسبية بغض النظر عن العمليات النقدية المتعلقة بالقبض والدفع النقدي، ويعتبر أساس الاستحقاق بمثابة حجز الزاوية الذي تقوم عليه التسويات الجردية فموجب هذا الأساس فإن الإيرادات يتم الاعتراف بها عند تحققها أو اكتسابها سواء تم قبضها أو لم يتم، كما أن المصروفات يتم الاعتراف بها عند تحملها سواء تم دفعها أو لم يتم، وهذا المفهوم هو الذي يتم العمل به عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل المنشآت في قطاع الأعمال وكذلك منشآت الأعمال الحكومية¹.

على ضوء ما سبق، يمكن تعريف أساس الاستحقاق على أنه ذلك الأساس المحاسبي الذي يقوم بتسجيل الإيرادات على أساس تاريخ استحقاقها سواء حصلت أو لم تحصل، وكذلك الأمر بالنسبة للنفقات سواء دفعت أو لم تدفع فهو يختلف على الأساس النقدي في توقيت حساب المعاملات.

¹ جمال خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 56.

الفرع الثاني : مميزات أساس الاستحقاق

يحظى أساس الاستحقاق بمجموعة من المميزات نذكر منها :

- الثقة في احتساب نتائج الأعمال التي تخص الفترة المحاسبية
- سهوله إجراء المقارنة بين الفترات المحاسبية على أسس سليمة
- يمثل أساس محاسبي شامل يتوافق مع ما يتضمنه علم المحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية IFRSSs ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASSs

- سهولة إجراء عملية الرقابة المالية
- عدم تداخل نتائج الفترات المحاسبية

الفرع الثالث: المآخذ على أساس الاستحقاق

يعاب على أساس الاستحقاق أنه:

- غير موضوعي : حيث يدخل فيه عنصر التقدير الذاتي المبني على الاعتبارات الشخصية مثل: حالات جرد المخازن وتقييمها وجرد الديون المستحقة.
- معقد وباهظة تكاليف ونظر لتعقيده فإنه يتطلب عدد كبير من معدي ومراجعي الحسابات الحكومية ذوي المهارات المحاسبية الفائقة لتكون أحكامهم موضوعية
- مصمم لقياس الربح وهو مفهوم لا معنى له إلى حد كبير في القطاع العام
- يبقى الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة مدة طويلة حتى تتم تسويتها، والذي قد يؤدي إلى صعوبة الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار

- يشوه المركز النقدي ويحدث خلل في الرقابة على السيول النقدية بسبب اشتغال الحسابات على معلومات محاسبة عن المستقبل والتي قد لا يحدث إنفاقها أو تحصيلها
- سهوله إجراء العملية التدقيقية وتعقد إجراءاتها¹
- زيادة تدخل التحكم الشخصي أو ما يطلق عليه حاليا Personnel judgement وخصوصا في اختيار البدائل المحاسبة التي تتعلق معظمها بأسس القياس والاعتراف والمعالجة وتدخل التقدير فيها.

المطلب الثالث: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

ساد الاعتقاد لفترة طويلة من الزمن أن الأساس النقدي هو الأفضل والأنسب للقطاع العام ، إلا أنه في الآونة الأخيرة، ونظرا للتطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية وطرق إعداد الموازنات العامة للدول وزيادة الإنفاق العام وزيادة المسؤوليات العمومية، فإن هذا الأساس لم يعد يفي بالغرض، حيث أنه لا يوفر معلومات عن الأصول والخصوم ولا عن عناصر التكاليف المختلفة.

كما أنه لا يعكس المركز المالي الحقيقي ولا يقدم رؤية على المدى القصير للمالية العامة في التقارير المالية الأولية، وقد أقيمت العديد من المناقشات حول أهمية التحول من الأساس النقدي نحو أساس الاستحقاق، والذي يعتبر كجزء من اعتماد مبادئ التسيير العمومي الجديد NPH ، ولاقت فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام أصداء واسعة وقبول من مختلف أنحاء العالم، وزادت الأصوات المطالبة بضرورة القيام بإصلاحات شاملة في الممارسة المحاسبية في القطاع العام.

¹ أمانة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام Ipsas في نظام المحاسبة العمومية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، 2019/2018

لذلك ظهر استخدام أساس الاستحقاق في القطاع العام وتحديدا في نهاية الثمانينات، وأصبح حاليا هو المهيمن على النظم المحاسبية، لاسيما في الدول المتقدمة على غرار نيوزيلندا والتي تعد السبّاقة في تبنيها وتليها أستراليا وباقي الدول، حيث أثبت جدارته في تحقيق أكبر قدر من الشفافية والمساءلة ، وتوفير معلومات أفضل لصنع القرار وقياس وتجمع الأداء، وتلتجئ الدول عادة إلى تطبيقه من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المعدة وفقا له والتي من شأنها تحسين نوعية التقارير المالية وتوفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية تساعد كثيرا في عملية اتخاذ القرارات.

صحيح أن تكلفة أساس الاستحقاق باهضة جدا ، غير أن تكاليف عدم إتباعه أبهظ فالأنظمة المحاسبة يجب أن تنتج تقارير مالية ذات شفافية ، وهذا ما يتحقق بتبني أساس الاستحقاق.

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانية، والعمليات التي تشمل عمليات تنفيذ النفقات والإيرادات وعمليات الخزينة، وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الخصائص من حيث أنها لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تأدية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، كما أن للمحاسبة العمومية نظام خاص بها وذلك حسب القانون الجزائري 90/21 الذي يضبط مسؤولية كل فرد عامل في المؤسسات العمومية كل من الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

كما يعتبر نظام المحاسبي العمومي نظام رقمي ومعلوماتي، كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر

الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة.

وسوف نتطرق في الفصل الثاني إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تستند عليها الدولة لمراقبة مؤسساتها العمومية ومدى الإصلاحات التي اتخذتها الدولة في نظامها المحاسبي العمومي.

الفصل الثاني:
معايير المحاسبة الدولية
في القطاع العام
IPSAS

تمهيد:

تشهد الآونة الأخيرة في مجال المحاسبة العمومية عدة تغيرات جذرية أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية التقليدية التي برهنت قصورها وفشلها في خدمة، الصالح العام، وعكست في بعض قواعدها ومبادئها التقليدية صورة مشوهة وأكدت لمهنة المحاسبة العمومية التي جعلت منها إحدى أدوات المحسوبة المتنوعة، ومؤخرة للتنمية واتخاذها طريقا سهلا للتلاعب والفساد، كما أن ترك الأساس النقدي وتبني أساس الاستحقاق الكامل أو أحد أشكا لأساس الاستحقاق المعدل يعد الوجه البارز بتلك التغيرات التي جاءت كضرورة ملحة فرضتها التطورات في مختلف مجالات المعرفة، فهذا فرض على المعنيين والملمزين بالمحاسبة العمومية الالتحاق بالتطورات والتغيرات التي حصلت على واقعها.

ومن الملاحظ أن بيئة الممارسات والتعاملات المحاسبية في وحدات القطاع العام بخصائص تميزها عن وحدات القطاع الخاص، الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية لذلك الاختلاف مع إعطائها له حقه، ومن غير ذلك لا نستطيع تحسين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم، أو أطر محاسبية أو اقتصادية أو إدارية خارجية أخرى، وسنتناول في هذا الفصل دراسة 2 مباحث :

- ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؟
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي؟

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الدور الفعال في ما يتعلق بمعايير إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة فهي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي والتحسين للمحاسبة العمومية، وشفافية عمليات الحكومة العمومية.

وسنعرض في هذا المبحث ما يلي:

- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعنى معايير 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 للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة لأداء منشآت القطاع العام قابلة للمقارنة باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المنشآت بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، وكذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات الأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية.

جاء وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (INTERNATIONAL PUBLIC SECTION

IPSAS (ACCOUNTING STANDARDS

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام IPSSA

والتي يتبنى إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لأساس الاستحقاق، إضافة إلى معيار أصدرته عن متطلبات تطبيق الأساس النقدي وإفصاحات إضافية عند تطبيقه¹.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS التي تعنى بالمحاسبة على أساس الاستحقاق على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs على الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال العمومية (الحكومية) تطبيق هذه المعايير، أي معيار IFRS، حيث نصوص معايير IPSAS مستمدة من نصوص معايير IFRS.

جدول رقم -01- معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام IPSAS

| رقم المعيار | موضوع المعيار | معيار IFRS |
|-------------|--|------------|
| IPSAS 1 | عرض القوائم المالية | IAS 1 |
| IPSAS 2 | قائمة التدفقات النقدية | IAS 7 |
| IPSAS 3 | السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء | IAS 8 |
| IPSAS 4 | آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية | IAS 21 |

¹ خالد الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2018، ص23

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام IPSSA

| | | |
|------------------|---|----------|
| IAS23 | تكاليف الاقتراض | IPSAS 5 |
| IAS 27 IAS 10 | القوائم المالية الموحدة والمنفصلة | IPSAS 6 |
| IAS 28 | الاستثمارات في الشركات الزميلة | IPSAS 7 |
| IAS 28 | الاستثمارات في العقود المشتركة | IPSAS 8 |
| IAS 18 | الإيراد من العمليات التبادلية | IPSAS 9 |
| IAS 29 | التقارير المالية في الاقتصاديات النشطة التضخم | IPSAS 10 |
| IAS 11 | عقود البناء " " المقاولات" | IPSAS 11 |
| IAS 2 | المخزون | IPSAS 12 |
| IAS 17 | عقود الإيجار | IPSAS 13 |
| IAS 10 | الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير | IPSAS 14 |
| IAS 29 | الأدوات المالية والإفصاح والعرض | IPSAS 15 |

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام IPSSA

| | | |
|---------|---|----------|
| IAS 40 | العقارات الاستثمارية | IPSAS 16 |
| IAS 16 | الممتلكات والمصانع والمعدات | IPSAS 17 |
| IAS 8 | تقديم التقارير حول القطاعات | IPSAS 18 |
| IAS 37 | المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة | IPSAS 19 |
| IAS 24 | الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة | IPSAS 20 |
| IAS 36 | انخفاض الأصول غير المولدة للنفذ | IPSAS 21 |
| لا يوجد | الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي | IPSAS 22 |
| لا يوجد | الإيرادات من المعلومات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) | IPSAS 23 |
| لا يوجد | معلومات عرض | IPSAS 24 |

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام IPSSA

| | | |
|--------|--------------------------------------|----------|
| | الموازنة في البيانات المالية | |
| IAS 19 | منافع الموظفين | IPSAS 25 |
| IAS 36 | إنخفاض الأصول المولدة للتقيد | IPSAS 26 |
| IAS 41 | الزراعة | IPSAS 27 |
| IAS 32 | الأدوات المالية، العرض | IPSAS 28 |
| IAS 39 | الأدوات المالية، الاعتراف والقياس | IPSAS 29 |
| IAS 7 | الأدوات المالية الإفصاح | IPSAS 30 |
| IAS 38 | الموجودات غير الملموسة | IPSAS 31 |

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام IPSSA

يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات الخاصة بالمجلس الدستوري والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة، والميزانيات الملحقة، الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية "ذات الطابع الإداري".

ونستنتج من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، و حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية) والمنشآت المكونة لها (المجالس، المستشفيات، الجامعات.....)¹

1. إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

أما عن دورة إصدار المعايير فتتم كالتالي:

✓ يتم إصدار مسودة عرض exposure draft وتحمل رقما متسلسلا لكل معيار IPSAS أو

دليل عمل موصي به RDG للتعليق العام².

✓ وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS أو أدلة العمل الموصي بها

RPG فيمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار حيز التنفيذ.

✓ يتم اخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو

الدليل أو تعديلها.

✓ يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضحة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة،

ومن أمثلة هذه الجهات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011 ، ص14

²الدكتور جمال الجعارات مرجان سبق ذكره

✓ يتم الإعلان عن إصدار المعايير والأدلة وتعديلاتها، ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية وغيرها على مستوى دول العالم كافة.

ومن خلال التعرف على ماهية معايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام وهدف كل معيار بإيجاز، سنتطرق في المطلب الموالي إلى مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الثاني : مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

مما لا شك فيه أنها معايير مصممة ليتم تطبيقها على المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات العمومية، والتي سنتعرف عليها الآن في هذا المطلب من مجال وأهداف تطبيقها.

1. مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية العمومية IPSAS :

إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية) والمنشآت المكونة لها (المجالس، الجامعات، المستشفيات ...)، ومن خلال نص القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير.

2. أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تهدف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تحسين نوعية التقارير المالية لهيئات القطاع العام من خلال تحسين الشفافية والمساءلة في القطاع العام، وتحسين قابلية البيانات المالية للمقارنة على الصعيد الدولي، كما أن الغاية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو تحقيق عدة أهداف أهمها تطوير المحاسبة العمومية ومقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية، وتطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة وتحقيق النوعية في عرض التقارير المالية، وتحقيق الشفافية الموثوقة على المعلومات المالية

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام IPSSA

العمومية وجعلها قابلة للمقارنة محليا أو دوليا، و تطبيق مبدأ الأداء، إذا على الدولة تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات.¹

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءه أوضح للمالية الدولية².
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية
- تحقيق الشفافية والمصدقية الموضوعية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى الدولي
- تطبيق منطق الأداء، إذا على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تفيدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم عملا بمبدأ القيد المزدوج.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في المطلب السابق من مجال وأهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، سنتطرق في المطلب الموالي لدور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

¹ مجله العلوم الإنسانية، مرجع سبق ذكره

² نور الهدى بوليفة، " واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2014_2015

المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه سنة 1977 ، والتي تهدف مهمته الأساسية حسب نظامه الداخلي خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية¹.

1. التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB :

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB الجهة التي تم تخصيصها دولياً لتولي مسؤوليات إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم تطبيق هذه المعايير وتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الاستخدام العام (GPFR (General Purpose Financial Reporting التي تلخص النشاط المالي العام، بما يكفل جودة وشفافية التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام لتزويدها بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة.

وفي سبيل ذلك فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB يدعم توفير الاتساق الدولي بين معايير المحاسبة الدولية الواعية للتطبيق، كذلك يدعم الاتصال الدولي بين القواعد والأسس المحاسبية والإحصائية لإعداد التقارير المالية، وأخيراً التأكيد على توفير الرضا والقبول العام حول معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ع1 ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2009، ص4

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام IPSSA

والمنشورات الصادرة عن المجلس من خلال المساهمة العامة في التعليق على مسودات عرض

المعايير وتقديم أي توصيات من شأنها رفع تسوية هذه المعايير والمنشورات¹.

2. دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

وقد قام مجلس الاتحاد للمحاسبين IFACB بتعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو الحكومي IPSASB كهيئة مستقلة ومسؤول عن وضع معايير محاسبة في الوحدات الحكومية والعمومية والإدارية، التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العمومي.

وعلى هذا الأساس، يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام بمعايير محاسبة عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية أخرى اختيارية يتم تشجيع على الالتزام بها.

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام والخروج عن هذه المعايير².

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2018، ص3

²الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة عمان، 2008، ص1

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق فإن المجلس بين البيانات المالية ذات الغرض الخاص، والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بواصفات خاصة، مثل: التقارير المحددة لمصالح هيئات الرقابة، والسلطة التشريعية أو التنفيذية.

أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام و تقديم أدوات المساءلة عن الأداء

3. أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة المصالح العامة عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية، والعمل على تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية، من قبل وحدات القطاع العام من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالقوائم المالية التي تعدها الحكومات، وفي هذا الإطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه¹:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- تشجيع وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير
- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع

العام

¹شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص76

ويعتبر برنامج المقارنة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، عنصراً هاماً في إستراتيجية عمل المجلس الذي يسعى إلى تحقيق التقارب بينها وبين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والتي تهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 31 معياراً محاسبياً للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق، و يتم مقارنتها قدر الإمكان مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وسنحاول الإلمام في هذا المبحث إلى:

- معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية
- معايير معالجه الأصول الملموسة وغير الملموسة
- معايير الأدوات المالية
- باقي معايير القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

المطلب الأول: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

تعد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة شروط إعداد وعرض القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التالية:

1. المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية: تم إصدار هذا المعيار في ماي 2000 ، حيث تعرض لعدة تعديلات وفقاً لمشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة 2009 ، وتعتبر القوائم المالية المركز المالي والأداء

المالي وتهدف إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام إلى التزويد بالمعلومات عن المركز المالي، الأداء المالي (نتيجة الأعمال)، التدفقات النقدية، والتغيرات في صافي الأصول (حقوق الملكية) المتعلقة بمنشأة معينة لمستخدمي هذه القوائم لغايات اتخاذ القرارات وتقييمها، والمتعلقة بتخصيص الموارد وإمكانية مساهمة المنشأة عن الموارد التي بحوزتها¹

2. المعيار رقم (2) قائمة التدفقات النقدية

لقد تطرق المعيار 2 IPSAS لقائمة التدفقات النقدية، وذلك لعرض معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية عن الفترة المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية الأخرى، كذلك يتطلب المعيار عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمنشأة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فتر معينة إلى أنشطة تشغيلية و استثمارية وتمويلية.

3. المعيار رقم (6) القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمنشأة الاقتصادية المسيطرة عليها من طرف الدولة، أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية باستثناء الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقتة لكونها ممتلكة ومحتفظ بها بغرض التعرف فيها خلال 12 شهرا من تاريخ الامتلاك أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن نشر.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار عند إعداد البيانات المالية الموحدة، يتم تجميع القوائم المالية الوحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها عن طريق دمج البيانات المالية وفق كل سطر من خلال جمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات، وما في الأصول على حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف من أجل أن

¹ خالد جعارات، مرجع سبق ذكره، ص 121

تعرض البيانات المالية عن المنشأة الاقتصادية، وكأنها منشأة واحدة مع ضرورة حذف الأرصدة والمعاملات فيها بين المنشآت، إضافة إلى ضرورة الإفصاح عن حصص الأقلية بشكل منفصل.

4. المعيار رقم (10) التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29) ، يعالج القضايا الناتجة عن التمسك بمفهوم التكلفة التاريخية في ظل الارتفاع المستمر في الأسعار ووجوب أخذ القوة الشرائية للنقود بعين الاعتبار، وخاصة في الاقتصاديات التي تشهد معدلات التضخم عالية لتكون القوائم المالية غير مظلة¹.

5. المعيار رقم (14) الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي إعداد القوائم المالية، حيث يجب التمييز بين آخر يوم من الفترة التي تعطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد وإصدار السياسات المالية بشكلها النهائي من أجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، وبالتالي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية نتيجة تسويات محاسبية أو تصويت لأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة التي تعد إعداد التقارير.

6. المعيار رقم (18) إعداد التقارير القطاعية

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ لتقديم التقارير المالية حسب القطاعات، ويقصد بالقطاع نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة والتي يكون من الملائم تقديم المعلومات حولها

¹د. خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 311-331

بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها و اتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد، و في معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المقدمة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية عنها¹.

كما يشجع هذا المعيار عرض البيانات المالية والإفصاح عن أصول وإيرادات ونفقات والتزامات كل قطاع على حدى، مع ضرورة التمييز بين إيرادات القطاع من مخصصات الميزانية العامة للدولة والإيرادات من مصادر خارجية.

7. المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية

يتعلق هذا المعيار بإجراء مقارنة بين القيم التي تتضمنها الموازنة والقيم الفعلية التي تظهر نتيجة تطبيق الموازنة التي ستضمونها القوائم المالية الواجب إعدادها، ويتطلب هذا المعيار كذلك التزويد بإفصاحات معينة عن الانحرافات الهامة بين القيم المقدرة، والقيم الفعلية، ويعتبر الالتزام بمتطلبات المعيار عن مدى التأكد من قيام منشآت القطاع العام من الاضطلاع بمسؤولياتها وتعزيز الشفافية في القوائم المالية، كذلك مدى الالتزام بالموازنة والتوافق بين أسس إعداد الموازنة وأسس إعداد القوائم المالية².

المطلب الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة.

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات الإفصاح عن طريقة معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة المحددة في المعايير التالية:

¹ نفس المرجع، 2010، ص562

² خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2018، ص51

1. المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأس مال الشركات، والتي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة والتي تعبر عن المشاريع المشتركة التي يكون فيها للمستثمرين نفوذ كبير، وبالتالي لا يمكن اعتبارها منشآت، منشأة مسيطرة عليها من طرف القطاع العام. تطرق المعيار إلى الاستثمارات في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة، حيث تضمن كيفية المحاسبة عنها، وكذلك تضمن متطلبات تطبيق أسلوب الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة.

وعرف المنشأة الزميلة استنادا إلى مفهوم التأثير العام المنشأة الزميلة هي منشأة يكون للمستثمر تأثير هام عليها.

2. معيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة

يدور المعيار حول وجوب تحديد الترتيب المشترك التي تكون المنشأة طرفا فيه، وذلك بتقييم الحقوق والمطلوبات ذات العلاقة بالترتيب والمحاسبة عن هذه الحقوق والمطلوبات وفقا لطبيعة الترتيب¹.

3. المعيار رقم (11) عقود الإنشاء (البناء)

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء، وهذا المعيار يحدد:

- الترتيبات اللازمة لتصنيف عقود الإنشاءات

¹ خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 551.

- يزودنا بإرشاد عن أنواع عقود الإنشاءات التي يمكن أن تظهر بالقطاع العام
- تحديد الأساس لعملية الإقرار والإفصاح عن نفقات عقود الإنشاءات، وإذا كان ملائماً إيراد وعقود الإنشاءات

- يصنف هذا المعيار على جميع الوحدات الحكومية، ويجب على المقاول الذي يقوم بتحضير وإعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق تطبيق هذا المعيار في محاسبته عقود الإنشاء.

4. المعيار رقم (12) المخزون

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت نطاق نظام التكلفة التاريخية، حيث تطرق إلى المخزون الذي يتم تصنيفه وبيعه أو بيعه فقط، وكيفية تحديد تكلفته والاعتراف به كمصروف.

ينطبق المعيار على كافة أنواع المخزون ما عدا ما يرتبط بعقود البناء والأدوات المالية، والأصول البيولوجية، كما لا تنطبق أسس القياس في المعيار على قياس الأصول البيولوجية والبضائع بين السماسرة والتجار.

5. المعيار رقم 13 عقود الإيجار (الإيجارات le ases) :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على العقود التشغيلية والتمويلية باستثناء عقود الإيجار المرتبطة باستغلال المصادر الطبيعية المتعلقة بالمحروقات، المعادن، والغابات، إضافة إلى العقود المتعلقة والتسجيلات السينمائية وحقوق الطبع والبراءات.¹

¹ جمال خالد الحجرات، مرجع سبق ذكره، 2018، ص 394

وفقا لهذا المعيار عقد الإيجار هو اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق باستخدام أصل معين لفترة زمنية محدودة مقابل دفعة أو مجموعة متعاقبة من الدفعات المالية ، إذ يعتمد تصنيف العقد على جوهر المعاملة لا لشكل، حيث يصنف العقد على أنه تمويلي إذا نقل جوهر كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية على عكس عقود الإيجار التشغيلية التي يترتب عنها ذلك.

6. المعيار رقم 16 الممتلكات المستثمرة " الاستثمارات العقارية"

تطرق هذا المعيار إلى الأصول غير المتداولة التي تفتنيها المنشأة لأغراض استثمارها، وليس لأغراض استخدامها في العمليات الإنتاجية والتشغيلية للمنشأة، والتي يطلق عليها الممتلكات المستثمرة أو الاستثمارات العقارية¹.

7. المعيار رقم 17 الممتلكات المنشأة والمعدات:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية المتعلقة بشروط الاعتراف بها كأصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة إلى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها، والمرتبطة باستثمارات وحالات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات، وقد تطرق المعيار إلى أسس الاعتراف المبدئي بالممتلكات، المنشآت، والمعدات،.. وكذلك الاعتراف بالمصروفات اللاحقة للاقتناء.

8. المعيار رقم 19 المخصصات المطلوبة الطارئة والأصول الطارئة:

تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ، بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الالتزامات المحتملة لأحداث سابقة والتي يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحقيقها

¹ المرجع نفسه، ص 472

لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجية عن نطاق سيطرة المنشأة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية أو نفقات استثنائية لتسوية الالتزامات.

وعلى هذا الأساس يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقدير¹.

9. المعيار رقم 21 الانخفاض في الأصول غير مولدة للنقد

تطرق المعيار إلى انخفاض في الأصول غير المولدة للنقد، وتدور المحاور حول التأكيد على أن الأصول غير المتداولة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد وتحديد كيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد، تحديد كيفية الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيم الأصول، وكيفية قياسها وعكسها، وتحديد المؤشرات التي تدل على الانخفاض وعرض متطلبات الإفصاح المتعلقة بالانخفاض.

10. المعيار رقم 26 الانخفاض في الأصول المولدة للنقد

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض الأصول المولدة للنقد حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للأصل .

11. المعيار رقم 31 الأصول الغير ملموسة

¹خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص618

تطرق المعيار إلى المحاسبة عن الأصول غير الملموسة والاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها مثل برامج الحاسوب ملكية فكرية وحقوق التأليف ولا تعتبر الشهرة ضمن نطاق هذا المعيار وتصنف حسب عمرها النافع إلى أصول محددة الأعمار كحقوق الامتياز وأصول غير محددة كالشهرة¹.

