

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم مالية ومحاسبة      التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة  
الدولية للقطاع العام IPSAS

تحت إشراف

من إعداد الطالب:  
الأستاذ:

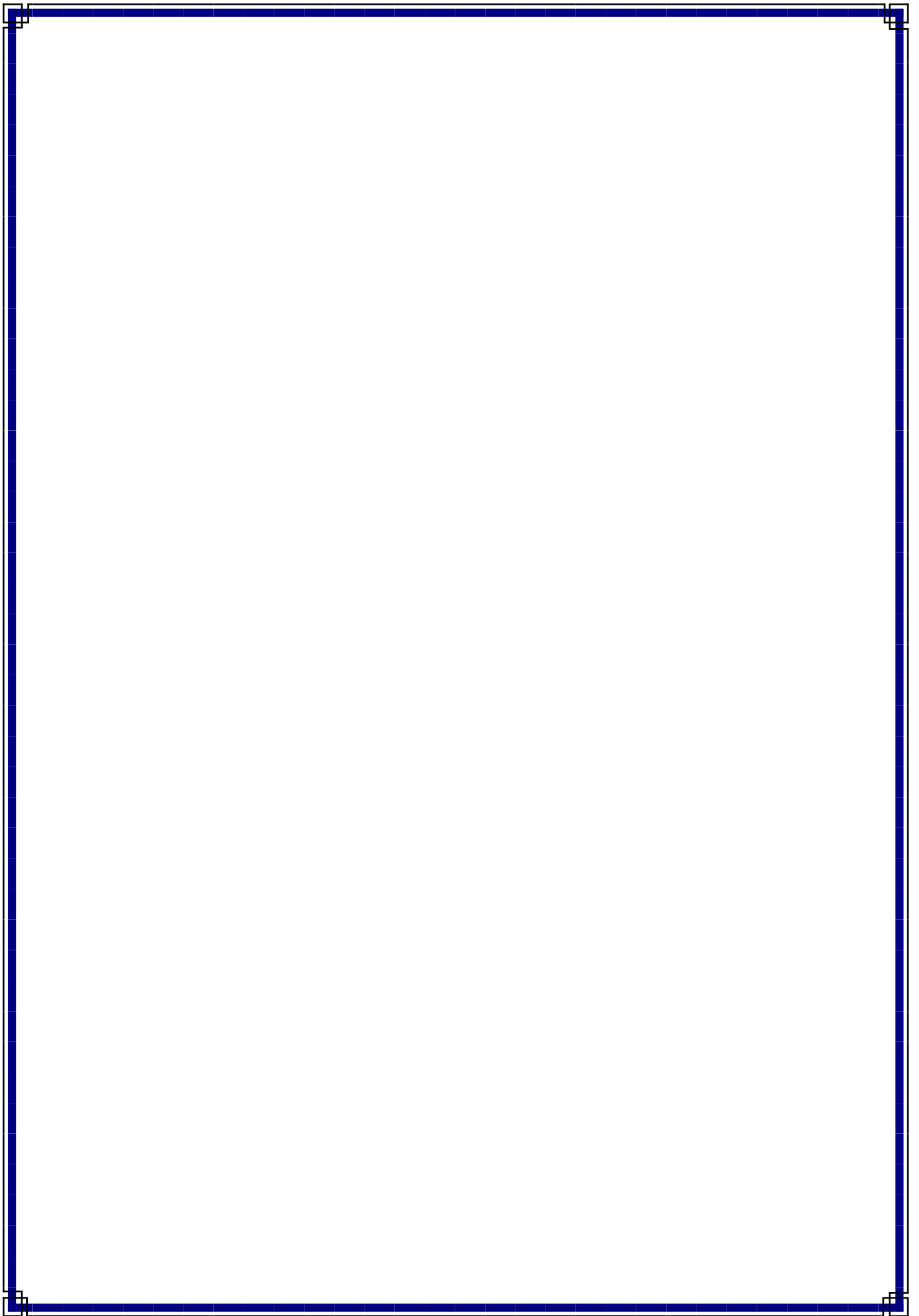
مرحوم محمد الحاج الحبيب

بن شنديخ بلال

أعضاء اللجنة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	تدلاوتي يمينه	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحاج الحبيب	أستاذ محاضر - ب -	جامعة مستغانم
مناقشا	مرحوم علاء الدين	أستاذ مشارك	جامعة مستغانم
مدعوة	زعفران منصورية	أستاذة مؤقتة	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2017 / 2018



## الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

من قال في شأنهما عزّ وجل بعد بسم الله الرحمن الرحيم:

﴿ وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا ﴾ صدق الله العظيم.

إلى من شهدت عيوني لأول مرة ولمستي بيدها الحنون وغمرتني بحبها الدائم والداقي،

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض، فقبل كل خطوة مني دعوة

منك وعند طلب النصيحة عودة إليك، إلى أغلى الناس "أمي" الحبيبة الغالية

إلى أحلى كلمة يردد لها لساني، إلى أجمل كائن عرفته عيوني، إلى أنقى وأقوى حب أحس

به في قلبي، إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة

بحكمة وصبر إلى مثلي في الحياة "أبي" العزيز الغالي أدامه الله لي.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة، إلى رياحين حياتي، إلى سندي في الدنيا أخي

"عبد الرزاق" وأختي الغالية إلى شموع البيت وزهورها.

إلى كل من كانت لي معه ذكرى حلوة، ومن يعني له وجودي شيئاً في حياته، وكل من

قدم لي يد العون وساهم معي وكان سنداً لي من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه

المذكرة "أخواتي" وأخي "محمد"

إلى جميع الأحباب والأقارب عائلة بن شنديخ وبن يحي وكل غال مرّ في حياتي

إلى كل من جمعني بهم الدهر وشاءت الأقدار مؤاخاتهم

إلى كل هؤلاء أهدي هذا الإنجاز المتواضع الذي أرجو أن يكون بمثابة

عربون محبة ووفاء والذي أحمد الله على إتمامه.

بلال

## كلمة شكر وعرfan

نتوجه بأول شكر إلى الله عزوجل الذي أنار دربي وأمكنني بفضلته من القيام بهذا الإنجاز.

يصرنا أن نتقدم بأسمى عبارات التحية والاحترام والتقدير والشكر إلى كل من ساعدني سواء من قريب

أو من بعيد حتى انتهيت من إنجاز هذا العمل المتواضع، ونخص بالذكر الأستاذ الفاضل "مرحوم محمد

الحاج الحبيب" على قبوله الإشراف على مذكرتي، والذي لم يبخل علينا بتوجيهاته السديدة ونصائحه

القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث وحثه الدائم لنا على المثابرة.

كما نتوجه بالشكر الخالص والعرfan إلى السيد رئيس القسم "بوزيان العجال"، ونشكر أعضاء

لجنة المناقشة على حضورهم لمناقشة في هذا البحث، ولهم شكر مسبق على كل الملاحظات التي سوف

يدونها وجميع الأعضاء العاملين في قسم العلوم المالية والمحاسبة، كما لا ننسى أبداً كل من ساهم في

بناء هذا المستقبل الذي نفخر به.

كما نتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من

أسمى وأحلى عبارات في العلم، إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم

والنجاح، إلى كل أساتذة القسم الذين أشرفوا على تعليمنا طيلة المشوار الجامعي وخاصة جامعة عبد

الحميد بن باديس ولكل شموع العلم الذين يضيئونها ويهدون الطلبة فيها إلى معالم النجاح وليس ثمة

أفضل كنز من كنوز العلم والمعرفة.

وإلى كل من ساعدنا ولو بإبتسامة صادقة إلى كل هؤلاء جزاهم الله خيراً.

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الأشكال	الصفحة
1	هيكل التنظيمي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الانتوساي	54
2	هيكل مفتشية العامة للمالية	60

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS s	International public sector accounting standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSAS b	International public sector Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GAS b	Governmental Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IFAC	International federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de état	المخطط المحاسبي للدولة
ISA	International Accounting standards	معايير المحاسبة الدولية
MSB	Modernisation des systèmes budgétaires	تحديث نظام الميزانية
IFRIC	International financial reporting Interpretation committee	لجنة التفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية

# الفهرس

	العنوان
	الإهداء
	التشكرات
	قائمة الجداول
	قائمة لأشكال
	قائمة المختصرات
أ-و	مقدمة عامة
	الفصل الأول الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية
02	تمهيد
03	المبحث الأول ماهية المحاسبة العمومية
03	المطلب الأول تعريف المحاسبة العمومية
05	المطلب الثاني خصائص المحاسبة العمومية
06	المطلب الثالث أعوان المحاسبة العمومية
09	المبحث الثاني مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية
09	المطلب الأول مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية
10	المطلب الثاني التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
13	المبحث الثالث مكونات نظام المحاسبي العمومي
13	المطلب الأول تعريف نظام المحاسبي العمومي
16	المطلب الثاني نظام الموازنة العامة
18	المطلب الثالث نظام الرقابة المالية
20	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام
22	تمهيد
23	المبحث الأول ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
23	المطلب الأول التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
25	المطلب الثاني مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
26	المطلب الثالث دور و أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
28	المبحث الثاني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق
28	المطلب الأول معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

31	المطلب الثاني معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة
34	المطلب الثالث معايير الأدوات المالية
35	المطلب الرابع باقي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق
38	المبحث الثالث واقع المحاسبة العمومية في الجزائر
38	المطلب الأول المحاسبة العمومية في الجزائر
39	المطلب الثاني نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي
40	المطلب الثالث متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
42	المبحث الرابع تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية
42	المطلب الأول تعريف مشروع نظام الموازنة العامة
43	المطلب الثاني عرض مشروع وإجراءات إصلاح نظام المحاسبة العمومية
45	المطلب الثالث أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
47	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث آليات الرقابة الحكومية للأجهزة المكلفة بالرقابة الحكومية دولية ووطنية
49	تمهيد
50	المبحث الأول ماهية الأنتوساي
50	المطلب الأول تعريف الأنتوساي
51	المطلب الثاني الأهداف الإستراتيجية الخاصة بالانتوساي 2017-2022
54	المطلب الثالث هيكل تنظيمي لمنظمة الأنتوساي
55	المبحث الثاني آليات الرقابة الحكومية الدولية
55	المطلب الأول المؤتمر
56	المطلب الثاني الأمانة العامة
56	المطلب الثالث مجلس التنفيذ
57	المبحث الثالث آليات الرقابة الحكومية الوطنية
57	المطلب الأول محافظ الحسابات
59	المطلب الثاني مفتشية العامة للمالية
61	المطلب الثالث مجلس المحاسبة
62	خلاصة الفصل الثالث
64	خاتمة عامة
69	قائمة المصادر والمراجع



## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
24	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	1

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	الرقم
54	هيكل التنظيمي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الانتوساي	1
60	هيكل مفتشية العامة للمالية	2

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS s	International public sector accounting standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSAS b	International public sector Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GAS b	Governmental Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IFAC	International federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de état	المخطط المحاسبي للدولة
ISA	International Accounting standards	معايير المحاسبة الدولية
MSB	Modernisation des systèmes budgétaires	تحديث نظام الميزانية
IFRIC	International financial reporting Interpretation committee	لجنة التفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية

# مقدمة عامة

فہرس

# قائمة الأشكال

# قائمة الجداول

# الفصل الأول

## الإطار النظري والقانوني للمحاسبة

المبحث الأول : تعريف المحاسبة العمومية.

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

المبحث الثالث : مكونات النظام المحاسبي العمومي.



# الفصل الثاني

مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المبحث الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

المبحث الثاني :معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

المبحث الثالث واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائري.

المبحث الرابع : تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية.

# الفصل الثالث

آليات الرقابة الحكومية لأجهزة المكلفة بالرقابة الحكومية وطنية ودولية

المبحث الأول : تعريف بالإننتوساي

المبحث الثاني: آليات الرقابة الحكومية الدولية

المبحث الثالث: آليات الرقابة الحكومية وطنية

خاتمة عامة

# قائمة المصادر والمراجع

# قائمة المختصرات



يشهد عالمنا اليوم تطورات في مجال المحاسبة العمومية لأن لكل دولة نظام خاص بها ومن بينها نظام محاسبي عمومي .

وليست الإدارة ابتكارا جديدا للإنسان بل أنه نظام لازم البشرية منذ القدم حتى عصرنا الآن ، إذ الملاحظ تاريخيا أن التجمعات الصغيرة نشأة قبل أن تنشأ الدولة أو قبل أن يتبلور مفهوم الدولة في الوقت الحاضر ، وكانت هذه التجمعات و المدن الصغيرة تجتمع بين حين وآخر- اجتماع أفرادها- لإدارة شؤونهم وحل مشاكلهم وكان هذا خير دليل لتطبيق الديمقراطية المباشرة بين أفراد المجتمع الواحد ولذا فإن الإدارة العمومية تعد الأصل والمنبع استحدثت منه الدول الحديثة النظام بل والتفكير الديمقراطي، ومبدأ السيادة الشعبية بمفهومها الحديث، بل أن هذه الدول أخذت منه أساس وجودها ونشأتها وحدود وظيفتها التي قامت من أجلها .

نظرا لاهتمام الدول بتطور نظام محاسبة العمومية يتماشى وتطورات أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطاتها، يضمن لها نظام المحاسبة العمومية الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، عملت منظمات عديدة في كثير من الدول على تطوير نظامها عبر مختلف الجهود المبذولة.

وفرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد و عقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول .

وفي ظل تطور حجم أجهزة القطاع العام على مدى العصور، أجرت معظم دول العالم ذات الاقتصاد الحر أو التي تحولت إلى الاقتصاد الحر إصلاحات جذرية على نظم المعلومات المحاسبية بأجهزتها الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة هاته الأجهزة واستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات عامة بجودة أعلى، ولإقناع الدول بأن إصلاح جهاز القطاع العام يبدأ من تطور نظم المعلومات المحاسبية وذلك لأن التخطيط الكفء والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء والباعثة على التطوير والابتكار تعتمد جميعها على نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات شاملة ودقيقة .

وانطلاقا من هذا تطورات المحاسبة العمومية على المستوى الدولي في ظل الجهود المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS، لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام، وما تترتب عليه من ازدياد كبير في النفقات وتنوع مجالاتها والإيرادات وتنوع مصادرها، ولهذا تخلت معظم الدول عن إتباع أسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى إتباع أساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام، فضلا عن إعداد ميزانية تظهر أصول والتزام هذه الوحدات مما يعطي إمكانية لمتابعة تطور أصول الوحدة و استهلاكاتها وجهود المحافظة عليها وتنميتها .

وهذا مما أدى بالجزائر لمحاولة التكيف والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إصلاح نظامها المحاسبي العمومي ومحاولة منها لضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي للقطاع العام.

### الإشكالية الرئيسية

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة من الجانب المحاسبي لكونه يركز على تحليل الإطار التقني للمحاسبة العمومية الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية لذلك الاختلاف مع إعطائها له حقه، ومن غير ذلك لا نستطيع تخمين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم أو أطر محاسبية أو اقتصادية أو إدارية خارجية أخرى، وفي مجال حركة الإصلاحات التي عرفتها الجزائر، قدمت وزارة المالية إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى تطور وعصرنه الإطار التقني لنظام محاسبة الخزينة ، وبعد تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

ومن خلال هذا يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ما هو واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟ ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؟

ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وما مجال تطبيقها ومكوناتها ؟
- ما هو مجال تطبيق وأهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ؟
- ماهي منظمة الانتوساي ومدى توافق أنظمة الرقابة الحكومية مع الدول المشاركة؟

### فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة ثم وضع الفرضية العامة الآتية:

عند وضع النظام المحاسبي الحكومي يمكن الاختيار بين عدة أسس محاسبية تؤثر مباشرة على طبيعة وجود البيانات المالية لمخرجات النظام المحاسبي ، حيث يتطلب إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والتوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام، الأمر الذي يستلزم تنفيذ مختلف الإصلاحات في طريقة تنظيم وإدارة المال العام.

انطلاقا من الفرضية العامة يمكن وضع جملة من الفرضيات الجزئية المتمثلة في ما يلي :

- 1- تحفيز المنظمات الدولية المختصة في مجال المحاسبة العمومية على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتطبيق أساس الاستحقاق.



- 2- يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تطوير نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة بهدف تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام .
- 3- المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال قانون 21-90 .

### مبررات اختيار الموضوع

- حداثة الموضوع من حيث الطرح ، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة .
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من الجانب النظري والتقني ، وكمساهمة متواضعة منا أن يكتب هذا الموضوع .
- النقص المطروح في البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص ( تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير).

### أهمية الدراسة

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظرا للمكانة الإستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية الدولية، حيث أن هذا الأخير يقوم بتوثيق واثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة و عرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط الوحدات القطاع العام و التي يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة أداء الوحدات الحكومية في مجال العقلنة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، لأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض وإعداد البيانات المالية الفعلية عن مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم مجال الإنفاق الحكومي، إضافة إلى بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة و التي يتم على أساسها اتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات القطاع العام .

### أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي :

- التعرف على نظام المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وخصائصها ، وتنظيمها القانوني والنظري والعضوي ومجال تطبيقها .
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكيفية إصدارها ونطاقها ومجال تطبيقها .
- عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق .
- عرض واقع نظام المحاسبة العمومية ومشروع تحديث الموازنة العامة من خلال التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- التعرف على منظمة الأنتوساي واليات الرقابة الحكومية و المكلفين بالرقابة الحكومية دولية و وطنية.

### الدراسات السابقة

1. أمال حاج جاب الله ، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واليات التطوير دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي سنة 2006 ، تهدف هذه الدراسة إلى أن هناك ضعف في نظام المحاسبة العمومية .
2. حيزر حبيطى ويونس مونه، نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير الدولية للقطاع العام ، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي.

### ما يميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تطرقت الدراسات السابقة إلى واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والنقائص والفراغات القانونية التي تمس نظام المحاسبة العمومية ، وتطرقت أيضا إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها وتعديلها وتحديثها ، وأهملت مختلف الدراسات مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية، وهذا ما ركزت عليه دراستنا وذلك من خلال التعريف بمشروع تحديث نظام المحاسبة والميزانية العمومية ، وعرض مشروع الإصلاح ، والإجراءات المتخذة لتنفيذ أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

### حدود الدراسة

وتنقسم إلى جانبين وهما كما يلي :

### الحدود الموضوعية

تقتصر دراستنا على نظام المحاسبة العمومية وإجراءات والجهود المبذولة للقيام بعملية الإصلاح من أجل التوافق مع المستجدات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية باستثناء المؤسسات الاقتصادية وذات طابع الاقتصادي والتجاري.

### حدود المكانية

جاءت دراستنا هذه في ظل الإصلاحات لنظام المحاسبة العمومية التي تقوم بها الجزائر محاولة منها للتوافق الدولي للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي والتسيير الأمثل للمال العام.

المنهج وأدوات المستخدمة

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة ثم استخدام أدوات المنهج الوصفي ، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

وتم اعتماد على الكتب والمصادر والمراجع باللغة العربية والفرنسية والندوات والمجلات والمقالات في الجانب النظري ، أما في الدراسة الميدانية تم التطرق إلى منظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### صعوبات الدراسة

- نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال نظام المحاسبة العمومية وخاصة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- نقص في المراجع المحاسبة العمومية والمالية العامة في مكتبة الكلية والجامعة
- نقص في الدراسات للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

### هيكل الدراسة

من خلال انجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى 3 فصول تبدأ من مقدمة وتنتهي بخاتمة تضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث ، ثم عرض النتائج التي توصلنا إليها ، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها في الفصول كالاتي:

### الفصل الأول " الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية "

تمت معالجته من خلال 3 مباحث ، الأول هو ماهية المحاسبة العمومية من خلال تقديم تعاريف لها وتقديم خصائصها وأعوانها، والمبحث الثاني تطرقنا لمجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية والمبحث الثالث تطرقنا إلى مكونات نظام المحاسبة العمومية.

### الفصل الثاني " معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وعرض مشروع تحديث الموازنة العامة"

حيث خصص المبحث الأول لماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والثاني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق أما المبحث الثالث التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائري و المبحث الرابع خصص لدراسة تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية .

### الفصل الثالث "آليات الرقابة الحكومية للأجهزة المكلفة بالرقابة الحكومية دولية و وطنية "

حيث في هذا الفصل تطرقنا إلى 3 مباحث المبحث الأول ماهية الانتوساي والإستراتيجيات الخاصة بها والهيكل التنظيمي لها أما المبحث الثاني آليات الرقابة الحكومية الدولية والأجهزة المكلفة وهي المؤتمر والأمانة العامة والمجلس التنفيذي أما المبحث الثالث آليات الرقابة الحكومية الوطنية وهي محافظ الحسابات ، المفتشية العامة المالية ، ومجلس المحاسبة.

# الفصل الأول

## الإطار النظري والقانوني للمحاسبة

المبحث الأول : تعريف المحاسبة العمومية.

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

المبحث الثالث : مكونات النظام المحاسبي العمومي.

## تمهيد

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

وفي هذا المجال ، تعتبر المحاسبة الحكومية احد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام والتي لا تهدف إلى تحقيق الربح ومن هذا الأخير فان سمات تداول المال العام أجبرت العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، من اجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الواضح والدقيق وتسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع 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 .
- مكونات نظام المحاسبة العمومية.

## المبحث الأول: ماهيته المحاسبة العمومية

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

## المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

## 1- التعريف القانوني

طبقا لقانون المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 04-92 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999 قانون المالية لسنة 2000 والقانون المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

في مادته الأولى والثاني 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 الملحقه والميزانيات من الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات طابع إداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ ميزانية كل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات"<sup>1</sup>.

## 2- التعريف التقني

تقنيا تعرف بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير

أن مجالها يشمل بالإضافة إلى العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والالتزامات ومسؤولياتهم<sup>2</sup>.

## 3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية

من وجهة نظر الإدارية تعرف المحاسبة العمومية على أنها عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدود كون أن السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية " المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل15 أوت 1990، المادة (1) والمادة (2).

<sup>2</sup> - منصور الزين، " المحاسبة العمومية"، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بجامعة سعد دحلب، البلدة الجزائر، ص10.

في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستنثي تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف إضافة إلى مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية<sup>1</sup>.

وقد تم تعريف المحاسبة العمومية

تعرف على أنها مجموعة دراسة لمجموع المبادئ و الأنشطة المتعارف عليها ودراسة تطبيقية لأساليب التقنية من تجميع وتبويب و تلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومية وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة<sup>2</sup>.

تعريف ثاني تعتبر أيضا فرعاً من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة<sup>3</sup>.

المحاسبة العمومية هي العلم الذي يبحث في القواعد والمبادئ والنظريات التي تستخدم في خلق وتشخيص وقياس وإيصال المعلومات عن نشاط الوحدات الاقتصادية لذوي العلاقات ولاتخاذ القرارات والتي الحكم على العمليات الاقتصادية بناء على هذه المعلومات<sup>4</sup>.

يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية بما يتمثلي وطبيعة خصائص النشاط العام الحكومي وبذلك فهي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والمصروفات العامة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة<sup>5</sup>.

كما تعرف المحاسبة الحكومية بأنها "تختص بقياس (تبويب وتقييم) ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه ، ص 18 .

<sup>2</sup> - إبراهيم الملهي ، " المحاسبة في الوحدات الحكومية " ، مصر الإسكندرية ، ط 1 ، 2002 ، ص 3 .

<sup>3</sup> - محمد احمد حجازي ، " المحاسبة الحكومية والإدارة المالي العامة " ، عمان الأردن ، ط 1 ، 1998 ، ص 4 .

<sup>4</sup> - خلق عبد الله الوردات - سهيل بسم الدياس ، " المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء " ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان ، شارع الجامعة الأردنية مقابل كلية الزراعة ، سنة 2009 ، البلد الأردن ، ص 12 .

<sup>5</sup> - محمد عباس بدوي - عبد الوهاب نصر " المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق " ، البلد مصر ، سنة النشر 2008 ، ص 15 .

<sup>6</sup> - فؤاد الفسفوس ، " المحاسبة الحكومية " ، البلد الأردن ، عمان ، دار النشر ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2010/143 م ، رقم الإيداع لدي دائرة المكتبة الوطنية 3151/7/2009 ، ص 11 .



### المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من أنواع المحاسبات

الأخرى واهم الخصائص تتمثل في<sup>1</sup>:

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

- لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف ، وإنما تعتمد على الموارد المتخصصة لها سنويا بحث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة لإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة<sup>2</sup>

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

- الملكية العامة للوحدات العمومية، حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها ويمكن تقسيم الوحدات الحكومية ( العمومية ) إلى :

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

- الشخصية الاعتبارية ( المعنوية) مفقودة في الوحدات العمومية، حيث إن 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 إنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام، كما ان المحاسبة العمومية تتضمن معايير وإجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى وأيضا لا يمكننا التفرقة بين المصروفات الإدارية .

- أحكام الرقابة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام<sup>3</sup> .

وبعد التعرض إلى الخصائص الأساسية والثانوية للمحاسبة العمومية سوف نستعرض أعوان المحاسبة

العمومية في المطلب الموالي .

### المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

<sup>1</sup> - إبراهيم السيد المليحي، " المحاسبة الحكومية "، مصر الإسكندرية، ط1، 2002، ص 3 .

<sup>2</sup> - إسماعيل حسين احمر، " المحاسبة الحكومية في التقليد إلى الحداثة" دار المسير ، البلد عمان، السنة 2003، ص 3.

<sup>3</sup> - عبد الوهاب نصر، " المحاسبة الحكومية والقومية "، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 42

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

- الأمر بالصرف.

- المحاسب العمومي .

- المراقب المالي .

1- الأمر بالصرف

يعد أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في مرسوم تشريعي المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 الأمر بالصرف هم من جهة أما أوليون أو رئيسيون ومن جهة أخرى ثانويون أو أحاديون<sup>1</sup>.

وفقا لنص المادة 23 من قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر أمر بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات التصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات .

1-1- الأمر بالصرف

يعتبر أمر بالصرف عمومي كل شخص صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وتثبيت وتصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده .

المادة 23 من القانون 21/90 تعرف الأمر بالصرف كما يلي<sup>2</sup> :

يعد الأمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16/17/19/20/21 بحكم التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانونا وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة .

1-1-1- الأمر بالصرف الرئيسيون

هم الأشخاص المتواجدون في أعلى الهرم الإداري توضع لديهم الاعتمادات مباشرة لصرفها دون تدخل أي وسيط آخر ونجد ترتيب الأمور بالصرف الرئيسيون في المادة 26 من قانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

<sup>1</sup>- قانون المحاسبة ، "مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبة"، الطبعة الثانية، برتي للنشر، ص 145.  
<sup>2</sup>- الجريدة الرسمية، المادة 23 من القانون 21/90، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، رقم 35، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990، ص 145.

2-1-1-1- الأمرون بالصرف الثانويين:

الأمرون بالصرف الثانويين بالنسبة للدولة هم : المدراء الجهويون ومديري الولايات التابعين لكل من وزارة ( النقل ، التربية ، الصحة ) وكذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر في الخارج نجد القنصل والسفير كأمر بالصرف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هم المر بالصرف<sup>1</sup>.

التزامات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم

ففيما يتعلق بالإلتزامات، فإن الأمرون بالصرف ( ومفوضهم أو مستخلفهم عند الاقتضاء ) ملزمون ، قبل بداية ممارسة مهامهم ، باعتماد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين المتخصصين ( المادة 24 من قانون المحاسبة العمومية ) . وتمثل هذا الاعتماد في تقديم ما يثبت تعيينهم أو انتخابهم ، وكذا نموذج توقيعهم إلى محاسبين. كما أنهم ملزمون بمسك محاسبة خاصة بتسييرهم المالي .

مسؤولياتهم

- مسؤولية سياسية .
- مسؤولية تأدية.
- مسؤولية المدنية .
- مسؤولية جزائية .
- مسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي.

2- تعريف المحاسب العمومي :

يعرف المحاسب العمومي على انه:" هو كل عون أو موظف مؤهل قانونا يتصرف باسم الدولة جماعة محلية مؤسسة عمومية، من اجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أو بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه"<sup>2</sup>.

1. تصنيف المحاسب العمومي

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين .

1.1. المحاسب العمومي الرئيسي

<sup>1</sup> - Ali bessad.droit de la comptabilité publique . éditions houma alger .2004 p 86

<sup>2</sup> - M. lascobe. Vanendriessche. Les finances puliquees .5edition . dalloz paris .2003 p 135

وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية .
- أمين الخزينة المركزية .
- أمناء الخزينة في الولاية.
- العون المحاسبون للميزانيات الملحقة .

### 2-1- المحاسب الثانوي

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة محاسب الرئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي .

التزامات المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم

المحاسبون العموميون هم ، قبل كل شيء ، موظفون عموميون . وبهذه الصفة ، فهم يخضعون للالتزامات المقررة في القانون الأساسي العام للتوظيف العمومي ، وفي القانون الأساسي الخاص بسلكهم . ولكن إضافة إلى ذلك ، فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين .

1- التنصيب وتسليم المهام؛

2- تعارض الوظائف؛

3- إيداع الحسابات .

### 2-2- مسؤوليات المحاسبين العموميين

مسؤولية تأديبية ، مسؤولية جزائية ، مسؤولية مدنية .

نطاق المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين.

- المسؤولية عن الأعمال الشخصية .
- المسؤولية عن عمل الغير .
- جزاء المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين.

### 3. المراقب المالي

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من اجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية .

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة <sup>1</sup>.

### مهام المراقب المالي

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها مع الأنظمة والقوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات، فان المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي من اجل تحديد مبلغ النفقات الملتزمة بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية، والأرصدة المتوفرة هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وسجلات محاسبية وفق القيد المزدوج .

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

#### المطلب الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

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

#### 1-1- الجانب العضوي : (الهيئات العمومية)

الهيئات 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 والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".

إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل: ( المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات طابع الصناعي والتجاري ) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية ( توجه الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليهم).

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

<sup>1</sup> - المادة 09 من المرسوم رقم 414/92، المؤرخ في 14/11/1992، المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

## 1-2- الجانب المادي: (العمليات المادية والمحاسبة)

العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:

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

## 1- أهداف المحاسبة العمومية

يمكن تحديد الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها إلى ما يلي<sup>1</sup>:

- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي أو العمومي بصورة رقمية، مثلاً يقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية؛
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها؛
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز؛
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة وإستخداماتها؛
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج و الخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، بحيث تسهل إعداد أرقام الموازنة العامة بدقة، وقياس مدى الكفاية وتنفيذها وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة؛
- توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو إخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل أو لغايات فرض الرقابة على النشاط الحكومي المالي .

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

<sup>1</sup> - نعيجة فميم، " نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليلة، 2011، ص 63.

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في كثير من النقاط المشتركة، كونك لهما 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 عرض المميزات المشتركة والمختلفة لهاتين المحاسبتين .

#### 1- أوجه التشابه

تتمثل نقاط الالتقاء بين المحاسبتين فيما يلي :<sup>1</sup>

##### - 1-1 من حيث استخدام القيد المزدوج

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

##### - 2-1 من حيث الوثائق والمستندات

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

##### - 3-1 من حيث وحدة القياس

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

##### - 4-1 من حيث الاستمرارية

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

##### - 5-1 من حيث الفترة المحاسبية

<sup>1</sup> - محمد جمال على هلاي، "المحاسبة الحكومية"، دار صفاء للنشر، عمان، ط1، 2002، ص 40.

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

### - 6-1 توفير المعلومات

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

### 2- أوجه الاختلاف

تتمثل كل من المحاسبين نظامين متميزين ومختلفين فيما يتعلق بطبيعتهما القانونية وأهدافها ومجال تطبيقها كالأتي :<sup>1</sup>

#### 2-1 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 قبولاً عاماً من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التنميظ المحاسبي مثلما هو شأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.

#### 2-2 من حيث الأهداف

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

#### 2-3 من حيث مجال التطبيق

الملاحظ أن المحاسبة الحكومية كانت ولا تزال تعتبر أساساً محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفوع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة .

ولعل السبب الرئيسي في عدم توسيع مجال تطبيق المحاسبة العمومية أو الحكومية على الرغم من محاولة 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 : مكونات نظام المحاسبة العمومية

<sup>1</sup> - مسعي محمد، " المحاسبة العمومية "، الدار الهدى للنشر، الجزائر، 2003، ص19.



يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من اجل تحقيق هدف او مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلي مكونات وهي :

- نظام المحاسبي العمومي؛
- نظام الموازنة؛
- نظام الرقابة على المال العام .

### المطلب الأول : النظام المحاسبي العمومي

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية .

#### 1- تعريف النظام المحاسبي العمومي

يعرف على انه " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي " <sup>1</sup> .

ويعرف أيضا بأنه " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها " <sup>2</sup> .

#### 2- وظائف النظام المحاسبي العمومي

تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي <sup>3</sup> :

- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية؛
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها؛
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة واطهار الفائض او العجز ؛
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها؛

<sup>1</sup> - محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، سنة 1998، ص 133 .

<sup>2</sup> - عقلة محمد يوسف المبيضين، " نظام المحاسبة الحكومي وإدارته " دار وائل للنشر، الأردن، عمان، ط 1، سنة 1999، ص 26 .

<sup>3</sup> - عقلة محمد يوسف، "نفس المرجع سابق"، 1999، ص 36 .

- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها؛
  - توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي.
- 3- الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي

يتطلب النظام توفر شروط وتتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطاً وثيقاً على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة.
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح إن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق على البرامج.
- أن يكون للنظام العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

#### 4- الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي

يمكن حصر هذه الإجراءات في:<sup>2</sup>

- مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛
- على كل وحدة إدارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها؛
- تخصص جميع الارتباطات على بنود الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد؛
- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة والأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة؛
- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة؛
- اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقل؛

<sup>1</sup> - محمد الهور، "أساسيات في محاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 134.

<sup>2</sup> - محمد الهور، "مرجع سابق"، ص 145.

- اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من اجل أحكام المراقبة المالية والقانونية؛
- يجب أن تكون جميع التقارير مبينة على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم .
- 5- دور النظام المحاسبي العمومي

يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- تحديد ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية .
- مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الاعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقا للتوزيع المخطط في الموازنة
- إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية .
- في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والمصروفات وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشتمل على إجمالي الملخصات الدفترية .
- تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومية بوزارة المالية على فترات منتظمة مرفقا بها المستندات الخاصة لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

### المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة

أوضحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الاقتصادي كما أنها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات .

#### 1- تعريف الموازنة العامة

<sup>1</sup> - محمد عباس بدوي - عبد الوهاب نصر، " المحاسبة الحكومية والقومية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص61، ص 62.

الموازنة العامة هي عبارة عن تقدير مفصل و معتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنة مالية مقبلة تقوم على التخطيط والتنسيق ورقابة استخدام الموارد لتحقيق الأهداف بكفاءة وقد ورد قانون تنظيم الموازنة رقم ( 19 لعام 76 المادة أ ) تعرف الموازنة بأنها الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المالية<sup>1</sup>.

وتعرف أيضا على أنها " خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإنتفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الأحكام والأساليب المبينة فيه وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة<sup>2</sup>

وتعرف الموازنة العامة للدولة بأنها قائمة تضم التقديرات المعتمدة لمصروفات وإيرادات الدولة لسنة مقبلة ويعني هذان الموازنة هي الإدارة الوحيدة المتاحة لمقابلة مقترحات الإنفاق بالموارد المتوقع توافرها في الفترة المقبلة أي أنها تحقق التوازن بين الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة<sup>3</sup>.

## 2- أهمية الموازنة العامة

تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال النقاط التالية:

- استمدت أهميتها من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها؛
- تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في إدارة الاقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم أو الكساد؛
- تستخدم كأداة تنسيق بين أجهزة الدولة المختلفة على أوجه الاستخدامات المتعددة للجهات المنفذة .
- تستخدم كأداة مؤثرة في الحياة الاجتماعية فهي تلعب دورا هاما في إعادة توزيع الدخل، وذلك عن طريق زيادة النفقات التعليمية والصحية والاجتماعية الموجهة للفئات ذات الدخل المحدد أو عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع ؛
- تلعب دورا كبيرا في الرقابة بالمقارنة بين مخصصات الموازنة للوحدة الحكومية وبين الإنفاق الفعلي لها.

## 3- خصائص الموازنة العامة

1. استمدت الموازنة العامة أهميتها في مختلف الدول باعتبارها " أداة رقابية" فاعلة بيد السلطة التشريعية تمكنها من الإشراف الكامل على التصرفات المالية، وتقييم أداء الوحدات الحكومية .
2. إن الموازنة العامة عبارة عن برنامج تنفيذي قصير الأمد ( لمدة سنة مالية ) يعكس القرارات المتعلقة باختيار الأهداف المراد تحقيقها واختيار البرامج والسياسيات التي ستؤمن تحقيق هذه الأهداف

<sup>1</sup> - محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، نظري - علمي، دار وائل للنشر، ص.21.

<sup>2</sup> - إسماعيل حسين احمر، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، مرجع سابق 2003، ص 65.

<sup>3</sup> - فواد الفسفوس، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الأولى، 1431/ 2010، تاريخ الإيداع 2009/07/3151، دار الكنوز المعرفية العلمية، البلد، عمان الأردن.

## 4- دورة الموازنة العامة

تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها وهي<sup>1</sup>:

## 1-4 مرحلة الإعداد والتحضير

هي أدق وأهم مرحلة لان نتائجها ومدى فعليتها سوف تؤثر في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإيرادات العامة بحكم مسؤوليتها عن تحقيق أهداف الدولة يتم تقدير المباشر للمصروفات على أساس الاحتياطات المتوقعة، وتكاليها وتأخذ بعين الاعتبار الظروف المعروفة خلال السنة القادمة كزيارة عدد المراكز التعليمية والتي يجب زيادة المصاريف المتعلقة بها ميزانية السنة المالية القادمة.

## 2-4 اعتماد الموازنة (المصادقة)

بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية ، وبعد إكمال الدراسة وإجراءات التعديل إن أمكن تقوم السلطة التشريعية بالمصادقة على المشروع المتعلق بالميزانية ويصبح ذلك قانونا ملزم للسلطة التنفيذية.

## 3-4 مراحل تنفيذ الموازنة

تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور الأمر المالي العام من قبل رئيس الوزراء الذي يحول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الإنفاق من المخصصات المرصدة في قانون المالية<sup>2</sup>

## 4-4 مرحلة الرقابة على الموازنة

تشكل هذه المرحلة إلى نوعين من الرقابة.

## ➤ الرقابة قبل المباشرة على الصرف

وذلك للتأكد من أن المخصصات المطلوبة من قبل الوزارات والدوائر الحكومية لا تتعارض مع قانون الموازنة العامة كما بالتدقيق والرقابة على المصروفات الفعلية من حيث عدم تجاوزها المخصصات المرصودة بالموازنة وتحقيق الرقابة على عمليات الصرف .

## ➤ الرقابة اللاحقة أو الخارجية

<sup>1</sup> - احمد محمد حجازي، "مرجع سابق"، 2007، ص 90.

<sup>2</sup> - محمد الهور، "مرجع سابق"، 1998، ص 48.