ومن خلال ما تعرضنا إليه في ما سبق سنتطرق في المطلب الموالي إلى عرض معايير الأدوات

المالية

المطلب الثالث: معايير الأدوات المالية

سيتم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية لوحدة القطاع العام وفق أساس

الاستحقاق من خلال المعايير التالية :

1. المعيار رقم 15 الأدوات المالية "الإفصاح والعرض":

يشجع هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة ونطاق مستخدمي الأدوات المالية والأغراض المالية التي تستخدم من أجلها، والمخاطر المرتبطة بها والسياسة المتبعة لتغطية هذه المخاطر، ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح عن الأدوات المالية المدرجة ضمن الميزانية أو خارجها مع التمييز بين التدفقات النقدية الناتجة عن الالتزامات المالية، وبين الفوائد المترتبة عنها التي يتم تصنيفها على أنها مصاريف يتم عرضها في بيان الأداء المالي.

الغرض من الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هو تقديم المعلومات التي تعزز فهم مستخدمي

البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية في تقييم وتقدير التدفقات النقدية للوحدات الحكومية.

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره ص 397

2. المعيار رقم 28 الأدوات المالية "العرض":

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 15 الأدوات المالية "الإفصاح والعرض" الصادر في ديسمبر 2001 ، وذلك تطبيقاً لإستراتيجية التقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

لقد تطرق هذا المعيار إلى عرض الأدوات المالية، وتم إلغاء كافة البنود التي وردت في المعيار عن الإفصاح، حيث تم تخصيص معيار مستقل للإفصاح عن الأدوات المالية وهو المعيار IFRS7. ويهدف المعيار IAS32 إلى تعزيز فهم مستخدمي القوائم المالية عن أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

إن المبدأ الجوهرى في المعيار IPSAS28 هو أن الأداة المالية أو مكوناتها يتم تصنيفها عند الاعتراف المبدئى كالالتزام المالي أو كأصل مالي أو أداة ملكية، بالاستناد إلى جوهر الترتيب التعاقدى، وليس إلى شكلها القانونى، وتكون الأداة المالية حق للملكية فقط عندما:

- لا تتضمن التزام تعاقدى لتسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى
- إذا كانت الأداة سيتم أو قد تم إطفائها بحقوق ملكية مملوكة من قبل المصدر¹.

2. المعيار رقم 29 الأدوات المالية الاعتراف والقياس

يكتسب المعيار أهمية من مصدره المعيار IAS39 الذي أحدث ثوره في القياس المحاسبى بالنسبة للقيمة العادلة، وتطرق المعيار إلى الاعتراف بالأدوات المالية وقياسها ويدور المعيار حول ما يلي:

¹ خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، الجزء الثانى، 2018، ص ص 178 - 179.

- كيفية الاعتراف بالأدوات المالية في قائمه المركز المالي وطرق قياسها وكذلك التوقف عن الاعتراف بها
- التأكيد على كيفية قياس الأدوات المالية سواء كانت أصولاً أو مطلوبات بما في ذلك القياس بالتكلفة أو التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة في قائمه المركز المالي
- التعرف على التحوط المتعلق بالأصول والمطلوبات المالية ومبررات استخدامه وأساليبه تطبيقه
- التعرف على كيفية الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المترتبة على قياس الأصول والمطلوبات المالية سواء في الفائض أو العجز (قائمة الأداء المالي) أو صافي الأصول (حقوق الملكية)¹.

4. المعيار رقم 30 الأدوات المالية "الإفصاحات"

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر، فلهذه الأسباب تم إصدار معيار IPSAS 30 التخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالأدوات المالية والمخاطر الناتجة عن التعامل بها، كما تطرق إلى أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة من خلال قائمة المركز المالي وأدائها المالي من خلال صافي الأصول (حقوق الملكية)، السياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية، التحوط بالمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية وكيفية إدارتها وتطبيق محاسبة التحوط، علاوة على الإفصاحات الكمية والنوعية عن هذه المخاطر، قياس أدوات المالية بالقيمة العادلة .

¹ نفس المرجع، ص 205

ومن خلال ما تطرقنا إليه من عرض الأدوات المالية سنعرض في المطلب الموالي إلى عرض

باقي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام¹.

المطلب الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الإستحقاق

يتناول هذا المطلب عرض باقي المعايير وفق الآتي:

1. المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية ، التغييرات في التقدير المحاسبي والأخطاء

وفقا لهذا المعيار تعبر السياسات المحاسبية عن طرق المعالجة التي تتم على البيانات المحاسبية، وكذلك يمكن أن تتعلق بطرق العرض للقوائم المالية والبنود التي تحتويها ويفترض الثبات في استخدام هذه السياسات المحاسبية من فترة لأخرى تحقيقا لقابلية المقارنة التي تعتبر واحدة من الصفات النوعية التي تضمنها الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، كما تطرق هذا المعيار إلى السياسات المحاسبية التي يمكن أن تستخدمها المنشأة كقواعد للمعالجات المحاسبية التي تقوم بها، أو لضبط عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، وتطرق كذلك إلى إمكانية قيام المنشأة بتغيير هذه السياسات بناء على معطيات ومبررات عملية بحيث يوجب المعيار إفصاحات معينة وتطبيق هذه السياسات تأثر مرجعي.²

2. المعيار رقم 04 آثار التغييرات في أسعار صرف العملة الأجنبية

تطرق المعيار إلى ترجمة العمليات المالية التي يتم بالعملة الأجنبية (الاستيراد، التصدير، الاقتراض) أو القوائم المالية للعمليات الأجنبية FOREIGN OPERATIONS (المنشآت المسيطرة عليها أو الزميلة أو الحقوق في العقود المشتركة) ، والمحور الرئيسي في ذلك هو تحديد العملة

¹ نفس المرجع السابق، ص358

² خالد جمال الجعرات، 2018، ص212

الوظيفية " وهي العملة التي تتم بموجبها عمليات الصرف والقبض النقدي في المنشأة ، وبذلك تعتبر كافة العمليات التي تتم بعملة غير العملة الوظيفية عمليات بالعملة الأجنبية " ¹

3. المعيار رقم 5 تكاليف الاقتراض:

يتعلق المعيار IPSAS بالمحاسبة عن تكاليف الاقتراض، والتي تتكون أساساً من الفوائد المصرفية والمعايير والعملات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال، ولا تعتبره كافة تكاليف الاقتراض قابلة للرسملة، يتم رسمت فقط ما يتعلق من هذه التكاليف ببناء اقتناء أو إنتاج وصول مؤهلة باعتبارها جزء من تكاليف هذه الأصول.

وتقتصر تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة على التكاليف المرتبطة بالاقتراض الخارجي وليس بالتمويل عن طريق حقوق الملكية، لذلك لم يتطرق المعيار إلى التكاليف الضمنية أو الحقيقية لحقوق الملكية بما في ذلك الأسهم الممتازة التي تصنف كمطلوبات.

4. المعيار رقم 09 الإيراد من العمليات التبادلية

يتعلق هذا المعيار بالإيراد الذي يعتبر الشريان الرئيسي الذي يتضمن استمرارية المنشأة وكيفية قياسه، كما تطرق إلى كيفية الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع وتقديم الخدمات، ويلاحظ أن مجلس معايير المحاسبة الدولي ASB اتبني مفهوم الدخل كعنصر من عناصر القوائم المالية وليس الإيراد والذي يتضمن المكاسب إضافة إلى الإيراد.

ينطبق هذا المعيار على الإيرادات التي تتحقق بالطرق التالية :

¹ نفس المرجع السابق، ص 247

مبيعات بضاعة، تقديم خدمات الإيرادات التي تتحقق من استخدام غير الأصول المنشأة وتوزيعات الأرباح، وإتاوات الأسهم باستثناء المعاملات الناتجة عن عقود الإيجار والتأمين، أرباح أسهم الاستثمارات وأرباح بيع الممتلكات والمصانع، والمعدات، التغيرات في قيمة الأصول والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاطات الزراعية، إضافة إلى إيرادات استخراج الموارد الطبيعية والتي لها معايير خاصة بها¹.

5. المعيار رقم 20 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:

الهدف من هذا المعيار هو ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيئات أخرى لها علاقة معها، بحيث لم تعد تقتصر في علاقاتها مع المنشآت الأخرى على علاقة المديونية والدائنية بالبيع والشراء، بل أصبحت هناك علاقات أخرى تربط المنشآت ببعضها البعض منها التخفيف من حدة المنافسة وتقوية المركز المالي والإداري وتحقيق التكامل الرأسي والأفقي وممارسات السيطرة والتأثير الهام إلى غير ذلك من العلاقات التي تصب في مصالح المنشآت².

6. المعيار رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام:

يهدف هذا المعيار بعرض متطلبات الإفصاح للحكومات التي ترغب بعرض معلومات عن القطاع الحكومي العام في قوائمها المالية الموحدة، ويعزز عرض معلومات ملائمة عن القطاع الحكومي العام شفافية التقارير المالية، ويحقق فهما أفضل للعلاقة السوقية وغير السوقية، وكذلك للقوائم المالية والقواعد الإحصائية لإعداد التقارير المالية ولا يوجد لهذا المعيار مقابل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

IFPS³.

¹الدكتور خالد جمال الحجرات مرجع سبق ذكره ، 2018 ، ص 304

²الدكتور خالد جمال الحجرات مرجع سبق ذكره ، 2018 ، ص 579

³الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، 2010 ، ص 707

7. معيار رقم 23 الإيراد من العمليات الغير تبادليه (الضرائب والتحويلات):

يهدف هذا المعيار إلى وضع متطلبات إعداد التقارير المالية عن الإيرادات من العمليات غير التبادلية التي تحصلها الحكومة دون التزويد بأي اعتبارات مقابلة ذلك، أو التزويد باعتبارات تقل قيمتها عن القيمة العادلة للموارد التي تم تحصيلها، ومن أمثلة الإيرادات من العمليات غير التبادلية الضرائب والتحويلات .

8. المعيار رقم 25 منافع الموظفين:

وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع أشكال التعويضات التي تقدمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس المحاسبة والإفصاح عن مختلف منافع الموظفين.

9. المعيار رقم 27 " الزراعة " :

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشمل النشاط الزراعي على التسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية(حيوانية ونباتية)، والمتداولة أساسا أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها¹.

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، 2010، ص 707

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي "

إعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي"

تحدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي والصادرة عن الإتحاد اللادولي للمحاسبين متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية لوحدات القطاع العام التي تتضمن الأساس النقدي، حيث تنقسم هذه المعايير إلى جزئين أساسيين هما :

- جزء إلزامي يتضمن شروط الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات الغرض العام الواجب توفرها في التقارير المالية لوحدات القطاع العام.
- جزء اختياري يشتمل على الإفصاحات غير الإلزامية لمنشآت القطاع العام والمتعلقة بالسياسات المحاسبية الإضافية لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية.

المطلب الأول: الإفصاحات الإلزامية وفق الأساس النقدي

يهدف هذا المعيار إلى تقديم وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام لوحدات القطاع العام، عن طريق تقديم إرشادات تهدف إلى تحسين اتساق وقابلية مقارنة التقارير المالية الحكومية، والتي تسمح لمستخدميها بتقييم أداء وحدات القطاع العام حول طريقة تخصيص واستخدام الموارد عن طريق تقديم معلومات حول المدفوعات والمقبوضات والأرصدة المتاحة لوحدات القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام .

ولبيان الإفصاحات الإلزامية وفق الأساس النقدي سيتم عرضها وفق النقاط التالية:

- متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية

- معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

- عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية

- الإفصاح عن المساعدات الخارجية

الفرع الأول: متطلبات العرض والإفصاح عن السياسات المالية

وفق متطلبات هذا المعيار يجب على منشآت القطاع العام أن يتضمن البيانات المالية ذات الغرض

العام العناصر الموالية:

- بيان المدفوعات النقدية والتي ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن إجمالي النفقات المدفوعة فعلياً

خلال فترة إعداد التقرير المالي ، عن طريق استخدام أساس تصنيفي يناسب نشاط المنشأة .

- الإفصاح عن المدفوعات التي تؤدي بالنيابة عن المنشأة

- الأرصدة النقدية المتاحة للمنشأة من بداية ونهاية الفترة

- إعداد تقرير عن المقبوضات والمدفوعات للمعاملات التي تمت على أساس القيمة الصافية

- إفصاح في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية عن القيود المرفوضة على الأرصدة النقدية

والحصول على القروض بما فيها الأرصدة النقدية الهامة التي تخضع لقيود خارجية .

إضافة إلى ذلك يجب على وحدات القطاع العام عرض البنود والمجاميع الفرعية للنفقات المدفوعة

والإيرادات المحصلة بالمبالغ الإجمالية دون المقايضة بينهما باستثناء العمليات التي تتم على أساس القيمة

المضافة والتي ترخصها التشريعات المعمول بها والتي يجب الإفصاح عنها .

الفرع الثاني: 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 سعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف الفوري عن تاريخ إعداد التقارير المالية عن الأرصدة المالية لوحدات القطاع العام ، كما ينبغي الاعتراف في الإفصاح عن الإيرادات أو النفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات حسب أسعار الصرف السارية ، حيث أن الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيير في أسعار الصرف ، ويتم 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.