التي يمارسها ديوان المحاسبة عن طريق مراقبة النفقات والإيرادات العامة لكافة الوزارات والدوائر الحكومية حيث يقدم تقرير إلى السلطة التشريعية متضمنا الآراء والملاحظات و المخالفات المرتكبة من خلال تنفيذ قانون الموازنة العامة حيث يتم دراسة الأخطاء والمخالفات ويتم اتخاذ القرارات الكفيلة حدوث وتكرار الأخطاء .

ومن مما سبق بعد التعرف على نظام الموازنة العامة سنتطرق في الموالي إلى نظام الرقابة المالية .

### المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية

نشأت الرقابة المالية مع نشوء الدولة وتملكها المال العام والتصرف فيه نيابة عن الشعب وزادت أهميتها بزيادة النشاطات وتنوعها .

#### 1. تعريف الرقابة المالية

يمكن القول أن نظم الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام .

أما تعريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها في :<sup>1</sup>

هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته و حفظه استنادا إلى مرجعية تشريعية .

وتعرف على أنها " مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف " .<sup>2</sup>

#### 2. وسائل الرقابة المالية

تتمثل فيما يلي :<sup>3</sup>

- التقيد باعتمادات الموازنة العامة ( النفقات والإيرادات كل حسب بنده)؛
- الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكن الوزارة من دراستها ومراقبتها؛
- لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلي وزير المالية مع التوصيات بشأنها؛

<sup>1</sup> - اسماعيل حسين احمر ، "مرجع سابق" ، 2003 ، ص 219 .

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، " الرقابة والمراجعة الداخلية" ، على مستوى الكلي والجزئي، الاسكندرية، 1998 ، ص 12 .

<sup>3</sup> - محمد الهور "مرجع سابق" 1998 ص 221 – 222

- المراقب المالي ( المحاسب المفوض ) : يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في :
- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية المفعول؛
- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية ؛
- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب؛
- إعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية؛
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعين لديها ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه؛
- المفتش العام في وزارة المالية وتتلخص مهامه في؛
- القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين و أمناء الصندوق في الدوائر الحكومية المختلفة؛
- تقديم النصائح والإرشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأمور المالية؛
- إجراءات الأبحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية؛
- التحقيق في الاختلاسات التي تقع في دوائر الدولة وتقديم تقارير عنها؛
- دراسة التقارير الواردة من ديوان المحاسبة وإعداد التقارير بأهم الملاحظات الواردة.

### خلاصة الفصل

تعتبر المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات 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 بعد خصائص من حيث أنها لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تأدية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام ، كما أن المحاسبة العمومية نظام خاص بها وذلك حسب القانون الجزائري 90/21 الذي يضيء مسؤولية كل فرد عامل في المؤسسات العمومية كل من الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون .

كما يعتبر نظام المحاسبي العمومي نظام رقابي ومعلوماتي كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة .

وسوف نتطرق في الفصل الثاني حول معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام التي تستند عليها الدولة لرقابة مؤسساتها العمومية ومدى الإصلاحات التي اتخذتها الدولة في نظامها المحاسبي العمومي .



# الفصل الثاني

مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المبحث الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

المبحث الثاني :معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

المبحث الثالث واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائري.

المبحث الرابع : تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية.

## تمهيد

تشهد الآونة الأخيرة في مجال المحاسبة العمومية عدة تغيرات جذرية أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية التقليدية التي برهنت قصورها و فشلها في خدمة الصالح العام، وعكست في بعض قواعدها و مبادئها التقليدية صورة مشوهة و أكدت 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 أشكال أساس الاستحقاق المعدل يعد الوجه البارز لتلك التغيرات التي جاءت كضرورة ملحة فرضتها التطورات المسارعة في مختلف مجالات المعرفة فهذا فرض على المعنيين والملمزمين 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 تخمين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم أو أطر محاسبية أو اقتصادية أو إدارية خارجية أخرى.

وستتناول في هذا الفصل دراسة لأربعة مباحث :

- ماهية معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام .
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق .
- واقع المحاسبة العمومية في الجزائر .
- تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية .

### المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تلعب معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام الدور الفعال فيما يتعلق بمعايير إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة هي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي والتحسين للمحاسبة العمومية، وشفافية عمليات الحكومية ( العمومية ) .

#### المطلب الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية لقطاع العام

تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في قطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبارها أهميتها وضخامة الأموال التي تصدر عن المؤسسات بإنفاقها ، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام ( العمومية) وكذلك فانه في ضوء إتباع الحكومات لأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأس مالي بما يعرض المال للضياع بسبب غياب ابسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام (العمومي) IPSAS .

والتي يتبني مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعني هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي الاستحقاق، وقد صدر لغات تاريخه 32 معيار مبينة في الجدول أدناه وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض واللذين سيشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية ( العمومية ) التي تطبق هذه المعايير إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي<sup>1</sup>.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية الحكومية ( العمومية ) التي تعني بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق، على معايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

على الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال العمومية ( الحكومية) تطبق هذه المعايير أي معايير IFRS، حيث أن نصوص معايير IPSAS مستمدة من نصوص معايير IFRS .

<sup>1</sup>- خالد الجعرات، " دور معايير المحاسبة الدولية ( isa -ifras- ipsas ) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات "، مداخلة ضمن ملتقى الدولي ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص 15 .

جدول رقم (01-02) : جدول خاص بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	مسمي المعيار	معياري ifrs ذات العلاقة
IPSAS 1	عرض القوائم المالية	IAS1
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IAS7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	اثر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IAS21
IPSAS 5	تكاليف الإقراض	IAS23
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IAS27 و IFRS
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS 23
IPSAS 8	الاستثمارات في العقود المشتركة	IAS 27
IPSAS 9	الإيراد من العمليات التبادلية	IAS 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IAS 29
IPSAS 11	عقود الإنشاء ( المقاولات )	IAS 11
IPSAS 12	المخزون	IAS 2
IPSAS 13	الإيجارات	IAS 17
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IAS 10
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	IAS 29
IPSAS 16	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	IAS 40
IPSAS 17	الممتلكات المنشآت والمعدات	IAS 16
IPSAS 18	الإفصاح القطاعي	IFRS 8
IPSAS 19	المخصصات الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	IAS 37
IPSAS 20	الإفصاح عن الأطراف	IAS 24
IPSAS 21	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	IAS 36
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	لا يوجد
Ipsas23	الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات )	لا يوجد
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	لا يوجد
Ipsas25	منافع الموظفين	Isa19
Ipsas26	الانخفاض في الأصول المولدة	Isa 36

Isa41	الزراعة	Ipsas27
Isa32	الأدوات المالية : الغرض	28Ipsas
Isa39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	Ipsas29
Isa 7	الأدوات المالية الإفصاح	Ipsas30
Isa 38	الأصول الغير الملموسة	Ipsas 31
Ifric 12	ترتيبات الامتيازات المشتركة	Ipsas 32
	الإبلاغ المالي المعتمد	

المصدر [www.ipsas.com](http://www.ipsas.com) تاريخ الإطلاع 15 فيفري 2018 على الساعة 18:00.

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

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

مما لاشك فيه إن معايير مصممة ليتم تطبيقها على المتعلقة بالمؤسسات العمومية والتي سنتعرف عليها الآن في هذا المطلب من مجال وأهداف تطبيقها :

#### 1- مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية العمومية IPSAS.

إن المعايير المحاسبة الدولية العمومية مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكوميات الوطنية والمحلية ( الولاية، البلدية ...) والمنشآت المكونة لها ( المجالس، المستشفيات، الجامعات .....).

ومن خلال نص القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير:

" يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات و العمليات الخاصة بالمجالس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات المحلقة والميزانيات والجمعيات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري."

وتستنى من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخطوات التالية :

1-1- دراسة إصدارات كل من :

- مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية؛
- هيئات المحاسبة المهنية؛

- المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام .
  - 2-1- تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع ما.
  - 3-1- نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل .
  - 4-1- دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائماً وعلى ضوء أهداف المجلس معايير المحاسبة الدولية العمومية .
  - 5-1- نشر المعايير المحاسبة الدولية لقطاع العام .
- 2- أهداف معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام
- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
  - مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛
  - تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ( محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة مند ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث قراءة أوضح المالية الدولية؛
  - تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
  - تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية ، وجعلها قابلة لمقارنة سواء على مستوي أو الدولية؛
  - تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تفيدها في جانب الأصول التي تهلك بمرور الزمن ، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم ، عملاً بمبدأ القيد المزدوج .

### المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية لقطاع 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 ثم تأسيسه سنة 1977، والذي تهدف مهنة الأساسية حسب نظامه الداخلي خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية.

قوية عن طريق وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة<sup>1</sup>.

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2009، ص4.

## 1- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وقد قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة 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 معايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العمومي .

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

إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منظمات القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير<sup>1</sup> .

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق فإن المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح 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 وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء .

## 2- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام 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 الغير هادفة للربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة المالية التي تعدها الحكومات وفي هذا الإطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر التالية :

- إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).
- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير .

<sup>1</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة، جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008، ص 1.

- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد تقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصرا هاما في إستراتيجية عمل المجلس، الذي يهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة النشاط القطاع العام.

### المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق

قام مجلس المحاسبة في القطاع العام 31 معيار محاسبي للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق، حيث يتم مقارنتها ومطابقتها قدر الإمكان مع معايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال محاولة الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعيار وتعديلها لتناسب مع خصائص النشاط في القطاع العام.

حيث سوف نتناول في هذا المبحث عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق على النحو التالي :

- معايير إعداد وعرض التقارير المالية؛
- معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة؛
- معايير الأدوات المالية؛
- باقي المعايير .

### المطلب الأول : معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

تحدد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة شروط وإعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التي سنعرضها في هذا المطلب.

#### 1- معيار رقم 01 : عرض القوائم المالية

تم إصدار هذا المعيار في ماي 2000 ، حيث تعرض لعدة تعديلات وفقا لمشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام ، والذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة 2009 ، يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات وقواعد إعداد وعرض البيانات المالية للإغراض العامة ، مما يرفع من إمكانية المقارنة بين مختلف البيانات المالية لمنشآت القطاع العام ، حيث يبين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية والخذ الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " ، ج1 ، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزالة ، عمان ، 2010 ، ص 21.



## 2- معيار رقم 02 : قائمة التدفقات النقدية

يهدف هذا المعيار إلى " تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية " ، ويقصد بالنقد وفقا لهذا المعيار مجموعة ودائع الصندوق والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيعبر عن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وعالية السيولة بحيث تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية متاحة دون أن تخضع إلى مخاطر كبيرة للمتغيرات في القيم<sup>1</sup>

## 3- المعيار رقم 06 : القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطرة عليها من طرف الدولة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية ، باستثناء الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقتة لكونها مملوكة ومحتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الامتلاك ، أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن مشتر.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار ، عند إعداد البيانات المالية الموحدة يتم تجميع القوائم المالية الموحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها، عن طريق دمج البيانات المالية وفق كل سطر من خلال جمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات وصافي الأصول على حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف ، من أجل أن تعرض البيانات المالية عن المنشأة الاقتصادية وكأنها منشأة واحدة ، مع ضرورة حذف الأرصدة والمعاملات فيما بين المنشآت ، إضافة إلى ضرورة الإفصاح عن حصص الأقلية بشكل منفصل .

## 4- المعيار رقم 10 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 29 ، وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي ، بيان التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار ، لأن البيانات المالية في الاقتصاد ذات التضخم المرتفع تعتبر مقيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير.

تجدر الإشارة في هذا الإطار ، بأن هذا المعيار " لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم المرتفع حيث إن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعا يخضع للحكم الشخصي ، ولكن هناك مؤشرات لمعدل التضخم المرتفع منها تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي ، أي عملة مستقرة نسبيا والاحتفاظ بمدخراتهم لأصول غير نقدية<sup>2</sup> .

<sup>1</sup>- محمد خالد المهياي، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، سنة 2009 ، ص 240 .  
<sup>2</sup>- خالد أمين عبد الله ، "محاسبة المنشآت الغير الهادفة للربح" ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان ، 2010 ، ص 169.

#### 5- المعيار رقم 14 : الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، حيث يجب التمييز بين آخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد وإصدار البيانات 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 تصويب لأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقرير.<sup>1</sup>

#### 6- المعيار رقم 18 : تقديم التقارير حول القطاعات

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 بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها واتحاد القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد"، وفي معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية عنها.<sup>2</sup>

كما يشجع هذا المعيار عرض البيانات المالية والإفصاح عن أصول وإيرادات ونفقات والتزامات كل قطاع على حدي، 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

يطبق هذا المعيار على وحدات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدرة.

ومن خلال ما تعرضنا إليها في المطلب السابق من معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية سنتطرق في الموالي إلى معايير الأصول الملموسة والغير الملموسة.

<sup>1</sup>- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، 2010، ص 375.

<sup>2</sup>- نفس المرجع، 2010، ص 562.

### المطلب الثاني : معايير الأصول الملموسة والغير الملموسة

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

#### 1- المعيار رقم 07: الاستثمارات في المنشآت الزميلة

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأسمال 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 منشأة مسيطرة عليها من طرف القطاع العام .