الفرع الثالث: عرض المعلومات حول الميزانية في السياسات 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 التغييرات 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 .

الفرع الرابع: الإفصاح عن المساعدات الخارجية

ينبغي على وحدات القطاع العام الإفصاح في البيانات المالية عن المساعدات الخارجية التي تستفيد منها بشكل رسمي ، حيث تعرف المساعدات الخارجية وفق متطلبات هذا المعيار على أنها جميع الموارد الرسمية المستلمة من طرف الوحدات الحكومية بموجب إتفاقيات 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 العرض العام المعدة وفق الأساس النقدي.

المطلب الثاني: الإفصاحات الإضافية الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي

لا تعتبر متطلبات هذا المعيار إلزامية بالنسبة للوحدات الحكومية التي تعرض بياناتها المالية وفق معايير الأساس النقدي، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يشجع على تطبيقها من أجل تعزيز شفافية وموثوقية البيانات المالية الحكومية، حيث يرى المجلس بأن تطبيقها سيرفع من جودة القوائم المالية الحكومية وتوفيرها في الوقت المناسب لمستخدمي البيانات المالية.

يحدد هذا الجزء غير الإلزامي السياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن

الإفصاح عنها لاسيما فيما يخص العناصر الآتية:

• الإفصاح يستحسن الإفصاح عن القدرة في الاستمرارية عند التحقق من ظروف أو أحداث من

شأنها أن تؤثر في قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها، بالنسبة لوحدات القطاع العام وليس

للحكومة ككل

• الإعلان عن المساعدات المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية، والجهات المستفيدة

منها.

- الإفصاح عن المعاملات لحساب الغير والبنود غير العادية .
- الإبلاغ عن التدفقات النقدية التمريرية، وهي عبارة عن تدفقات نقدية يتم إيداعها بصفة مؤقتة في حسابات وحدات القطاع العام، ثم يتم تحويلها إلى المستفيد النهائي بسبب إجراءات تنظيمية أو تشريعية تظم هذه المعاملات، حيث تعتبر هذه الأخيرة تدفقات نقدية تمر على حسابات المنشأة لفائدة الغير .

خلاصة الفصل الثاني:

نستخلص من هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية تساهم بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات وتؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية وتعمل على رفع الجودة عن الإبلاغ المالي.

حيث قام مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإصدار معايير في وحدات القطاع العام

على أساس الاستحقاق والأساس النقدي

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية حول واقع
إصلاح نظام المحاسبة العمومية
في ظل تطبيق معايير
المحاسبة الدولية
للقطاع العام في الجزائر

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تمهيد:

بعدما تطرقنا للجانب النظري والذي تناولنا فيه الخلفية النظرية لموضوع الدراسة، سنتناول من خلال هذا الفصل الدراسة الميدانية باستعمال وسائل البحث العلمي والمتمثلة في الاستبيان، وزع على أفراد العينة المختارة وسنتطرق من خلال هذا الفصل إلى:

- تقديم عام للهيئة المسؤولة عن الإصلاحات وهي وزارة المالية
- الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل النتائج واختيار الفرضيات وتحليل الفروق

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المبحث الأول: التعريف بوزارة المالية

يتناول هذا المبحث التعريف بالمؤسسة المستقلة، والمتمثلة في وزارة المالية، وبالضبط المديرية العامة للمحاسبة (المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة)، وتعتبر هذه الهيئة العمومية القائم بشؤون تحديد المعايير الدولية للحاسبة ، ولا يتم عرض وتبين مهام كل من المديرية العامة للمحاسبة والمديرية الفرعية لتحديث وعصرنة مقاييس المحاسبة .

المطلب الأول: المهام والأهداف الاستراتيجية لوزارة المالية

يتناول هذا المطلب وزارة المالية وهيكلها التنظيمي (أنظر الملحق رقم 01) ، وكذا التعرض لمهام وأهداف هذه الهيئة العمومية .

1. وزارة المالية:

وزارة المالية تقوم بمهام وهي كما يلي:

- الإشراف على تنفيذ السياسة المالية والنقدية للدولة ومراقبة تنفيذها
- إعداد الميزانية العامة للدولة ومناقشتها مع الأجهزة الحكومية ومراقبة تنفيذها وضبط الحسابات الجارية بين وزارة المالية وكافة أجهزة الدولة الأخرى
- الإشراف على إقفال حسابات ومصروفات الحكومة (السيولة..)
- الإشراف على أملاك الدولة والمحافظة عليها
- تمثيل الدولة في المؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية والإقليمية ومتابعة المعلومات المالية والاقتصادية على المستوى الدولي وإعداد الدراسات والتقارير اللازمة عليها
- تنفيذ قرارات الدولة فيما يتعلق بالإعانات الخارجية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- تنفيذ برامج تنمية القوى العاملة سواء على مستوى الإدارات المالية بالجهات الحكومية أو إدارات وحدات عمل الوزارة وتطوير كفاءة أدائهم الوظيفية بصفة عامة وقدراتهم التحليلية في إدارة المالية العامة والرقابة عليها والتنمية الاقتصادية للدولة بصفة خاصة .

2. الأهداف الاستراتيجية لوزارة المالية:

لكل قطاع من قطاعات الدولة مجموعة من الأهداف يجب الوصول لتحقيقها ، أما فيما يخص أهداف وزارة المالية وهي كما يلي:

- تنفيذ إستراتيجية إعادة الهيكلة للنظام المالي للدولة وتوفير ضمانات ومتطلبات علاج الاختلالات الهيكلية ، وذلك بالالتزام بمبدأ توحيد وظائف الموازنة العامة بكافة أبوابها في وزارة المالية، وذلك لتلبية إحتياجات الإصلاح والتغيير بتعميم أفضل تجارب تطبيقات موازنة لبرامج وإعادة تصنيف الموازنة .
- تحقيق فاعلية نظام الرقابة المالية ومعايير الأداء المالي والمحاسبي على مستوى كافة الجهات الحكومية والمستقلة بما يكفل توجيه وسلامة العمليات المالية والمحاسبة العامة.
- تطوير ميزانية تنموية لتحقيق التوازن المالي على أسس معايير الكفاءة في الأداء المالي والرقابة والاتساق مع كافة سياسات التنمية الشاملة لبرنامج عمل الحكومة والخطط التنموية بوجه عام، ومع سياسات تنمية وتنوع الإيرادات العامة بوجه خاص.

للوزارة مجموعة من المديرية تقوم بأعمالها من أجل تأدية مهامها وتحقيق أداؤها منها المديرية العامة للمحاسبة .

تكلف المديرية العامة للمحاسبة بمهام كباقي المديرية تم إجراها فيما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المديرية العامة للمحاسبة هي المسؤول عن مهام المحاسبة في الجزائر وتتمثل فيما يلي:¹

- إعداد القواعد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة
- القيام بأي عمل أو دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير وعصرنة مصالح الخزينة وتوحيد الأنظمة المحاسبية
- مركزة وتوحيد وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية والميزانية
- تصميم نظام الإعلام للخزينة وتسييره
- ضمان وتنشيط وتقييم نشاط مصالحها الخارجية
- المبادرة بأي نص تشريعي أو تنظيمي تابع لميدان إختصاصها .

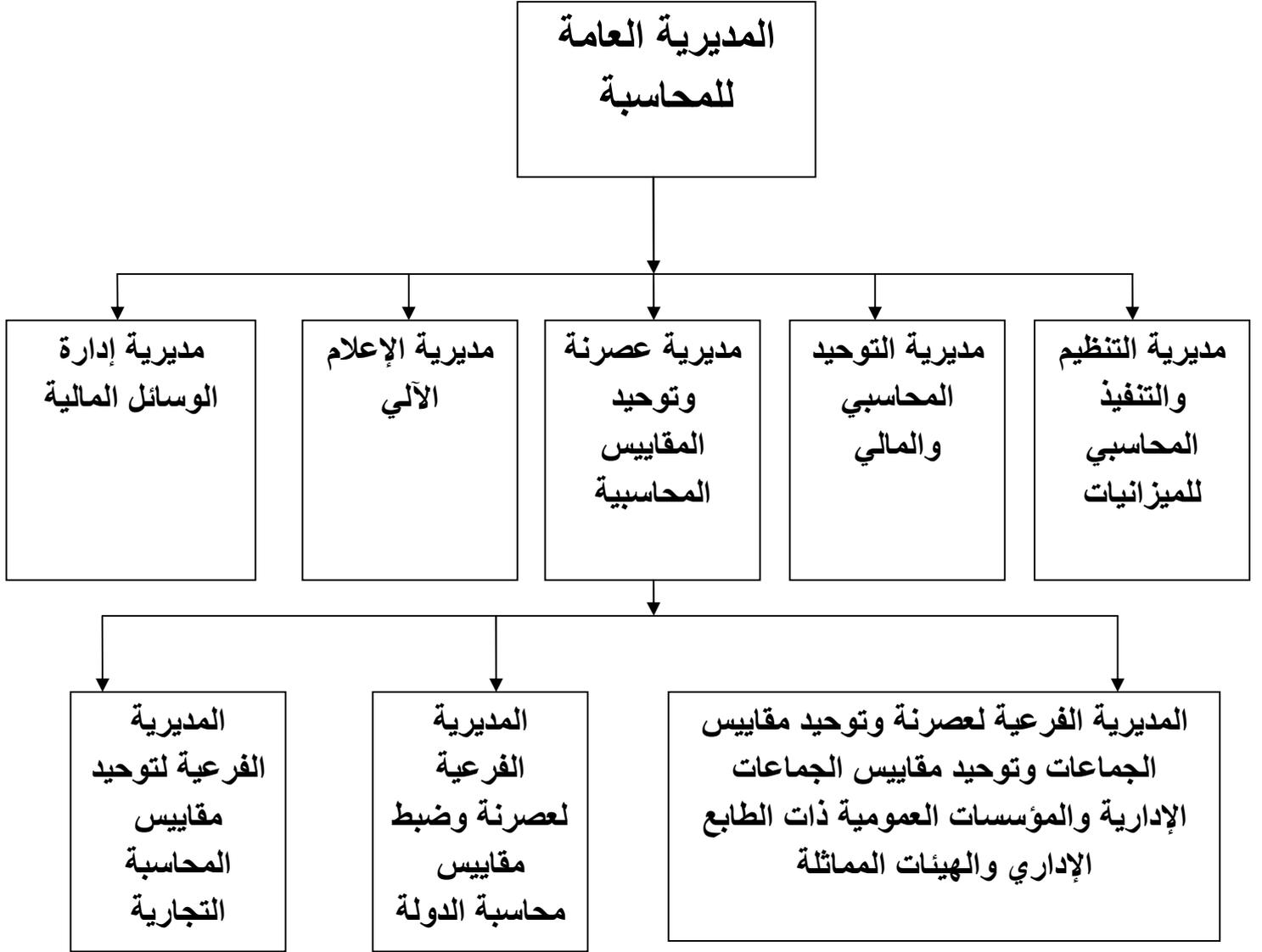
وتكون من (05) مديريات فرعية كالاتي:

- مديرية التنظيم والتنفيذ المحاسبي
- مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية
- مديرية التوحيد المحاسبي والمالي
- مديرية الإعلام الآلي
- مديرية إدارة الوسائل والمالية .

¹المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتعلق بتنظيم مهام وزارة المالية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

شكل رقم (01): يبين الملحق 02 الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة العمومية لوزارة المالية



المصدر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية لسنة 2007

1. مديرية عصنة وتوحيد المقاييس المحاسبية: 2

² المادة 06 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2010/10/13 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية في المكاتب

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قد تم اختيار هذه المديرية لكون أن مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة وتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتم على مستواها، وتستمد إليها مجموعة من المهام التي تتكفل بها وهي كما يلي:

- تحديد وتنفيذ المقاييس المحاسبية وضمان متابعتها
- المبادرة بأي حكم تشريعي أو تنظيمي في مجال المقاييس المحاسبية واقتراحه
- المساهلة في أشغال توحيد المقاييس التي تقوم بها المؤسسات والهيئات المختصة في هذا المجال
- القيام بأي دراسة لعصرنة مصالح الخزينة
- المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية، وضمان تنفيذها ومتابعتها

وتتكون من ثلاث مديريات فرعية هي:³

1. المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس المحاسبة الدولية
2. المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس الجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة

3. المديرية الفرعية لتوحيد مقاييس المحاسبة التجارية

المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس المحاسبة الدولية :

وتستند إليها مجموعة من المهام التي تتكفل بها وهي كما يلي:

- المبادرة بالأعمال التي يشرع فيها في ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على الدولة ومتابعتها وتنسيقها وتنفيذها .

³ المادة 06 من مرسوم تنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 08 نوفمبر 2007 المتعلق بتنظيم مهام وزارة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

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

وللمديرية مجموعة من المهام وتتمثل مهامها فيما يلي:

- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على الجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة ومتابعتها وتنسيقها وتنفيذها
- المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها
- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على المؤسسات والهيئات التي يحكمها القانون التجاري ومتابعتها وتنفيذها والمساهمة في الأشغال الخاصة بهذا الميدان
- المساهمة في الأشغال التي شرعت فيها المؤسسات والهيئات في مجال توحيد مقاييس المحاسبة التجارية
- دراسة وتحضير واقتراح التدابير المتعلقة بممارسة الوظائف المحاسبية، طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها .

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الشكل رقم (02): يبين الملحق رقم 02 الهيكل التنظيمي لوزارة المالية الجديد.

المديرية العامة للخزينة
والتسيير المحاسبي
للعمليات المالية للدولة

قسم
الأنشطة
المالية

قسم التسيير
المحاسبي
للعمليات المالية
للخزينة
العمومية

مديرية التنظيم
والتنفيذ
المحاسبي
للميزانيات

مديرية التوحيد
المحاسبي
والمالي

مديرية عصرنه
وتوحيد
المقاييس
المحاسبية

مديرية التنظيم
والتنفيذ
المحاسبي
للميزانيات

المديرية الفرعية لتوحيد
مقاييس المحاسبة التجارية

المديرية الفرعية لعصرنه
وتوحيد مقاييس الجماعات
الإدارية والمؤسسات
العمومية ذات الطابع
الإداري والهيئات المماثلة

المديرية الفرعية
لعصرنه وتوحيد
المقاييس المحلية للدولة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 21-252 مؤرخ في 25 شوال 1442 الموافق ليونيو سنة 2021

يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية المتبناة من طرف الجزائر

قامت لجنة مختصة من دراسة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث

جاءت هذه المعايير تدريجيا بين المعايير الدولية والمعايير الفرنسية وهي:

بالنسبة لمعايير IPSAS: وعددها ثلاثة عشر 13 معيارا هي:

- المعيار رقم 01: عرض البيانات المالية
- المعيار رقم 02: بيانات التدفق النقدي
- المعيار رقم 03: السياسات المحاسبية
- المعيار رقم 07: التغيرات في التقديرات المحاسبية
- المعيار رقم 09: الإيرادات من المعاملات التبادلية
- المعيار رقم 12: المخزون
- المعيار رقم 13: عقود الإيجار
- المعيار رقم 19: مخصصات ، إلتزامات ، الأصول المحتملة
- المعيار رقم 21: إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد
- المعيار رقم 31: الأصول غير الملموسة

بالنسبة لمعايير الخزينة : عددها خمس 05 معايير وهي:

- المعيار الفرنسي رقم 02 الأعباء

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- المعيار الفرنسي رقم 06 الأصول المادية
- المعيار رقم 10 مكونات خزينة الدولة
- المعيار رقم 11 الديون والأدوات المالية للأجل
- المعيار الفرنسي رقم 09 الحقوق على الأصول المتداولة

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

تعتبر الدراسة الميدانية تكملة للجانب النظري فمحاولة إثبات الدراسة النظرية بالدراسة الميدانية من أهم مساعي البحث العلمي لملئ الفجوة ما بين النظرية والواقع وتتجسد هذه المرحلة من خلال وسائل بحث وجمع بيانات محددة، طبقاً لمنهج معين وبطريقة تحليل وتفسير واضحة للمعطيات التي يتم جمعها على أرض الميدان، بهدف التوصل إلى نتائج ذات قيمة علمية وعملية تعكس وتفسر الحالة التي هي عليها مفردات البحث والواقع الملموس.

❖ درجات الخيارات لاستمارة الاستبيان:

الجدول رقم (01) : يوضح درجات الخيارات لاستمارة الاستبيان

| غير موافق تماماً | غير موافق | محايد | موافق | موافق تماماً | الاستجابة |
|------------------|-----------|----------|-----------|--------------|----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | الدرجة |
| 1.79-0.1 | 2.59-1.8 | 3.39-2.6 | 4.19-3.40 | 5-4.2 | المتوسط المرجح |

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

❖ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

للإجابة على أسئلة الدراسة تم معالجة البيانات باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المستخرجة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS Version 20) وذلك بعد أن تمت عملية جمع البيانات ومن ثم فرزها وترميزها، والأساليب التي تم استخدامها في هذه الدراسة جاءت كالتالي:

1- تم استخدام جداول التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لتمثيل متغيرات الدراسة والخصائص الديمغرافية والشخصية لأفراد مجتمع الدراسة.

2- حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري كمقاييس النزعة المركزية، من أجل وصف متغيرات الدراسة.

3- استخدام المتوسط المرجح لتحديد درجة موافقة عينة الدراسة ومستوى تقييمهم لعبارات الاستبيان.

المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية ومقترحاتها

1- تفرغ وتحليل البيانات

سوف نحاول من خلال هذا الجزء تحليل البيانات المستقاة من إجابات عينة الدراسة عن الاستبيانات التي تم توزيعها عليها.

2- تحليل البيانات الشخصية

يتم القيام من خلال هذا العنصر بوصف عينة الدراسة من خلال التطرق إلى المميزات الشخصية لها من حيث الجنس والسن والمستوى التعليمي.

البيانات الشخصية

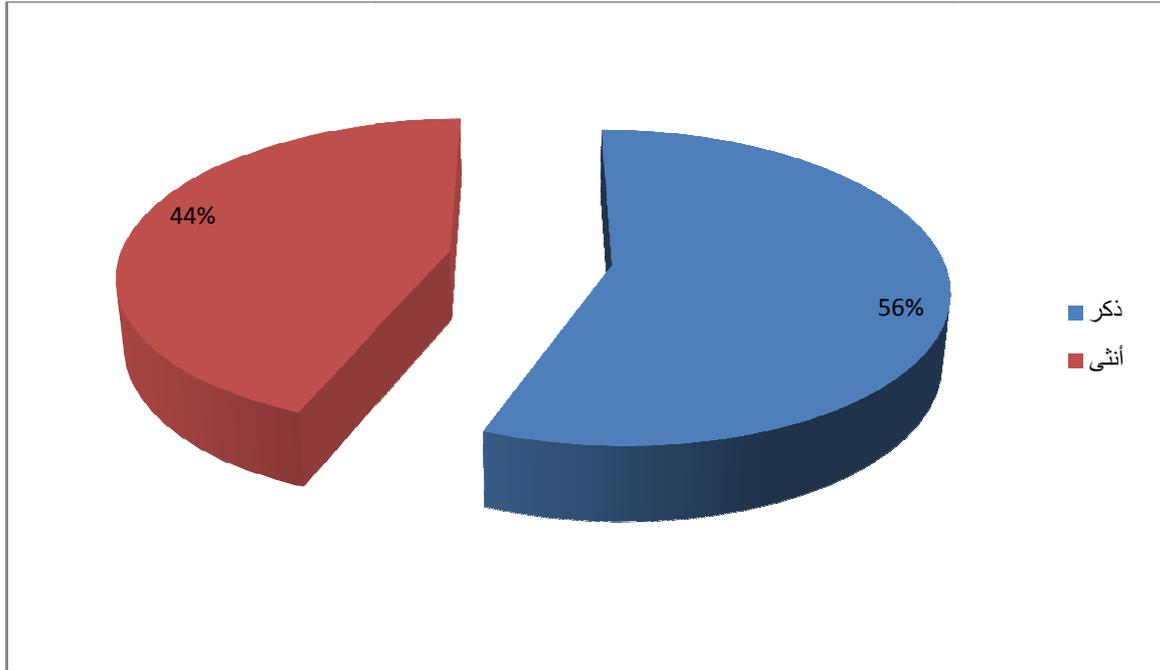
نقوم من خلال هذا العنصر بوصف عينة الدراسة من خلال التطرق إلى المميزات الشخصية لها من حيث الجنس، التخصص والمستوى التعليمي.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

1- توزيع المبحوثين حسب متغير الجنس:

الجدول رقم (02): يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير الجنس.

| الاحتمالات | التكرار | النسب % |
|------------|---------|---------|
| ذكر | 14 | 56% |
| أنثى | 11 | 44% |
| المجموع | 25 | 100% |



الشكل رقم (01): يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير الجنس.

يوضح الجدول أعلاه توزيع المبحوثين على أساس متغير الجنس، حيث نجد أن أغلبية مفردات

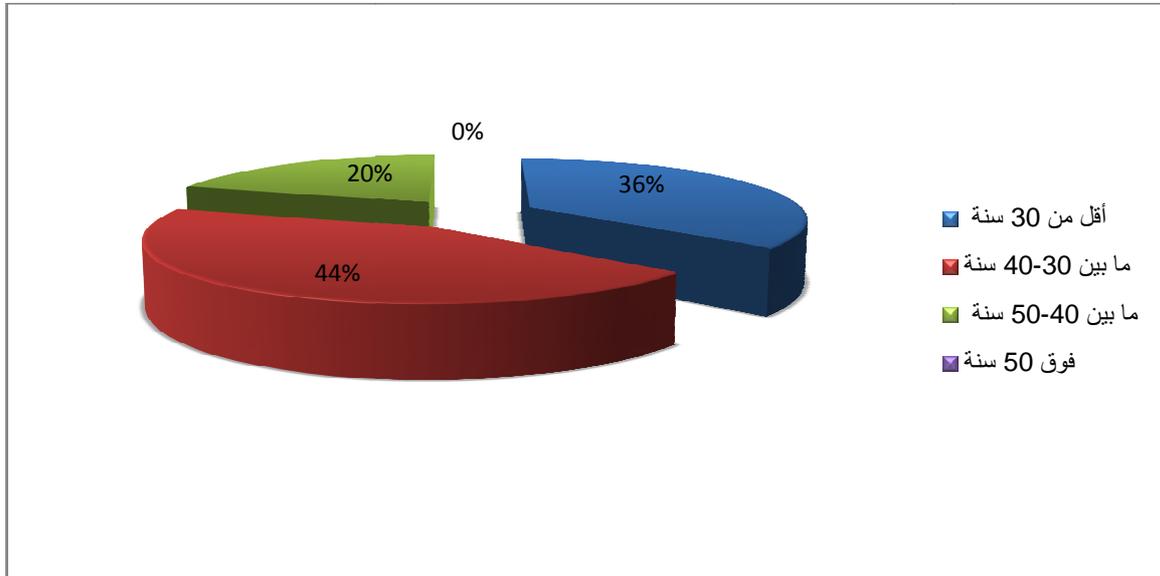
الدراسة هم ذكور و نسبتهم 56% ، بينما نجد الأقلية فقط من النساء و نسبتهم بلغت 44% .

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

2- توزيع المبحوثين حسب متغير السن:

الجدول رقم (03): يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير السن.

| الاحتمالات | التكرار | النسب |
|------------------|---------|-------|
| أقل من 30 سنة | 9 | 36% |
| ما بين 30-40 سنة | 11 | 44% |
| ما بين 40-50 سنة | 5 | 20% |
| فوق 50 سنة | 0 | 0% |
| المجموع | 25 | 100% |



الشكل رقم (02): يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير السن.

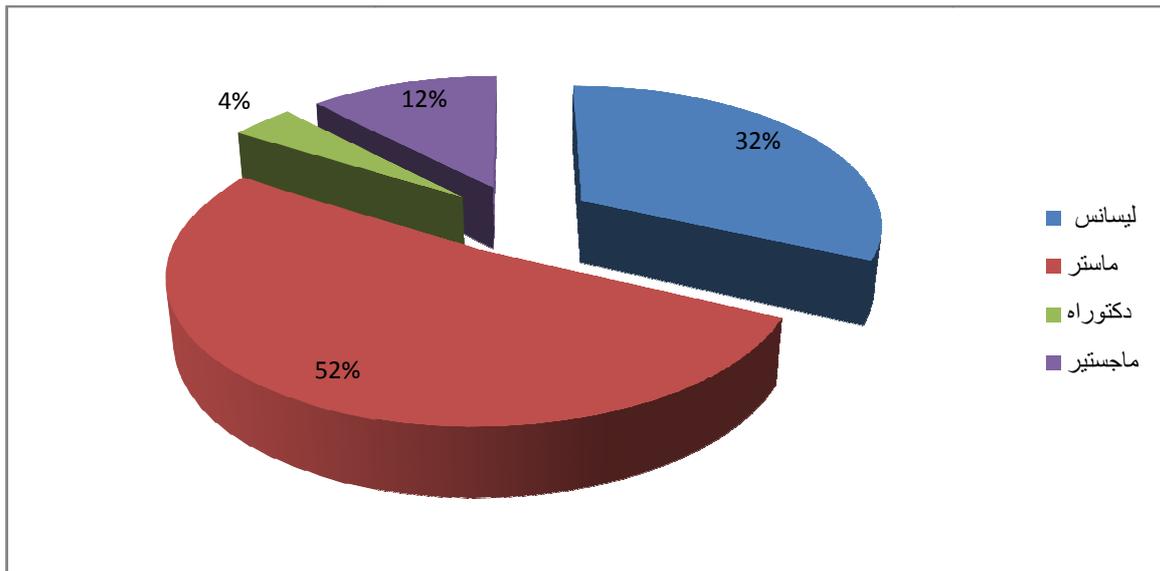
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يوضح الجدول أعلاه توزيع الباحثين على أساس متغير السن حيث يشر الجدول إلى عينة البحث تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 سنة بلغت نسبتهم 44%، يليها الباحثين الذين لم تتجاوز أعمارهم 30 سن، بينما الأقلية فأعمارهم بين 40 و 50 سنة و نسبتهم 20%.