وفقا لمتطلبات هذا المعيار ، تتم محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية ، وهو أسلوب محاسبي يتم عن طريق الاعتراف وتسجيل الاستثمارات مبدئيا بمقدار سعر التكلفة ، ويتم تعديلها بعد ذلك حسب نتائج عمليات الشركة ، حيث يجب إعداد البيانات المالية باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المتشابهة.

#### 2- معيار رقم 08 : الحصة في المشاريع المشتركة

يتناول هذا المعيار شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن الأصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تؤسسها منشآت القطاع العام وفقا لشروط تعاقدية تحدد التزامات وحقوق كل مشارك، حيث يحدد هذا المعيار ثلاثة أشكال لهذا الشراكة كالآتي:<sup>1</sup>

- العمليات تحت السيطرة المشتركة .
- الأصول تحت السيطرة المشتركة .
- المنشآت تحت السيطرة المشتركة .

وفقا لمتطلبات هذا المعيار ، يترتب على وحدات القطاع العام تقديم تقرير عن الحصة في المشاريع المشتركة والإفصاح عن الالتزامات المحتملة ودمج أصولها في بياناتها المالية .

#### 3- المعيار رقم 11: عقود الإنشاء

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء ، والتي يمكن التعبير عنها بعقود الصفقات العمومية حيث يوفر هذا المعيار إرشادات حول أنواع شروط عقود الإنشاء التي تنفذها الوحدات الحكومية ، والترتيبات المحاسبية للمشاريع المتعددة السنوات ، بما فيها شروط الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد والتغيير في التقديرات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - <http://www.ifac.com> . conselter le 13/04/2015 ( 22h et 45m)

<sup>2</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق" ، 2010، ص 322

#### 4- المعيار رقم 12 : المخزون

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت نطاق نظام التكلفة التاريخية ، ويوفر إرشادات عملية لتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به كأصل يدرج في الميزانية العمومية ، والاعتراف اللاحق به كمصروف عند استهلاكه ، حيث " يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضع الحاليين".

علما أن هذا المعيار لا ينطبق على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي ، الإنتاج الزراعي والمعدن التي لها معالجة محاسبية خاصة بها ، ومن أمثلة المخزون في القطاع العام المخزون الاستراتيجي الذخائر الحربية ، المخزون القابل للاستهلاك وقطع الغيار ومواد الصيانة ، الطوابع البريدية .

#### 5- المعيار رقم 13 : عقود الإيجار

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

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 الشكل، حيث يصنف العقد على أنه تمويلي إذا نقل جوهرية كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية على عكس عقود الإيجار التشغيلية التي لا يترتب عنها ذلك .

#### 6- المعيار رقم 16 : العقارات الاستثمارية

هي العقارات التي تمتلكها وحدات القطاع العام والمحتفظ بها بغرض تحقيق مكاسب من إيجارات أو زيادة في القيمة الرأسمالية للأصل أو كليهما ، حيث يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصل في القوائم المالية عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمة لفائدة المنشأة من هذه الممتلكات .

وعندما يمكن قياس القيمة العادلة لها بموثوقية ، كما تقاس عند الاعتراف على أساس التكلفة ويتم إعادة تقييمها على أساس القيمة العادلة التي يجب أن تعكس حالة السوق الحقيقية ، ويجب حذف الاعتراف بالعقارات الاستثمارية من بيان المركز المالي عند التصرف فيها أو توقف تحصيل إيرادات منها.

#### 7- المعيار رقم 17: الممتلكات والمصانع 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 وحدات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات، بما فيها أصول البنية التحتية والمعدات العسكرية، باستثناء الأصول البيولوجية الزراعية وحقوق الانتفاع بالموارد الطبيعية غير المتجددة<sup>1</sup>.

#### 8- المعيار رقم 19: المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

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 لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجية عن النطاق 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 التقرير."

#### 9- المعيار رقم 21: انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل كبير من معيار المحاسبة الدولي رقم 24 " انخفاض قيمة الأصول " الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد وآليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبياً.

#### 10- المعيار رقم 26: انخفاض الأصول المولدة للنقد

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة 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 الملموسة

يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا

<sup>1</sup>- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سابق"، 2010، ص 489

كان منافع اقتصادية من المحتمل ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية ، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية .<sup>1</sup>

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

### المطلب الثالث : معايير الأدوات المالية.

عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية لوحدة القطاع العام وفق أساس الاستحقاق من خلال المعايير الآتية :

#### 1- المعيار رقم 15 : الأدوات المالية " الإفصاح والعرض "

يشجع هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة ونطاق استخدام الأدوات المالية والأعراض المالية التي تستخدم من أجلها والمخاطر المرتبطة بها، والساسة 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 .<sup>2</sup>

#### 2- المعيار رقم 28 : الأدوات المالية " العرض "

يحل هذا المعيار " محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية الإفصاح والعرض " الصادر في ديسمبر 2001 ، وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد 01 جانفي 2013، وذلك تطبيقا الإستراتيجية التقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

وفق متطلبات هذا المعيار ، عند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام التي تقوم بإصدارها وتصنيفها على التزام مالي أو حق ملكية الذي يعتبر عقد يثبت حصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع كل الالتزامات وذلك استنادا على جوهر الترتيب التعاقدية للأدوات المالية، حيث تكون الأداة المالية حق ملكية إذا تحقق الشرطان المواليان:

- لا تشتمل الأداة المالية التزاما تعاقديا .
- إذ كانت أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة..

<sup>1</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سبق ذكره " 2010 ، ص 1239.

<sup>2</sup> - <http://WWW.IFAC.ORG> conselter le 14/4/2015 (22h et 45m)

### 3-المعيار رقم 29 : " الأدوات المالية الاعتراف والقياس "

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام ، حيث يتم الاعتراف المبدئي للأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيئات القطاع العام طرفا في البنود التعاقدية للأدوات المالية، والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية .

### 4- المعيار رقم 30 : الأدوات المالية " الإفصاحات "

يري مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر ، لهذه الأسباب يهدف المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير ما يلي :

- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة .
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقرير ، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

ومن خلال ما تطرقنا إليه من عرض معايير الأدوات المالية سنتعرض في المطلب الموالي إلى باقي معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام .

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

يتناول هذا المطلب عرض باقي المعايير وفق الآتي :

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

وفقا لهذا المعيار ، تعبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأة في إعداد و عرض البيانات المالية، والتي تؤدي إلى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وذات مصداقية بحيث تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، بحيث يجب أن يكون مستخدمي البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة إلى أخرى.<sup>1</sup>

#### 2- المعيار رقم 04: أثار التغيرات في أسعار الصرف

يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدة القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية، وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المنشأة، وكيفية معالجة الأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف في

<sup>1</sup>- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، "مرجع سابق" ، 2010، ص 141.

البيانات المالية، حيث إن للتغيرات في سعر الصرف أثر مباشر على النقد المعادل المحتفظ به أو المبالغ مستحقة الدفع بالعملة الأجنبية .

### 3- المعيار رقم 05 : تكاليف الإقراض

يتناول هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، والتي تتكون أساساً من الفوائد المصرفية والمصارف والعمولات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال، حيث " يجب الاعتراض بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها" ، هذا ما ينتج عنه التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها أعباء تتحملها المنشأة يتم قيدها عند تاريخ استحقاقها<sup>1</sup>.

### 4- المعيار رقم 09 : الإيراد من المعاملات التبادلية

يهدف هذا المعيار إلى " بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات المعاملات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات ، بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم " ، باستثناء المعاملات الناتجة عن عقود الإيجار والتأمين، أرباح أسهم الاستثمارات العمومية وأرباح بيع الممتلكات والمصانع والمعدات ، التغيرات في قيمة الأصول والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاطات الزراعي، إضافة إلى إيرادات استخراج الموارد الطبيعية والتي لها معايير خاصة بها<sup>2</sup>.

### 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، وذلك لأعراض المساءلة لتسهيل عرض المركز المالي للمنشأة عن طريق تحديد ما يلي:

- الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة .
- طبيعة المعلومات حول العمليات التي تتم مع هذه الأطراف.

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

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدات القطاع العام ، من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري ، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساساً على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها وبين الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق" ،2010، ص 165.

<sup>2</sup>- محمد خالد المهدي ، "مرجع سابق" ،2009، ص 280 .

<sup>3</sup> http // [www.ifac.org](http://www.ifac.org) conselter le 15/04/2015 (20h)



7- معيار رقم 23: الإيراد من المعاملات الغير التبادلية الضرائب والتحويلات

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدة القطاع العام ، والتي تتمثل في الإيرادات ذات طابع الجنائي أو التحويلات سواء كانت نقدية أو غير عينية بما في ذلك المنح والهبات أو الإعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام<sup>1</sup>.

8- المعيار رقم 25 : منافع الموظفين

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

9- معيار رقم 27 : الزراعة

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدة القطاع العام ، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية (حيوانية ونباتية ) المتداولة أساس لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها.

ومن ما سبق وما تطرقنا إليه في المبحث السابق لماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيتم التطرق في المبحث الموالي إلى واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري .

<sup>1</sup>- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، "مرجع سابق" ، 2010 ، ص 707 .

### المبحث الثالث : واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم مرحلتين مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية لقطاع العام .

#### المطلب الأول : محاسبة العمومية في الجزائر

##### 1- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى 1995

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وتنظيمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ، ولعل ابرز هذه المراسيم :

- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي رقم 312/91 المؤرخ 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصراف والمحاسبين العموميين وكفائتها ومحتواها .
- المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرون بالصراف للمحاسبين العموميين .

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدر التعليم رقم 078 في أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام ، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين ، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصراف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

##### 2- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجدت المديرية العامة للمحاسبة مند سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية ، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق - الذي يعتمد فقط على التسجيل ثم تحويله إلى محاسبة الذمة والتي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة . حيث قام هذا التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية أين تم انجاز المشروع

والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة<sup>1</sup>.

وفي المطلب الموالي سوف نتطرق إلى نقائص نظام المحاسبي العمومي الحالي .

### المطلب الثاني : نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت أن النظام الحالي لمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر منها :<sup>2</sup>

#### 1- عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة

حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات ( الأساس النقدي ) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة ، وكذا حقوق الدولة وبدون اتجاه الغير ، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي ، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة .

#### 2- طريقة ترقيم حسابات الدولة

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها ، خاصة التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة<sup>3</sup>.

#### 3- صعوبات تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية

تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبة الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الأجال المناسبة مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات .

1- عيد السميع رويبة ، " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008 " ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يوم 29 نوفمبر 2011 ، ص5، ص7 .

2- خضير خيطي ويونس مونه، "نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014 ، ص08 .

3- شلال زهير ، "أفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية" ، أطروحة دكتوراه ، بومرداس ، 2014 ، ص 176 .

#### 4- تعقيد الوثائق المحاسبية

حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب وفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها .

#### 5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية ، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي ، فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف<sup>1</sup>.

وبعد التعرف على نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي سيتم التطرق ففي المطلب الموالي إلى متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام .

#### المطلب الثالث : متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من المتطلبات مساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة :

#### 1. إصلاح نظام المحاسبة العمومية

نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبة العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه ، لذا يجب على الدولة ( وزارة المالية) وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين (pce) إيجاد نظام محاسبي جديد ، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة تستند إليها مؤسسات القطاع العام .

#### 2. تغيير أساس القياس المحاسبي

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي ، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة ، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية ، بتقييم الأصول والإهتلاكات ومتابعة المحزونات من جهة أخرى ، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي .

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف ، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها.

<sup>1</sup>- شلال زهير ، " نفس المرجع السابق " ، ص 177 .

### 3. تخفيف مركزية السلطة

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة ، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة ، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منع أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم ، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف عن كل منها<sup>1</sup>.

### 4. تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام

يتوجب على الجهات المعنية ( وزارة المالية، وزارة التعليم العالي.....) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية المحاسب العمومي، الأمر بالصرف ، المراقب المالي ، القاضي لدى مجلس المحاسبة ، الطلبة الجامعيين علميا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير ، لذا يتوجب ما يلي<sup>2</sup> :

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .
  - تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .
5. الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات

أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة ( السلطة التشريعية ، السلطة التنفيذية .....) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

### 6. تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية

من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

1- محمود عبد الله محمود وشاح ، "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ، مذكرة ماجستير غير منشورة" ، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين ، 2008، ص 53 .

2- حسن زكي أحمد عثمان ، " تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء ، مذكرة ماجستير غير منشورة" ، جامعة القاهرة ، مصر ، ص 56 .

## المبحث الرابع : تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة العمومية أو الخزينة العمومية

### المطلب الأول : التعريف بمشروع تحديث نظام الموازنة العامة

مند حوالي 8 سنوات أعربت الجزائر عن رغبتها في تطوير وتحديث أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية ، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار تحديث نظم الميزانية . ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولي هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا ، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية بتاريخ 2012<sup>1</sup>.

يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية أساسا في الانتقال في التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشمل المحاور التالية :

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛
- ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء؛
- تجديد تقديم الميزانية القائمة ووثائقها؛
- تجديد دورة الميزانية؛
- اعتماد قانون عضوي جديد؛
- تجديد الإطار المحاسبي للميزانية؛
- اعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمد في تحضير الميزانية؛
- تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين.

### هيكل مشروع تحديث نظام الميزانية العامة وأهدافه

1-1- هيكل المشروع ويتكون هيكل المشروع من عنصرين أساسيين هما<sup>2</sup> :

إطار الميزانية : وتندرج تحته المحاور التالية :

- تبني إطار ميزانية متعدد السنوات : يكون هذا الإطار متكامل إذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية ، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي، فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاثة الموالية تتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة .

<sup>1</sup>- مفتاح فاطمة ، " تحديث النظام الميزاني في الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة" ، تلمسان ، 2011، ص 95 .

<sup>2</sup>- موقع وزارة المالية، [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz) ، 15-02-2018 ، الساعة 18:00.

- تحسين تقديم وعرض الميزانية : بدافع الحصول على نقاشات أكثر انفتاحا واستشارة لاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة .
- تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية : يتعلق الأمر بقدرتها على التقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات والسياسات المدرجة في طلبات الإعتمادات الوزارية.
- تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة ، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي بهدف رفع النجاعة والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي .
- الإعلام والأنظمة المعلوماتية : يركز هذا العنصر أساسا على اقتناء وتركيب أنظمة ومواد وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع .

إن استعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والأميرين بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية ، جهوية، ولائية).

مما سبق تم تعريف تحديث نظام الموازنة العامة العمومية وسوف نتطرق في المطلب الثاني عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية .

#### المطلب الثاني : عرض مشروع وإجراءات إصلاح نظام المحاسبة العمومية

في طار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصرنه نظام محاسبة الخزينة العمومية ، لكن يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي<sup>1</sup>.

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمية عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان " المخطط المحاسبي للدولة " والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة .

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة ، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة .

<sup>1</sup>- شلال زهير، "مرجع سابق"، 2014 ، ص 182،183 .

وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي أجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخبزينة العمومية مناجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخبزينة العمومية.

- الإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع
- التعاقد مع هيئات دولية
- اتفاقية البنك الدولي

انطلق الحديث عن تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر في الجزائر من الناحية القانونية ابتداء من 17 جويلية 2001 ذلك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي تحت حساب /7047 المتوقعة في 18 أفريل 2001 والمتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزاني، ولكن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخرا دام 3 سنوات وفي هذا الإطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين<sup>1</sup>: " إطار الميزانية المتعدد السنوات " بمبلغ 1586 أورو، وتحسين تقديم الميزانية " بمبلغ 435 أورو، ليتم في أفريل 2005 توقيع عقد لتجديد دورة النفقة العمومية بمبلغ قدره 2.2 مليون أورو.

- الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع

يعتمد مسار مشروع msb على ثلاث هياكل تنظيمية مكملة لبعضها وتمثل في:

- هيكل تنظيمي وظيفي وعملي داخلي على مستوى وزارة المالية والذي يعتبر بمثابة المحرك لعملية الإصلاح الميزاني.
- هيكل تنظيمي وظيفي وعملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية (mis).
- هيكل مؤسسي على المستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الإستراتيجية وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح الميزاني.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في هذا المطلب من مشروع وإجراءات المتخذة لتنفيذ هذا المشروع سوف نتعرض في المطلب المالي إلى أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

<sup>1</sup> - مفتاح فاطمة، "مرجع سابق"، 2011، ص 98، ص 100.



### المطلب الثالث : أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض وتحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام ، بهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار ، حدد مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية :

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة .
  - توفير أدوات فعالية للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة .
  - تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار .
- إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة ، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها .
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية .
- تحديد النتائج السنوية وتقييم رفع آلية أداء نشاط الإدارة .

ولتحقيق هذه الأهداف ، اعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها لتتلاءم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية .

#### 1- تطبيق محاسبة الممتلكات في محاسبة العمومية

من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات لمتابعة تسجيل عمليات حيازة أو إهلاك أو التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية ، حيث إن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في محاسبة الخزينة التي تعتمد على تسجيل الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات، مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة .

<sup>1</sup>- شلال زهير ، " مرجع سابق " ، 2014 ، ص 184-185 .

ولمواجهة هذه الوضعية ، يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية الحكومية، عن طريق فتح حسابات جديدة من أجل قيد قيمة مختلف ممتلكات الدولة المنقولة غير المنقولة ، وذلك بالاعتماد على تقنيات معالجة التثبيات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام ، حيث تم تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منفعة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية .

وبسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى ، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدولة على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد الاستثمارات الجديدة، أما في المرحلة الثانية، سوف يتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم إنجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها .

## 2- تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية

من أهم عيوب محاسبة الخزينة العمومية هو عدم استطاعة النظام تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية عن حجم الحقوق مستحقة الدفع من طرف الدولة والتي لم تحصيلها ، وذلك لعدم توفر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي لا ينتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدولة، لأن المحاسبة على الأساس النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية، ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة ، والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة<sup>1</sup>.

لمعالجة هذه النقائص ، تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها، من أجل تحقيق المتابعة المحاسبية لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج ، وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيد الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها مما سوف يسمح بتحديد باقي الإيرادات التي يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداء الإدارة المختصة بتحصيلها .

والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس حساب الربح أو الخسارة ، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية ، إضافة عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة.

<sup>1</sup>- شلال زهير، " نفس المرجع "، 2014، ص 185، ص 186

### خلاصة الفصل

نستخلص من هذا الفصل أن النظام المحاسبي للدولة قدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية ويعتمد على الأساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر ملائماً وقابلًا للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام ومن أجل نجاح مسار العمل المحاسبي في القطاع العام يجب العمل على توفير المقومات اللازمة لذلك وتبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام.

تطبيق IPSAS تؤدي إلى تحقيق و انجاز أهداف منشودة ومطلوبة ولها دور في تعزيز تطور المساءلة العامة والشفافية المالية ، كما لمعايير المحاسبة القطاع العام دور في الرقابة المالية في القطاع الحكومي ويشمل ذلك مدى الحاجة لوضع معايير الرقابة المالية والتنسيق مع المنظمات الدولية .

وسوف نتطرق في الفصل الثالث حول آليات الرقابة الحكومية والمكلفون بالرقابة الحكومية دولية وطنية .

# الفصل الثالث

آليات الرقابة الحكومية لأجهزة المكلفة بالرقابة الحكومية وطنية ودولية

المبحث الأول : تعريف بالإننتوساي

المبحث الثاني: آليات الرقابة الحكومية الدولية

المبحث الثالث: آليات الرقابة الحكومية وطنية

## تمهيد

إن منظمة الإنتوساي هي منظمة للرقابة المالية والمحاسبية الحكومية تختص في رقابة المؤسسات العمومية ومن خلالها يتم وضع معايير خاصة بالهيئات العمومية ولكي تكون هناك رقابة مالية على هذه المؤسسات ولإصلاح نظام المؤسسات العمومية وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- ماهية الإنتوساي .
- آليات الرقابة الحكومية الدولية .
- آليات الرقابة الحكومية وطنية .

## المبحث الأول : ماهية الانتوساي

تعتبر الإنتوساي منظمة دولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة ومحاسبة ولقد تأسست هذه الأخيرة سنة 1953 بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى في كوبا السيد إيميليو فرنانديث كاموس

## المطلب الأول: تعريف الإنتوساي

الإنتوساي هي منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة وتقدم الإنتوساي للأجهزة الرقابية العليا منذ سنة 50 إطارا و هيكلًا مؤسساتية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية الحكومية على مستوى الدولي ، كما تعمل على تطوير الخبرات الفنية والعلمية كرد للاعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كل دولة من الدول الأعضاء بالمنظمة ، وذلك عملا بشعار الإنتوساي "إن تبادل الخبرات يفيد الجميع " ، حيث أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنتوساي في هذه المجالات يضمن تعزيز ومواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية الحكومية.

إن منظمة الإنتوساي هو مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية تتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة .

## المطلب الثاني : الأهداف الإستراتيجية الخاصة بالإنتوساي للفترة 2017-2022

تقوم جميع كينات الإنتوساي بالتشارك في مسؤولية العمل معا بسلاسة لتنفيذ أولويات الإنتوساي الشاملة على مستوى القطاعات والاستراتيجيات الرامية لتحقيق النتائج المرجوة . فعلى سبيل المثال ، يتطلب تطوير وصيانة وتنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية .

## 1- الهدف الاستراتيجي الأول: المعايير المهنية

تعتمد المعايير المهنية الخاصة بالإنتوساي على الخبرات المتراكمة عن طريق تطوير المعرفة وتبادل المعرفة الخاصة بسائر الأجهزة العليا للرقابة المالية . يتم تطوير جميع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والإرشادات الخاصة بها وفقا لقواعد الإجراءات القانونية الواجبة بمنتهى الإصدارات المهنية للإنتوساي وتكون متاحة لعامة الناس على موقع الويب : [www.issai.org](http://www.issai.org)

1-1-1 الأهداف الرئيسية لتحقيق الهدف والأغراض الإستراتيجية<sup>1</sup>

1-1-1 تطوير والحفاظ على منتهى الإصدارات للإنتوساي الذي يشمل خبرات الإنتوساي في مضمون وضع المعايير ، ويعمل بمثابة مجلس لوضع المعايير لإطار الإنتوساي للإصدارات المهنية ويمثل وجهات النظر العريضة لأعضاء الإنتوساي فيما يتعلق بقضايا وضع المعايير

<sup>1</sup> - [www.issai.org](http://www.issai.org) le 15-02-2018 a 18h

1-1-2 تعزيز الهيكل التنظيمي الإداري لوضع المعايير بغرض تحسين ثقة المنظمات المشتركة في عضوية الإنتوساي ، والجهات المانحة وسائر أصحاب المصلحة في وظيفة الإنتوساي لوضع المعايير وضمان كفاية التعاون بين تطوير خطوط إرشادية جديدة وأية مبادرات ذات صلة بالإنتوساي ترمي إلى تدعيم تنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بالإضافة إلى الممارسات المهنية السليمة .

1-1-3 تأسيس الوظائف اللائقة للدعم التقني لضمان كفاءة العمليات والحفاظ على مستوى رفيع من الجودة في صياغة مسودة المعايير وأيضاً لتعزيز الإدراك العام والقبول والاستخدام بالنسبة لتلك المعايير الموضوعية .

1-1-4 تأسيس والحفاظ على مجموعة استشارية ، تتضمن المراقبين الحاليين في لجنة المعايير المهنية بالإضافة إلى المستخدمين ، والمنظمات الدولية للرقابة المالية وسائر الأطراف المهنية .

1-1-5 مراقبة أنشطة وضع المعايير المهنية عن طريق الانتوساي لضمان إتباع قواعد الإجراءات القانونية الواجبة والخاصة بإطار الانتوساي للإصدارات المهنية وتسهيل المزيد من عمليات التطوير والتحسين عند الاقتضاء .

1-1-6 المزيد من عمليات تطوير وتنمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بغرض ضمان الاستمرار في النمو ، بطريقة مطردة وزيادة عدد الزوار وأيضاً . ضمان الدقة والاستفادة بأكبر قدر ممكن .

## 2- الهدف الاستراتيجي الثاني : تطوير القدرات

تسعى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ( الانتوساي ) لضمان انتفاع كل من الأجهزة العليا للرقابة المالية الأعضاء بالانتوساي من مبادرات تطوير القدرات بما يتناسب مع احتياجات ذلك العضو.

### 1-2 الاستراتيجيات الرئيسية لتحقيق هذا الهدف

1-1-2 تسهيل عملية المعايير و الخطوط التوجيهية للنظر فيها من قبل المنتدى العام فيما يتعلق بتعليم مدققي الحسابات والتدريب وتطوير القدرات ، والشروع في عمليات وهياكل مستقبلية لغرض احتراف مدققي الحسابات على سبيل المثال ، إطار العمل الخاص بكفاءات الأساسية استناداً إلى نتائج مساعي فريق العمل المعني باعتماد مدققي الحسابات من قبل الانتوساي .

1-1-2 توفير هيئة ممارسة إقليمية المنتدى الإقليمي لتطوير القدرات للمشاركة والنظر في قضايا المتعلقة بتطوير القدرات الإقليمية والمهنية الإقليمية وذلك على الصعيدين الإقليمي والاستراتيجي .

1-1-3 مواصلة تشجيع مراجعات النظراء والتدقيق التعاوني كأدوات لتطوير القدرات وتسهيل تبادل أفضل الممارسات والوصول إلى مجتمعات الممارسة ذات صلة .

2-1-4 توفير التوجيه الاستراتيجي لتنفيذ إطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية والحفاظ عليه واستخدامه وتحديثه والإشراف على ذلك .

2-1-5 تقاسم المعرفة والخبرات في مجال تطوير القدرات على سبيل المثال ، عن طريق موقع الويب الخاص بلجنة بناء القدرات ، والمجلة الدولية للرقابة المالية العامة ، والأوراق المرجعية غير منتظمة الصدور ، والمؤتمرات الدولية .