3- توزيع الباحثين حسب متغير المستوى التعليمي:

الجدول رقم (04): يوضح توزيع الباحثين على أساس متغير المستوى التعليمي.

| الاحتمالات | التكرار | النسب |
|------------|---------|-------|
| ليسانس | 8 | 32% |
| ماستر | 13 | 52% |
| دكتوراه | 1 | 4% |
| ماجستير | 3 | 12% |
| المجموع | 25 | 100% |



الشكل رقم (03): يوضح توزيع الباحثين على أساس متغير المستوى التعليمي.

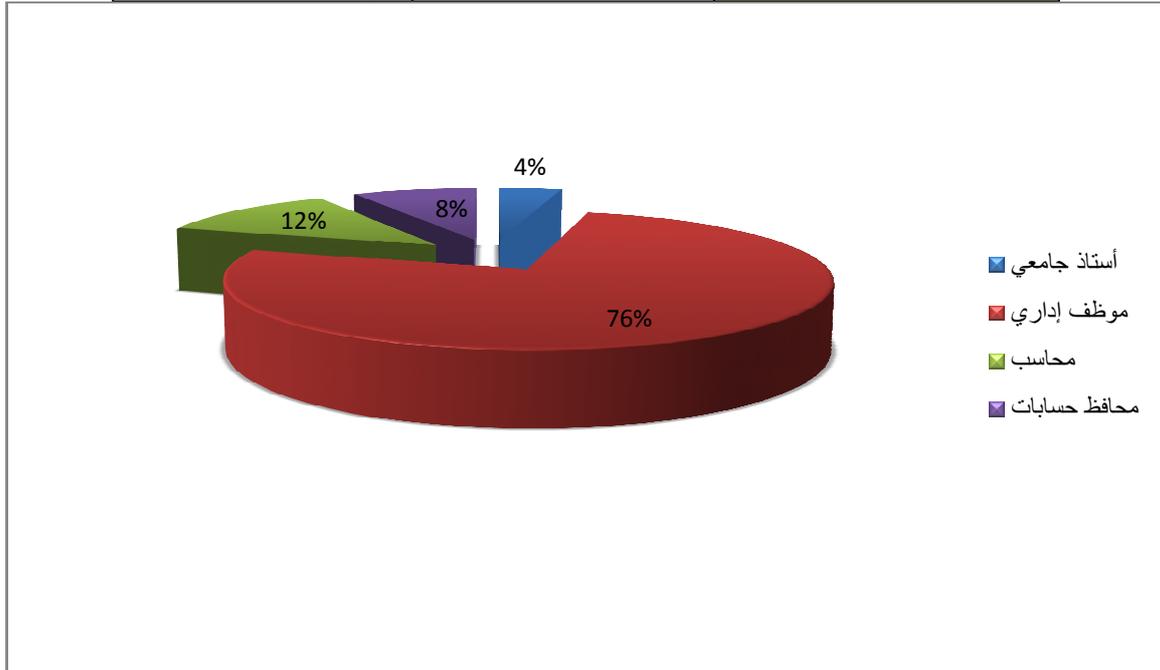
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يوضح الجدول أعلاه توزيع الباحثين على أساس متغير المستوى التعليمي، حيث نجد أن أغلبية مفردات الدراسة بلغوا مستوى الماستر في تعليمهم و نسبتهم 52%، في حين أن الباحثين الذين مستواهم هو الليسانس فنسبتهم 32%، يليها 12% من الباحثين الذين بلغوا الماجستير في تعليمهم، في حين أن الأقلية و نسبة 4% من تحصلوا على الدكتوراه.

4- توزيع الباحثين حسب متغير الوظيفة:

الجدول رقم (05): يوضح توزيع الباحثين حسب متغير الوظيفة.

| الاحتمالات | التكرار | النسب |
|--------------|---------|-------|
| أستاذ جامعي | 1 | 4% |
| موظف إداري | 19 | 76% |
| محاسب | 3 | 12% |
| محافظ حسابات | 2 | 8% |
| المجموع | 25 | 100% |



الشكل رقم (04): يوضح توزيع الباحثين حسب متغير الوظيفة.

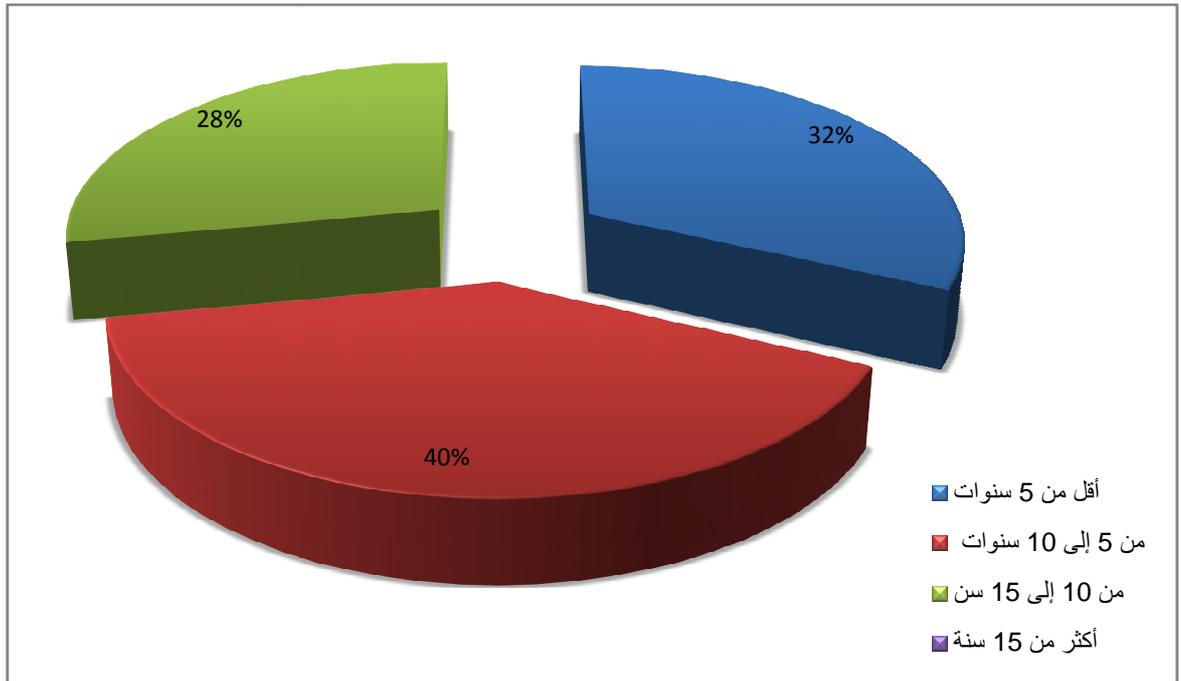
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يوضح الجدول أعلاه توزيع الباحثين على أساس متغير الوظيفة، حيث يشير إلى أن أغلب الباحثين يشغلون منصب موظف إداري إذ بلغت نسبتهم 76%، في حين 12% يشغلون منصب محاسب، في المقابل الباحثين الذين وظيفتهم محافظ حسابات بلغت نسبتهم 8%، و الأقلية فقط بنسبة 4% من هم أساتذة جامعيين.

5- توزيع الباحثين على أساس متغير الخبرة:

الجدول رقم (06): يوضح توزيع الباحثين على أساس متغير الخبرة.

| الاحتمالات | التكرار | النسب |
|-------------------|---------|-------|
| أقل من 5 سنوات | 8 | 32% |
| من 5 إلى 10 سنوات | 10 | 40% |
| من 10 إلى 15 سن | 7 | 28% |
| أكثر من 15 سنة | 0 | 0% |
| المجموع | 25 | 100% |



الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

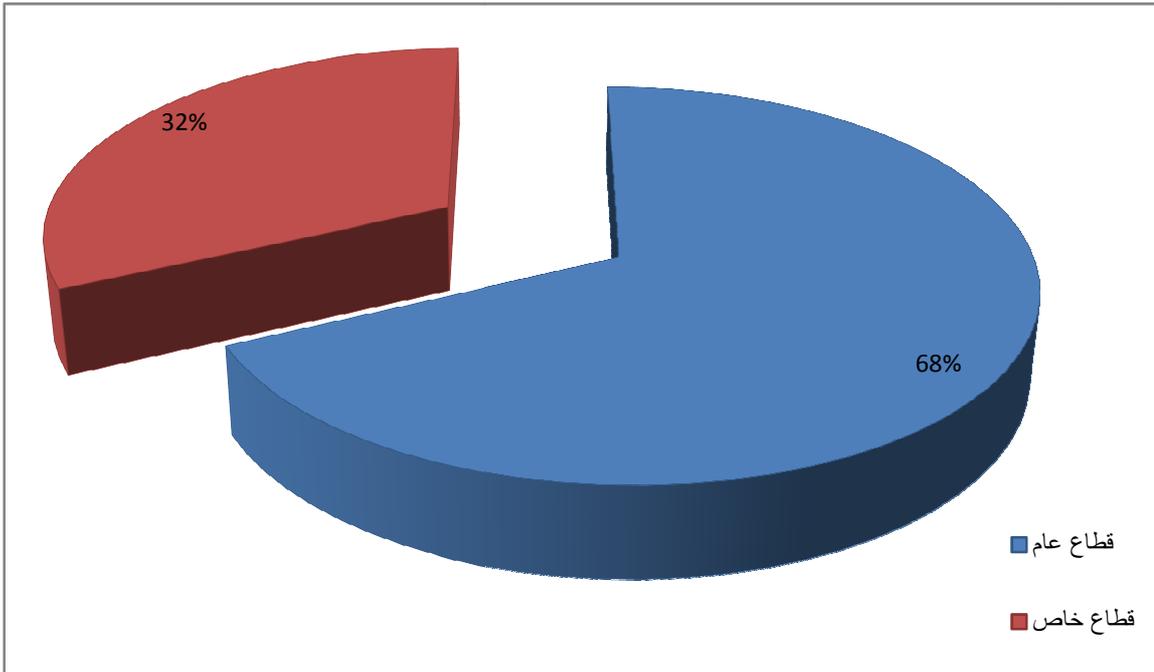
الشكل رقم (05): يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير الخبرة.

جاء السؤال أعلاه ليبحث في توزيع المبحوثين على أساس متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب مفردات الدراسة تتراوح خبرتهم بين 5 إلى 10 سنوات و بلغت نسبتهم 40%، بينما المبحوثين الذين لا تتجاوز سنوات خبرتهم 5 سنوات بنسبتهم 32%، في المقابل نجد المبحوثين الذين تتراوح خبرتهم بين 10 إلى 15 سنة فجاؤوا بنسبة 28%.

6- توزيع المبحوثين على أساس متغير قطاع العمل:

الجدول رقم (07): يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير قطاع العمل.

| الاحتمالات | التكرار | النسب |
|------------|---------|-------|
| قطاع عام | 17 | 68% |
| قطاع خاص | 8 | 32% |
| المجموع | 25 | 100% |



الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الشكل رقم (06): يوضح توزيع المبحوثين على أساس متغير قطاع العمل.

يوضح الجدول توزيع المبحوثين على أساس متغير قطاع العمل، حيث نجد أن 68% من المبحوثين يعملون لدى القطاع العام، في حين 32% منهم ينتمون إلى القطاع الخاص.