2-1-6 الدعوة إلى أداة التكامل ( intosaint ) وتشجيع استخدامها لدعم الأجهزة العليا للرقابة المالية بصفتها نماذج للنزاهة والشفافية والمسؤولية<sup>1</sup>.

3- الهدف الاستراتيجي الثالث : تبادل المعرفة وخدمات المعرفة

يرتكز هدف الانتوساي الاستراتيجي الثالث على خصائص الانفتاح الأساسية ، والمشاركة ، والتعاون التي تشكل السمات الأساسية التي ميزت منظمات الانتوساي على مدى السنين .

الاستراتيجيات الرئيسية لتحقيق الهدف الثالث

1-3-1 إعداد منتجات وخطوط إنتاجية جديدة خاصة بمنظمة الانتوساي ، تتوفر لجنة تبادل المعرفة بالإشراك مع كيانات الانتوساي على خطط عمل ومعالج جديدة لوضع معايير وتوجهات إرشادية للنظر فيها من قبل المنتدى العام وسائر منتجات الانتوساي خلال فترة 2017-2022 تعمل لجنة تبادل المعرفة بالتنسيق والتعاون الوثيق مع أصحاب المصلحة لتطوير منتجات تناسب مع جهود منظمات الانتوساي ومساعدتها لدعم التطبيق كلما أمكن والمساهمة في متابعة ومراجعة أهداف التنمية المستدامة . موقع [www.intosia.org](http://www.intosia.org)

2-3-2 تنقيح المنتجات المتعلقة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية : تم وضع الأهداف السنوية لتحديث وتنقيح المعايير القائمة لفترة 2017-2022 .

3-3-3 بوابة لجنة الانتوساي لتبادل المعرفة – مبادرة الانتوساي للتنمية : بالتعاون الوثيق مع مبادرة الانتوساي للتنمية ، سيتم وضع برنامج لتبادل المعرفة يكون بمثابة نقطة ارتكاز للتشارك في المعرفة<sup>2</sup>.

4- الهدف الاستراتيجي الرابع : تعزيز قيمة الانتوساي كمنظمة دولية

يشمل الهدف الرابع ضمان اقتصاد وكفاءة وفعالية عمليات الانتوساي الخاصة، وأن المنظمة تعمل ضمن حدود ميزانيتها وتوقعاتها المعقولة من الموارد المتاحة ، لذلك فهو هدف أساسي لتحقيق خطة الإستراتيجية.

الاستراتيجيات الرئيسية لتحقيق هذا الهدف

1- التزام الانتوساي بتقييم أدائها الخاص

<sup>1</sup>[www.issai.org](http://www.issai.org) LE 15-02-2018

<sup>2</sup> [WWW.INTOSIA.ORG](http://WWW.INTOSIA.ORG) LE 15-02-2018



ستقوم الانتوساي بتنفيذ مراجعات سنوية لمستوي التقدم نحو تحقيق كل هدف من أهداف الإستراتيجية التي تتضمنها هذه الخطة .

## 2- التمويل والموارد

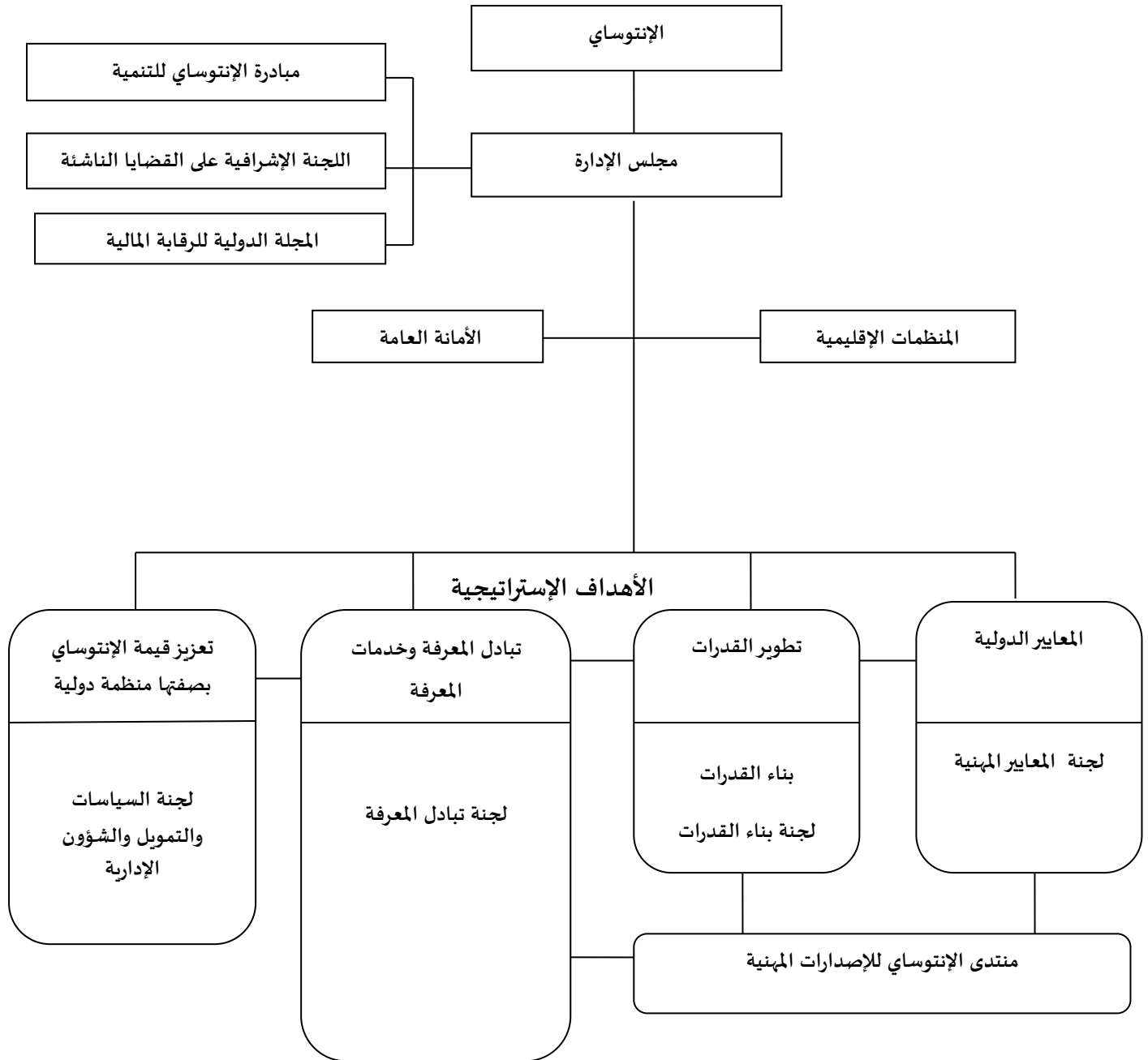
يجب أن يتماشى مع طموحات الانتوساي مع التوقعات المعقولة لتوفير الموارد والحقائق المالية للأجهزة العليا لمراجعة الحسابات كأعضاء في المنظمة .

## 3- توجهات سياساتية متعلقة بالتعاون بين الانتوساي والجهات المانحة

فإن التعاون بين الانتوساي والجهات المانحة هو عنصر أساسي لدعم تطوير قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية .

المطلب الثالث الهيكل التنظيمي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الشكل رقم (01-03) : الهيكل التنظيمي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية



المصدر: [WWW.ISSAI.ORG](http://WWW.ISSAI.ORG) تاريخ الإطلاع يوم 2018-02-15 على الساعة 18:00

## المبحث الثاني : آليات الرقابة الحكومية الدولية

إن الانتوساي لديها مكلفون بالرقابة الحكومية ومن بينها الأمانة العامة والمؤتمر ومجلس التنفيذي

## المطلب الأول: المؤتمر

حسب المادة 4 من قانون الأساسي للانتوساي فإن مؤتمر الانتوساي هو أعلى جهاز في المنظمة ويتألف من جميع أعضائها الكاملين وأعضائها المشاركين وأعضائها المنتسبين، ويعقد المؤتمر اجتماعات دورية كل 3 سنوات تحت رئاسة وبدعوة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابع للدولة التي يعقد بها المؤتمر.

تتمثل واجبات المؤتمر في :

- مناقشة الموضوعات المهنية
- تعيين رؤساء لجان الأهداف
- المصادقة على العملية الواجبة لإطار عمل الانتوساي للتوجهات والإصدارات المهنية – الإجراءات لتطوير ومراجعة وسحب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة وإصدارات على [www.issia.rog](http://www.issia.rog)
- المصادقة على تقرير الانتوساي السنوي وعلى بياناتها المالية السنوية المراجعة .
- المصادقة على النظام الأساسي للانتوساي وعلى الخطة الإستراتيجية وتعديلهما.
- تأسيس لجان .
- معالجة كل القضايا التي يعرضها المجلس التنفيذي على المؤتمر .
- المصادقة على ميزانية الثلاث السنوات للانتوساي طبقاً لإحكام الفقرتين 5 و 6 من المادة 12 .
- المصادقة على تقرير الإنتوساي السنوي وعلى بياناتها المالية السنوية المراجعة .
- تحديد الدولة التي سيتولى جهازها الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وتنظيم المؤتمر القادم وذلك بناء على اقتراح من المجلس التنفيذي.
- انتخاب الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة المسؤولة عن استضافة المجلة الدولية للرقابة الحكومية ومبادرة الانتوساي للتنمية لمدة 6 سنوات قابلة للتديد .
- تعيين مراقبين الحسابات المنظمة وفقاً لاقتراحات مجلس التنفيذي.

## المطلب الثاني : الأمانة العامة

تقوم الأمانة العامة بتقديم الدعم للإدارة المركزية والاستراتيجي للانتوساي . تتولى الأمانة العامة بتنفيذ الواجبات التالية :

- الاتصال الدائم بأعضاء الانتوساي
- تنظيم الندوات والدراسات وأنشطة أخرى للنهوض بأهداف الانتوساي .
- القيام بالتواصل على مستوى قيادي مع الأمم المتحدة..
- مساعدة المجلس التنفيذي واللجان في انجاز الواجبات التي كلفت بها و تشجيع وتنسيق سير نشاطات المنظمات الإقليمية.
- تطبيق الميزانية المخصصة وإدارة حسابات ودفاتر الإنتوساي .
- نشر تقرير الانتوساي السنوي بما في ذلك البيانات المالية السنوية المراجعة والبيانات المقارنة للسنتين السابقتين وعرضه على المجلس التنفيذي حتى تاريخ 20 افريل - جويلية من كل عام .
- انجاز أية واجبات أخرى تكلف بها الأمانة العامة من قبل المؤتمر أو المجلس التنفيذي.

## المطلب الثالث : مجلس التنفيذي

حسب المادة 5 من قانون الأساسي للانتوساي يجتمع المجلس التنفيذي سنويا بغرض توفير القيادة الإستراتيجية والإشراف والاستمرارية بين المؤتمرات . ومن الواجبات هذا المجلس .

- الاعتراف بالمنظمات الإقليمية.
- تأسيس اللجان وتعين رؤسائها .
- الموافقة على مشروع ميزانية 3 سنوات ، بما في ذلك جميع الاقتراحات المتعلقة بالتعديل المبالغ العضوية.
- اعتماد ميزانية سنوية مع مراعاة تنفيذ الخطة الإستراتيجية للانتوساي .
- مراجعة واعتماد تقرير السنوي للأمانة العامة المنصوص عليه في البند الثالث من الفقرة الأولى من المادة 6 ، تم عرضه مشفوعا بملاحظات وتعليقات المجلس التنفيذي على المؤتمر للمصادقة عليه.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> [www.intosai.org](http://www.intosai.org) LE 15-02-2018

## المبحث الثالث : المكلفون بالرقابة الحكومية الوطنية

إن الرقابة الحكومية تقتصر على المؤسسات الحكومية ومن المكلفين بالرقابة الحكومية هم محافظ الحسابات ، و المفتشية العامة للمالية ، ومجلس المحاسبة .

## المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات

حسب المادة 22 من قانون 10/01 يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون ، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.<sup>1</sup>

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ، ويصادق حسابات المؤسسة والموازنة ، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات<sup>2</sup>

## شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر شروط

- أن يكون جزائري الجنسية .
- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .
- أن لا يكون صدر في حقه حكم.
- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية .
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد حسب المادة 6 .

## مهام محافظ الحسابات

حسب المادة 23 من قانون 10/01 المتعلق بمحافظ الحسابات

- يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

1- قانون المحاسبة، " مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة "، الطبعة الثانية ، برتي للنشر، ص 215 .  
2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، " القانون التجاري " ، مطبوعات بيرتي ، 2007 ، الجزائر ، ص 188 .

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة تخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى تطابقه المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير.<sup>1</sup>
- يترتب على محافظ الحسابات إعداد تقرير
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة ، او عند الاقتضاء ، رفض المصادقة بمرور.
- تقرير المصادقة الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية .
- تقرير خاصة في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - نفس سابق ، ص 215

<sup>2</sup> - قانون المحاسبة ، الطبعة الثانية ، برتي للنشر .

## المطلب لثاني : تعريف المفتشية العامة للمالية

أحدثت المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم 53 - 80 المؤرخ في 01 مارس 1980 ، وهذا الأخير عرفها في مادته الأولى بأنها " هيئة مراقبة ، توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية " . استمر تطبيق هذا المرسوم إلى غاية 22 فيفري 1992 ، تاريخ إصدار المرسوم التنفيذي 78-92 المحدد لاختصاصات المفتشية العامة للمالية، حيث تم بمقتضاه إلغاء أحكام المواد من 2 إلى 32 من المرسوم السابق .

وعلى العموم يمكن تعريفها على النحو الآتي :

هي جهاز رقابة دائم تابع للدولة ، يقع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، يمثل دورها أساسا في مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية ، وكذلك جميع المؤسسات والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية<sup>1</sup>

وتختص المفتشية العامة بالرقابة اللاحقة، أو أثناء التنفيذ أو في كل وقت اذا تطلب الامر ذلك ، على التسيير المالي والمحاسبي لكل الهيئات والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ، وبصفة عامة كل شخص معنوي له حق التصرف في الأموال العمومية.

1- المرسوم التنفيذي رقم 78 - 92

شكل رقم (02-03): هيكل مفتشية العامة للمالية





## المطلب الثالث : مجلس المحاسبة

تعتبر أيضا هيئة دستورية مستقلة نصت عليها مختلف دساتير الدولة الجزائرية ، فقد أسس بموجب المادة 190 من دستور 1976.

طبقا لأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة .

وقد تم تعريف مجلس المحاسبة من خلال هذا الأمر كالأتي

حسب المادة 3 من هذا الأمر مجلس المحاسبة هو مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه .

حسب المادة 2 من هذا الأمر يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية للأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية .

تهدف الرقابة التي تمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها ، إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقدم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية .

## صلاحياته

حسب المادة 6 من الأمر يكلف مجلس المحاسبة ، في ممارسة الصلاحيات الإدارية المخولة إياه، برقابة حسن استعمال الهيئات الخاضعة للرقابته، الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية<sup>1</sup>

وفي مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين ومراجعتها ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية ، تترتب عن معایناته الجزاءات القضائية في مجال الحالات المنصوص عليها في هذا الأمر.

حسب المادة 7 من هذا القانون تخضع لرقابة مجلس المحاسبة ، ضمن شروط المنصوص عليها في هذا الأمر ، مصالح الدولة والجماعات المحلية ، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها ، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية .

حسب المادة 8 من نفس الأمر تخضع أيضا لرقابة مجلس المحاسبة ، وفق الشروط المنصوص عليها في هذا الأمر ، المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا ، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها ، كلها ذات طبيعة عمومية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- المادة 6 من قانون رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

<sup>2</sup>- نفس المرجع السابق ،ص2

## خلاصة الفصل

نستخلص من هذا الفصل أن منظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي منظمة مستقلة وجاءت لتكون هناك رقابة على المال العام و من خلالها تم إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وذلك لتنظيم المحاسبة العمومية ويتوافق مع معايير التي أصدرتها هذه الأخيرة ومن آليات الرقابة الحكومية في الوطنية مثل محافظ الحسابات ومجلس المحاسبة و مفتشية العامة للمالية أما الإنتوساي لديها استراتيجيات خاصة بها لتحقيق أهدافها المسطرة من 2022/2017 .



لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

لاحظت من خلال تطرقي لهذا الموضوع أن المحاسبة العمومية في الجزائر يضبطها القانون 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والذي يتعلق بالمحاسبة العمومية وكيفية تسييرها من طرف المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف مثل (رئيس الجامعة). وأن الجزائر تسعى جهادة لتبني معايير المحاسبة العمومية الدولية لتنظيم محاسبتها الحكومية ومن خلاله تطرقنا إلى جملة من التساؤلات التي تسوف نجيب عليها ، ومن ذلك استنتجنا أن معايير المحاسبة الحكومية تلعب دورا أساسيا في تحقيق للمؤسسات العمومية الإفصاح المالي للقوائم المالية الحكومية وتقارير ذات الغرض العام وتحقيق جودتها في التسيير الراشد المال العام، والانعكاسات التي يمكن حدوثها على مستوى الداخلي بفعل هذه المعايير ، حيث تكتسي أهداف القوائم المالية والتقارير المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات والمؤسسات العمومية بصدد تحديد مضمونها، وقد أصبحت تتمحور أهداف القوائم والتقارير المالية حول نقطة أساسية وهي منفعة المعلومات المالية في اتخاذ القرارات من طرف متخذي القرار على مستوى هرم السلطة.

ومن خلال توافق نظام المحاسبي العمومي مع معايير المحاسبة الدولية العمومية هدف هذه المعايير هي مصداقية قوائم مالية العمومية وجودة وفائدة المعلومة المالية في المؤسسات الحكومية ولي إعطاء الشفافية لدى هيئات الدولة .

### نتائج الفرضيات

من خلال الدراسة تم الوصول إلى نتائج أو صحة الفرضيات

- الفرضية الأولى: من خلال التي نصت على أن "يتيح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء" وذلك من أجل تحقيق الشفافية في القوائم المالية العمومية ولحد من الفساد الحاصل في المؤسسات والهيئات العمومية و أيضا من اجل تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي ومن هنا تم إثبات صحة الفرضية .

- الفرضية الثانية وذلك التي نصت على "تحفيز المنظمات الدولية المختصة في مجال المحاسبة العمومية على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتطبيق أساس الاستحقاق" ونستنتج من خلالها أن المنظمات الدولية ومن بينها الأنتوساي تسعى جاهدة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية من أجل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية العمومية وذلك لتكون شفافية في عرض القوائم المالية الحكومية.
- الفرضية الثالثة وذلك التي نصت على "يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تطوير نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة بهدف تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام" نستنتج من هذا المشروع أن يساهم في تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وأيضاً بشكل فعال في تسيير المال العام وتحقيق الشفافية في القوائم المالية العمومية .

### نتائج البحث

- من خلال دراستنا إلى هذا البحث توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن تقسيمها إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية، وهذا ما ممكننا من إثبات صحة الفرضيات وفيما يلي تلخص هذه النتائج :
- تقديم معايير المحاسبة العمومية الدولية أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض القوائم المالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية.
  - يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة العمومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات الحكومية في إدارة المال العام.
  - تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية .
  - يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات وغير المالية للوحدات الحكومية، ولأن القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق هي تقديم المعلومات دقيقة وشاملة حول المركز المالي للدولة.

- يعاني نظام الميزاني الحالي في الجزائر من نقائص أهمها :
- قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط و سوء التخطيط، و النقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة.
- اتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني الذي يتمثل محورها في التسيير القائم وفقا للنتائج .
- يتمثل أساس مشروع نظام الميزانية ( MSB ) في إعداد إطار ميزانية قائم على أساس النتائج ذلك من خلال رصد السياسات العمومية في مهام (MISSIONS) ترتبط هذه المهام بأهداف معينة، ويتم قياس مدى تحقيق الأهداف باستعمال مؤشرات الأداء، فتعتبر نسبة المؤشر عن مدى تحقق الهدف، وتفعيل مهام و دور الرقابة، ويقدم المشروع تقدما جديدا للميزانية من خلال اعتماد معايير دولية في تصنيف النفقات ، إثراء قانون المالية بوثائق جديدة.

#### الاقتراحات والتوصيات

- بناء على ما تطرقنا إليه في هذا البحث نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية العمومية.
- ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات والمؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق المعايير للقطاع العام.
- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الأمرين بالصرف الأولين والثانويين و المحاسبين العموميين و المراقب المالي وأمناء الخزينة العمومية.
- يجب على المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية وتعديل أنظمتها المحاسبية آليا والكترونيا للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية العمومية.
- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بنظام المحاسبة العمومية .
- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية.

- العمل على توفير البيئة المالية والقانونية التي تساعد على إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية العمومية.

#### أفاق الدراسة

من خلال دراستنا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لاحظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت موضوع معايير المحاسبة الدولية الحكومية، ركزت على الجانب النظري بخلاف الجانب التقني والذي يعتبر مهم جدا ويمكن أن يكون موضوع الدراسات أخرى :

- دور الحكم الراشد في تحسين جودة الإبلاغ المالي للحكومات أو المؤسسات العمومية .
  - دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنه وترشيد النفقات العامة.
  - مدى تطبيق المعايير المحاسبة الدولية العمومية في المؤسسات العمومية.
- كل هذه المواضيع قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى ، ويبقى المجال مفتوح لدراسات مستقبلية .

## أولاً : المراجع باللغة العربية

## 1- الكتب

- أحمر وإسماعيل حسين، " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة " ، دار المسيرة ، عمان ، 2003.
- الصحن عبد الفتاح ، سرايا محمد السيد ، " الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي " ، الإسكندرية ، 1998 .
- المبيضين عقلة محمد ويوسف ، "نظام المحاسبة الحكومي وإدارته "، دار وائل للنشر ، الأردن ، عمان ، ط 1 ، 1999.
- المليحي إبراهيم السيد ، "المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر ، الإسكندرية، ط1، 2002.
- المهيناني محمد خالد، " المحاسبة الحكومية" ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ، 2009 .
- الهور محمد، أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- بدوي محمد عباس، نصر عبد الوهاب، " المحاسبة الحكومية والقومية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، 2003.
- حجازي محمد أحمد، " المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة"، عمان، الأردن، ط1، 1998.
- عباس على، " الرقابة الإدارية على المال والأعمال" ، مكتبة الرائد العلمية، عمان، ط1، 2001 .
- عبد الله خالد أمين، " محاسبة المنشآت الغير هادفة للربح " ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان ، 2010.
- على هلال محمد جمال، " المحاسبة الحكومية" ، دار صفاء للنشر، عمان، ط1، 2002.
- مبارك صلاح الدين عبد المنعم، " المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- محمد مسعي ، " المحاسبة الحكومية " ، دار الهدى للنشر، الجزائر، ط2، 2003.



- نصر عبد الوهاب ، " المحاسبة الحكومية والقومية"،الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية،2000.

## 2- المذكرات والرسائل

- احمد عثمان حسن زكي، " تطوير الموازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء "مذكرة ماجستير مصر.

- حكيم بوحطو، " الموازنة العامة وأفاق العصرية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدينة،2008.

- زهير شلال ،"أفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه ،بومرداس ،2014.

- فاطمة مفتاح ، "تحديث النظام الميزاني في الجزائر"، مذكرة ماجستير غير منشورة، غير منشورة ، تلمسان،2011.

- فهيم نعيجة، "نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة ،2011.

- سعدان شبايكي ،"دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر" أطروحة دكتوراه دولة ،جامعة قسنطينة ،2001.

- محمود وشاح محمود عبد الله،"الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"،مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية. غزة ، فلسطين، 2008.

## 3- المقالات والتقارير

- الإتحاد الدولي للمحاسبين،" إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"،ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبوغزالة ، عمان،2008 ، 2010 ،2009.

## 4- أوراق وملتقيات ، ندوات ، بحوث ودراسات

- الجعارات خالد ، "دور معايير المحاسبة الدولية (IAS – IFRS – IPSAS ) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات " الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و25 نوفمبر2014.

- خطبي خيضر ، مونه يونس، " نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "، الملتقى الدولي بورقلة حول : دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات ، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

- رويينة عبد السميع، " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008 "، الملتقى الدولي بورقلة حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011.

#### 5-نصوص قانونية

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 اوت 1990 ، المادة (1) والمادة (2) .

-المادة(9) من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

- قانون المحاسبة ، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبة ، الطبعة الثانية.

- الامر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بالمجلس المحاسبة .

#### 6- واقع الانترنت

- موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين [WWW.IFAC.ORG](http://WWW.IFAC.ORG) .

- موقع وزارة المالية [WWW.MF.GOV.DZ](http://WWW.MF.GOV.DZ) .

- موقع الانتوساي [WWW.INTOSAI.ORG](http://WWW.INTOSAI.ORG) .

## الملخص

تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام، و القواعد التي تحكم و تضبط نظام المحاسبة العمومية للمنظمات الحكومية والإدارات العمومية على الأساس الاستحقاق الكامل، بهدف تسيير وضبط المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي، وهدف هذه الدراسة التعرف على واقع مشروع تكييف وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ونستخلص من هذه الدراسة إلى أن المعايير المحاسبة العمومية الدولية تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء تقديم نتائج نشاط وحدات المحاسبة الحكومية ، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية العمومية . واتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع نظام الميزانية ( MSB ) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج .

الكلمات المفتاحية نظام المحاسبة العمومية - معايير المحاسبة الدولية الحكومية - الإبلاغ المالي العمومي -  
تحديث  
نظام

الميزانية.

**Abstract :**

The accounting standards for the public sector, and the rules governing and regulating the public accounting system of government organizations and public administrations on the basis of full accrual, aimed at managing and controlling public funds and improving the quality of government financial reporting. The requirements for the proper application of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), and we conclude from this study that IPSAS provides internationally accepted accounting practices for the design of an accounting system that allows the presentation of reliable government financial statements Transparency in the management of public resources and the improvement of the quality of government financial reporting from oversight to the provision of performance accountability tools. The presentation of the results of the activity of government accounting units, which allows them to meet the needs of the user groups of the public financial statements. Algeria has proceeded to modernize its budget system by adopting a project The budget system (MSB), which aims at creating a new legal and regulatory basis for the budget system, is centered on results-based management.

Keywords : General Accounting System – the International Public Sector Accounting Standards - Public Financial Reporting - Budget System Update.