المحور الأول:

1. واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري:

جدول رقم 08: يبين واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

| رقم العبارة | العبارات | الخيارات | | | | | | | مستوى التقييم | | |
|-------------|---|-----------------|-----------|-------|-------|-------------|-----------------|-------------------|---------------|--------|-------|
| | | غير موافق تماما | غير موافق | محايد | موافق | موافق تماما | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | | الرتبة | |
| 01 | يتم تطبيق قواعد وأساليب المحاسبة العمومية على العمليات المالية العمومية | ك | 3 | 3 | 2 | 11 | 6 | 3.16 | 3.67 | 3 | متوسط |
| | | % | 12% | 12% | 8% | 46% | 24% | | | | |
| 02 | الإيرادات والنفقات العامة تدفقات نقدية مستقلة لا ترتبط بالسنوات السابقة | ك | 4 | 6 | 2 | 9 | 4 | 3.12 | 2.64 | 4 | متوسط |
| | | % | 16% | 24% | 8% | 36% | 16% | | 5 | | |
| 03 | هل للمؤسسات العمومية الإدارية للدولة رأس مال محدد تقوم باستغلاله . | ك | 7 | 2 | 0 | 8 | 8 | 3.32 | 2.82 | 2 | مرتفع |
| | | % | 28% | 4% | 0% | 32% | 32% | | 8 | | |
| 04 | نظام المحاسبة | ك | 5 | 7 | 3 | 7 | 3 | 2.84 | 2 | 5 | متوسط |

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

| | | | | | | | | | | | |
|-------|---|------|------|-----|-----|-----|-----|-----|---|--|----|
| | | | | 12% | 28% | 12% | 28% | 20% | % | العمومية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية وتقديم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي | |
| مرتفع | 1 | 2.82 | 3.36 | 6 | 8 | 0 | 10 | 2 | ك | نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للوحدات الحكومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي | 05 |
| | | 8 | | 18% | 32% | 0% | 40% | 8% | % | | |
| متوسط | 6 | 2.94 | 2.44 | 0 | 5 | 5 | 11 | 4 | ك | مدونة حسابات المحاسبة العمومية غير مرنة مما يؤدي إلي عدم توازن حسابات ميزانية | 06 |
| | | 9 | | 0% | 20% | 20% | 4% | 16% | % | | |

من خلال الجدول أعلاه نرى أن العبارة رقم (5) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره

3.36 و انحراف معياري 2.828 ما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال

للوحدات الحكومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي، تليها العبارة رقم (3) أتت في المرتبة

الثانية بمتوسط حسابي 3.32 و انحراف معياري 2.828 ما يقر على أن الإيرادات والنفقات العامة تعتبر

تدفقات نقدية مستقلة، تليها العبارة رقم (1) حيث أتت في المرتبة الثالثة ما يدل على أنه يتم تطبيق قواعد

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وأساليب المحاسبة العمومية على العمليات المالية العمومية ، تأتي بعدها مباشرة العبارة رقم (2) في المرتبة الرابعة ما يدل على الإيرادات والنفقات العامة تدفقات نقدية مستقلة لا ترتبط بالسنوات السابقة ، في حين أن العبارة رقم (04) أتت في المرتبة الخامسة ما يدل أيضا على أن نظام المحاسبة العمومية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية وتقديم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي ، و في الأخير مجد العبارة رقم (06) قد حلت في المرتبة السادسة دليل على أن مدونة حسابات المحاسبة العمومية غير مرنة مما يؤدي إلي عدم توازن حسابات ميزانية.

المحور الثاني:

II. متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

جدول رقم (09): يبين متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

| رقم العبارة | العبارات | الخيارات | | | | | مستوى التقييم | الرتبة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي |
|-------------|--|-----------------|-----------|-------|-------|-------------|---------------|--------|-------------------|-----------------|
| | | غير موافق تماما | غير موافق | محايد | موافق | موافق تماما | | | | |
| 01 | تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها | ك | 5 | 5 | 0 | 7 | 8 | 6 | 2.121 | 3.32 |
| | | % | %20 | %20 | 0% | %28 | %32 | | | |
| 02 | إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال توافق جميع الأطراف بالمحاسبة العمومية | ك | 1 | 5 | 0 | 11 | 8 | 4 | 4.123 | 3.8 |
| | | % | %4 | %20 | 0% | %46 | %32 | | | |
| مرتفع | يساهم إصلاح نظام | ك | 0 | 3 | 1 | 12 | 9 | 2 | 2.828 | 4.08 |

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

| | | | | | | | | | | | |
|-------|---|-------|------|-------|-------|----|-----|-----|---|--|----|
| | | | | 36% | 49% | 4% | 12% | 0% | % | المحاسبة العمومية في الجزائر في إنتاج المعلومات التي تفيد في ترشيد السياسات الاقتصادية | 03 |
| متوسط | 7 | 1.870 | 3.08 | 6 | 7 | 0 | 7 | 5 | ك | من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إعادة تأهيل وتدريب العنصر البشري في القطاع الحكومي | 04 |
| | | | | 24% | 28% | 0% | 28% | 20% | % | | |
| مرتفع | 5 | 4.242 | 3.76 | 8 | 11 | 0 | 4 | 2 | ك | يؤثر إصلاح نظام المحاسبة العمومية على تحديد اتجاهات صرف المال العام بدقة أكبر وبالتالي محاربة الفساد الإداري والمالي | 05 |
| | | | | 32% | 46% | 0% | 16% | 8% | % | | |
| مرتفع | 3 | 3.464 | 3.96 | 11 | 7 | 2 | 5 | 0 | ك | يؤدي تبني أساس الاستحقاق الى تقديم تقارير موثوقة مالية أكثر دقة و وبالتالي تحقيق رقابة أكثر فعالية على تسيير المال العام | 06 |
| | | | | 46% | 28% | 8% | 20% | 0% | % | | |
| مرتفع | 1 | 4.438 | 4.48 | 12 | 13 | 0 | 0 | 0 | ك | تطبيق معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام ضروري لتحقيق أهداف الموازنة | 07 |
| | | | | 49.3% | 50.6% | 0% | 0% | 0% | % | | |

من خلال الجدول أعلا نرى أن العبارة رقم (7) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.48 و انحراف معياري 4.123 مما يشير إلى إن تطبيق معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام ضروري لتحقيق أهداف الموازنة، في حين العبارة رقم (3) أتت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.08 و انحراف معياري قدره 2.828 ما يدل على مساهمة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في إنتاج المعلومات التي تفيد في ترشيد السياسات الاقتصادية ، في حين جاءت العبارة رقم (6) في المرتبة الثالثة ما يدل على أن تبني أساس الاستحقاق يؤدي بدوره الى تقديم تقارير مالية أكثر دقة و

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

موثوقة وبالتالي تحقيق رقابة أكثر فعالية على تسيير المال العام في المقابل العبارة رقم (2) حضت بالمرتبة الرابع ما يقر إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال توافق جميع الأطراف بالمحاسبة العمومية، لتأتي العبارة رقم (5) في المرتبة الخامسة دلالة على تأثير إصلاح نظام المحاسبة العمومية على تحديد اتجاهات صرف المال العام بدقة أكبر وبالتالي محاربة الفساد الإداري والمالي و في المقابل تأتي العبارة رقم (1) في المرتبة السادسة دليل على أن المحاسبة العمومية في الجزائر تحتاج إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها ، و في الأخير تأتي العبارات رقم (4) في المرتبة السابعة.

المحور الثالث :

III. أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

الجدول رقم (10): يبين أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

| رقم العبارة | العبارات | الخيارات | | | | | | | | | |
|-------------|---|-----------------|-----------|-------|-------|-------------|-----------------|-------------------|--------|---------------|-------|
| | | غير موافق تماما | غير موافق | محايد | موافق | موافق تماما | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | مستوى التقييم | |
| 01 | يسمح تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بالحد من التلاعبات و الفساد المنقشي في الإدارة العمومية | ك | 2 | 3 | 0 | 8 | 12 | 4 | 2.55 | 4 | مرتفع |
| | | % | 8% | 12% | 0% | 32% | 48% | 5 | | | |
| | يساهم تبني المعايير | ك | 0 | 5 | 1 | 11 | 8 | 3.88 | 2.27 | 6 | مرتفع |

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

| | | | | | | | | | | | |
|-------|---|-----------|------|-----|-----|----|-----|----|---|--|----|
| | | 5 | | %32 | %46 | %4 | %20 | 0% | % | الدولية في القطاع العام إلى تعزيز الشفافية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية | 02 |
| مرتفع | 5 | 4.22 5 | 3.88 | 9 | 9 | 2 | 5 | 0 | ك | أساس الاستحقاق المعتمد عليه في معايير المحاسبة الدولية يسمح بتقديم المعلومات المالية عن الوضع المالي وأداء الهيئات العمومية أفضل من الأساس النقدي المعتمد عليه في نظام المحاسبة العمومية | 03 |
| متوسط | 3 | 3.24 2 | 4.2 | 14 | 7 | 0 | 3 | 1 | ك | يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل الموارد | 04 |
| مرتفع | 1 | 2.87 0 | 4.4 | 10 | 15 | 0 | 0 | 0 | ك | يسمح التحول نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من تسجيل التزامات الدولة ومستحققاتها ما يؤدي إلى رفع الشفافية في | 05 |
| | | | | %36 | 36% | %8 | %20 | 0% | % | | |
| | | | | %56 | %32 | %0 | 12% | %4 | % | | |
| | | | | %40 | %60 | %0 | %0 | %0 | % | | |

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

| القطاع العام | | | | | | | | | | | |
|--------------|---|-----------|------|-----|-----|----|-----|-----|---|---|----|
| مرتفع | 2 | 3.12 5 | 4.36 | 11 | 13 | 0 | 1 | 0 | ك | يتيح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتوفير معلومات التدفق النقدي | 06 |
| | | | | %46 | %50 | %0 | 4% | %0 | % | | |
| مرتفع | 7 | 4.77 5 | 3.76 | 6 | 14 | 0 | 3 | 2 | ك | اتجاه آراء أفراد العينة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحل ناجح في تحقيق حكومة الإنفاق الحكومي في الجزائر | 07 |
| | | | | 24% | %56 | %0 | %12 | %8 | % | | |
| متوسط | 8 | 2.57 0 | 3.64 | 9 | 9 | 0 | 3 | 4 | ك | معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أداة لتفعيل الرقابة والمساءلة في القطاع العام | 08 |
| | | | | %36 | 36% | 0% | 12% | 16% | % | | |

من خلال الجدول أعلا نرى أن العبارة رقم (4) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.4 و انحراف معياري 2.870 مما يشير إلى سماح التحول نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من تسجيل التزامات الدولة ومستحققاتها ما يؤدي إلى رفع الشفافية في القطاع العام ،في حين العبارة رقم (6) أتت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 7.25 و انحراف معياري قدره 3.242 ما يدل على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتيح بتوفير معلومات التدفق النقدي ، في حين جاء العبارة رقم(4) في المرتبة الثالثة ما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعزز ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل الموارد في المقابل العبارة رقم (1) حضت بالمرتبة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرابعة ما يقر على أن تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام يسمح بالحد من التلاعبات و الفساد المتفشي في الإدارة العمومية ،لتأتي العبارة رقم (3) في المرتبة الخامسة دلالة على أن أساس الاستحقاق المعتمد عليه في معايير المحاسبة الدولية يسمح بتقديم المعلومات المالية عن الوضع المالي وأداء الهيئات العمومية أفضل من الأساس النقدي المعتمد عليه في نظام المحاسبة العمومية و في المقابل تأتي العبارة رقم (2) في المرتبة السادسة دليل على مساهمة تبني المعايير الدولية في القطاع العام إلى تعزيز الشفافية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية ، و في الأخير تأتي العبارات رقم (7) و العبارة رقم (8) في المرتبة السابعة ثم المرتبة الثامنة على التوالي.

المطلب الثاني: نتائج الدراسة على ضوء الفرضيات

الفرضية الأولى:

والتي مفادها :

❖ يتطلب إصلاح نظام المحاسبة العمومية بنية اقتصادية و مالية و تكنولوجية و تنظيمية ملائمة

إضافة إلى تشريعات قانونية و مورد بشري هائل.

✓ من خلال حساب المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني و الذي بلغت قيمته 3.78 ، ما يدل

على أن الفرضية محققة.

الفرضية الثانية :

والتي مفادها :

❖ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيحسن من جودة الإبلاغ المالي في القطاع

العام الجزائري.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

✓ من خلال حساب المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثالث و الذي بلغت قيمته 4.015 ، ما

يدل على أن الفرضية محققة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

خلاصة الفصل الثالث:

لقد اعتمدنا في دراستنا التطبيقية على الاستبيان وهو الوسيلة الأساسية لجمع البيانات، حيث تضمن ثلاث محاور واقع إصلاح نظام المحاسبة الجزائري، والمحور الثاني متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية والأخير أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وقد تم توزيعه على مجموعة من المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف والمراقبين الماليين ، ووكلاء الصرف، بالإضافة إلى بعض الأساتذة الجامعيين، قدر أفراد العينة بـ: 25 فرد وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS ومجموعة من الوسائل الإحصائية، ثم تحليل نتائج الدراسة واختيار الفرضيات الموضوعية .

وبعد عرض وتحليل إجابات مفردات العينة، إختبرنا فرضيات البحث والتي كانت كلها مقبولة .

خاتمة

عامّة

خاتمة عامة :

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ، معالجة الإشكالية التي تدور حول واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

من خلال تطرقنا لهذا الموضوع المحاسبة العمومية في الجزائر بضبطها القانون 90-21 المؤرخ في 16 أوت 1990 وهي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطلقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية في تقنية عرض الحسابات العمومية وتنطبع وظيفة المحاسبين العموميين.

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تلعب دور أساسيا في تحقيق الإفصاح الكامل للقوائم المالية للمؤسسات الحكومية وتحقيق جودتها في التسيير الراشد للمال العام.

نتائج الجانب النظري:

1. المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومات
2. يتم تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العامة في الوحدات الحكومية من قبل ما يطلق عليهم " أعوان المحاسبة العمومية "
3. تستمد المحاسبة العمومية أحكامها وقواعدها من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990
4. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS مصممة ليتم تطبيقها على السياسات المالية المتعلقة بالمؤسسات الحكومية

5. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق تحقق الإفصاح الكامل عن السياسات المالية وتحقيق الشفافية والموثوقية

نتائج الجانب التطبيقي:

1. نظام المحاسبة العمومية لا يحسن التسيير الفعال للوحدات الحكومية بنتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي
2. ضروري تطبيق معايير المحاسبة العمومية لتحقيق أهداف الموازنة
3. مساهمة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في إنتاج المعلومات التي تفيذ في ترشيد السياسات الاقتصادية
4. يَأْثُرُ إِصْلَاحُ نِظَامِ المَحَاسَبَةِ العَمُومِيَةِ عَلَى تَحْدِيدِ اتِّجَاهَاتِ صَرْفِ المَالِ العَامِ بِدَقَّةٍ أَكْبَرَ ، وبالتالي محاربة الفساد الإداري والمالي.

اقتراحات الدراسة:

- ✚ النظام المحاسبي الجديد سوف يؤدي في المستقبل إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المالية
- ✚ أهمية معايير المحاسبة الدولية في تعزيز المساءلة والشفافية في المؤسسات الحكومية الجزائرية
- ✚ انعكاس تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي

آفاق الدراسة :

من خلال دراستنا للموضوع، لاحظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ركزت على الجانب النظري بخلاف الجانب التقني، والذي يعتبر جد مهم والذي يمكن أن يكون موضوع لدراسات أخرى .

وسوف نقترح بعض الآفاق في شكل عناوين :

1. النظام المحاسبي الجديد سوف يؤدي في المستقبل إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المالية

2. أهمية معايير المحاسبة الدولية في تعزيز المساءلة والشفافية في المؤسسات الحكومية الجزائرية

3. دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنة وترشيد النفقات العامة

قائمة المصادر والمرجع

أولاً: الكتب

1. المليحي إبراهيم السيد، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2002.
2. إسماعيل حسن احمر المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة دار المسيرة عمان، 2003
3. خالد جمال الحجرات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دار صفاء للنشر والتوزيع 2018
4. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، المحاسبة الحكومية ، مدخل معاصرة ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ، 2008
5. عبد الوهاب نصرو، " المحاسبة الحكومية والقومية " الدار الجامعية الجديدة الإسكندرية، 2000
6. مسعي محمد، المحاسبة المالية، دار الهدى للنشر، الجزائر 2003
7. منصورى الزين، "المحاسبة العمومية" محاضره بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب، البليدة الجزائر

ثانياً: المجلات

1. خبيطي خضير، مونة يونس " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (Ipsas) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري " المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، عدد 02-2016 (الجزائر)
2. د. خلف الله بن يوسف ، أ. معاش قويدر، " متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (Ipsas) ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، دراسات اقتصادية 91 (2) ، جامعة أفلو

3. منصورى الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مجلة الدراسات والمالية ، العدد 2، المركز الجامعي، الوادي، 2011

ثالثا: المذكرات والرسائل الجامعية

1. جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام Ipsas في نظام المحاسبة العمومية ،أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه فرحات عباس محاسبة وتدقيق ، 2019/2018

2. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية نور الهدى بوليفة، " واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2015_2014

3. نور الهدى بوليفة، " واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2015_2014

رابعا: الملتقيات

1. خبيضي خيضر ، مونة يونس، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مراحل ضمن الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تشغيل أداء المؤسسات والحكومات يومي 24-25 نوفمبر ، جامعة ورقلة ، الجزائر، 2014

خامسا: النصوص التشريعية والتنظيمية

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، " قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية " ،
المؤرخ في 24 محرم 1411 بـ15 أوت 1990 المادة (1و2)
2. مرسوم تنفيذي رقم 21-252 مؤرخ في 25 شوال 1442 الموافق ليونيو سنة 2026 يتضمن
تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية
3. المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 91_313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات
المحاسبة التي يمتلكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها
4. المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتعلق بتنظيم
مهام وزارة المالية
5. المادة 06 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 13-10-2010 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية
لوزارة المالية في المكاتب
6. المادة 2 من المرسوم التنفيذي 11_381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصلحة المراقبة
المالية.

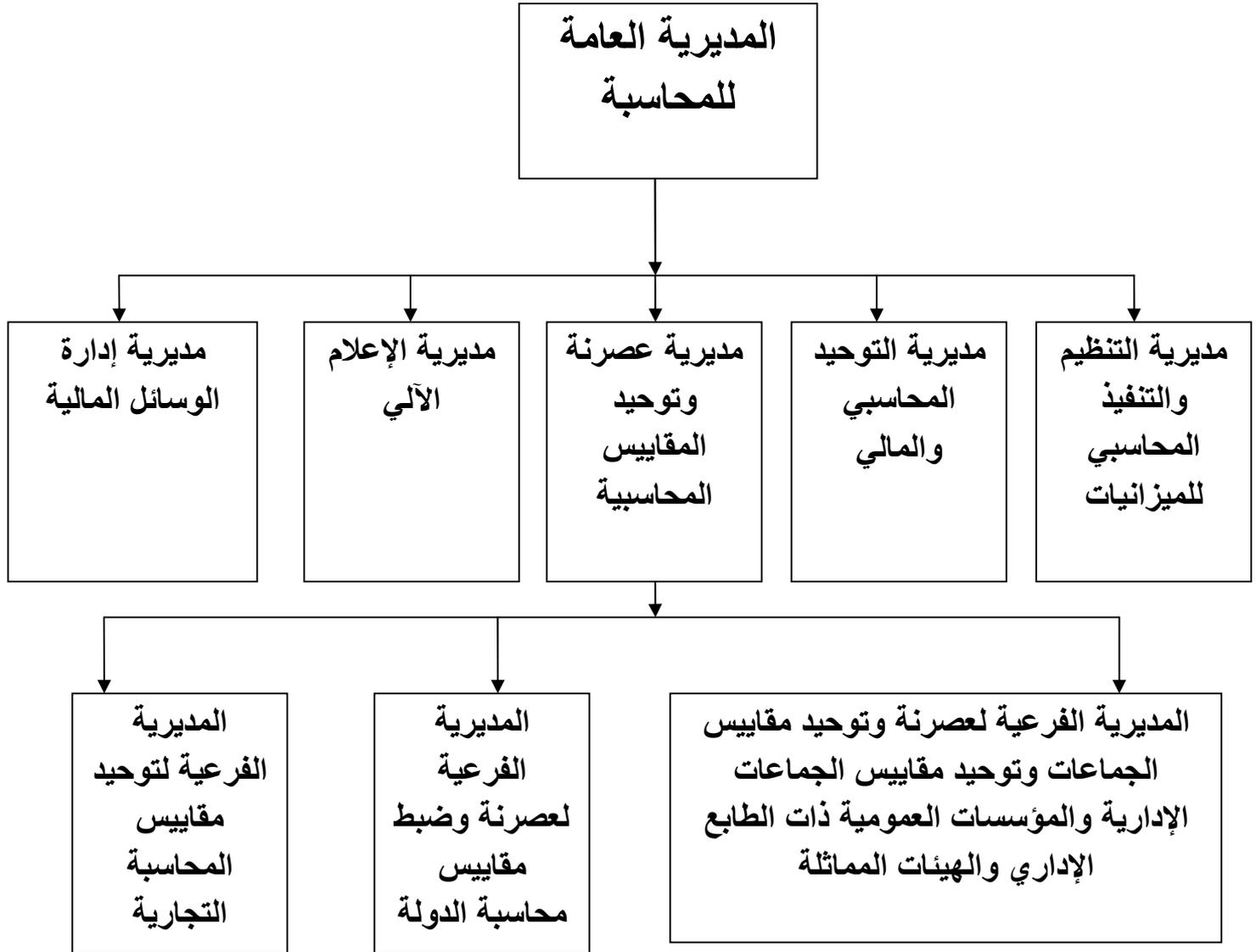
سادسا: التقارير

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ، ع1، ترجمة
المجتمع العربي القانوني، مجموعة طلال أبو غزالة ، عمان، 2009
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، "إصدارات معايير المحاسبة المالية في القطاع العام" ج1، ترجمة
جمعية المجتمع العربي القانوني، مجموعة طلال أبو غزالة ، عمان، 2008
3. الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2011

قائمة

الملاحق

الملحق رقم : (01) الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة العمومية لوزارة المالية



الملحق 02: الهيكل التنظيمي لوزارة المالية الجديد

المديرية العامة للخزينة
والتسيير المحاسبي
للعمليات المالية للدولة

قسم
الأنشطة
المالية

قسم التسيير
المحاسبي
للعمليات المالية
للخزينة
العمومية

مديرية التنظيم
والتنفيذ
المحاسبي
للميزانيات

مديرية التوحيد
المحاسبي
والمالي

مديرية عصرنة
وتوحيد
المقاييس
المحاسبية

مديرية التنظيم
والتنفيذ
المحاسبي
للميزانيات

المديرية الفرعية لتوحيد
مقاييس المحاسبة التجارية

المديرية الفرعية لعصرنة
وتوحيد مقاييس الجماعات
الإدارية والمؤسسات
العمومية ذات الطابع
الإداري والهيئات المماثلة

المديرية الفرعية
لعصرنة وتوحيد
المقاييس المحلية للدولة

الاستمارة

استمارة الاستبيانة

وزارة التعليم العالي والبحث العالي

المدرسة العليا للتجارة

تخصص : محاسبة ومالية

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستي استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة ومالية تحت عنوان : " واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين في الموضوع .

لذا، نرجوا من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبيانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وإن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية، وبالتالي الحصول على نتائج واقتراحات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث إنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .

وفي الأخير، لكم منا جزيل الشكر على تعاونكم ومساهمتمكم في هذا البحث.

الطالبة : كريبع مروة

أولا : البيانات الشخصية والمهنية

يرجى وضع العلامة () أمام الإجابة المناسبة :

- 1-الجنس : ذكر () أنثى (*)
- 2- السن : أقل من 30 سنة (*) ما بين 30-40 سنة () ما بين 40-50 سنة () فوق 50 سنة ()
- 3- المستوى التعليمي : دكتوراه () ماجستير () ماستر (*) ليسانس () أخرى ()
- 4- الوظيفة : أستاذ جامعي () محاسب عمومي () محافظ حسابات () موظف إداري (*) مراقب مالي ()

5- الخبرة : أقل من 5 سنوات () من 5 الى 10 سنوات (*) من 10 الى 15 سنة () أكثر من 15 سنة ()

6- القطاع الذي ينتمي إليه : قطاع عام (*) قطاع خاص ()

المحور الأول : واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 01 | يتم تطبيق قواعد وأساليب المحاسبة العمومية على العمليات المالية العمومية | | | | * | |
| 02 | الإيرادات والنفقات العامة تدفقات نقدية مستقلة لا ترتبط بالسنوات السابقة | | | * | | |
| 03 | هل للمؤسسات العمومية الإدارية للدولة رأس مال محدد تقوم باستغلاله . | | * | | | |
| 04 | نظام المحاسبة العمومية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية وتقديم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي | | * | | | |
| 05 | نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للوحدات الحكومية نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي | | | | | * |
| 06 | مدونة حسابات المحاسبة العمومية غير مرنة مما يؤدي إلي عدم توازن حسابات ميزانية | | * | | | |

المحور الثاني : متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 07 | تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر الى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها | | * | | | |
| 08 | إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يتم إلا من خلال توافق جميع الأطراف بالمحاسبة العمومية | | * | | | |
| 09 | يساهم إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في إنتاج المعلومات التي تفيد في ترشيد السياسات الاقتصادية | | * | | | |
| 10 | من متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية إعادة تأهيل وتدريب العنصر البشري في القطاع الحكومي | | * | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|---|---|----|
| | | | * | يؤثر إصلاح نظام المحاسبة العمومية على تحديد اتجاهات صرف المال العام بدقة أكبر وبالتالي محاربة الفساد الإداري والمالي | 11 |
| | | | * | يؤدي تبني أساس الاستحقاق الى تقديم تقارير مالية أكثر دقة وموثوقة وبالتالي تحقيق رقابة أكثر فعالية على تسيير المال العام | 12 |
| | | | * | تطبيق معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام ضروري لتحقيق أهداف الموازنة | 13 |

المجور الثالث : أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 14 | يسمح تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بالحد من التلاعبات و الفساد المتفشي في الإدارة العمومية | * | | | | |
| 15 | يساهم تبني المعايير الدولية في القطاع العام إلى تعزيز الشفافية في القطاع العام ويرفع من جودة التقارير المالية | * | | | | |
| 16 | أساس الاستحقاق المعتمد عليه في معايير المحاسبة الدولية يسمح بتقديم المعلومات المالية عن الوضع المالي وأداء الهيئات العمومية أفضل من الأساس النقدي المعتمد عليه في نظام المحاسبة العمومية | * | | | | |
| 17 | يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ترشيد الانفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل الموارد | * | | | | |
| 18 | يسمح التحول نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من تسجيل التزامات الدولة ومستحققاتها ما يؤدي إلى رفع الشفافية في القطاع العام | * | | | | |
| 19 | يتيح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتوفير معلومات التدفق النقدي | * | | | | |
| 20 | اتجاه آراء أفراد العينة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحل ناجح في تحقيق حوكمة الإنفاق الحكومي في الجزائر | * | | | | |
| 21 | معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أداة لتفعيل الرقابة والمساءلة في القطاع العام | * | | | | |