

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة تسيير

تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS في الجزائر
أفاق تبني IPSAS في البيئة الجزائرية

مقدمة من طرف الطالبة: مجاهري صبرينة

تحت إشراف الأستاذ: مرحوم محمد الحبيب

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان الحاج	أستاذ أ.التعليم العالي	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ أ.محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ أ. محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021/2020

تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS في الجزائر

أفاق تبني IPSAS في البيئة الجزائرية

الإهداء

الحمد لله وكفى و الصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد : أهدي ثمرة جهدي إلى :

"أبي : مجاهري جيلالي " إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى من أفقده منذ صغري، إلى من يرتعش قلبي لذكر اسمه، إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي، إلى أعز وأعظم رجل في الكون، إلى روح أبي الزكية الطاهرة رحمة الله عليه، يا من أودعتني الله أهديك هذه المذكرة صدقة جارية على روحك.

"أمي : بن شريد زهرة " إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها و القلم عن وصف فضلها، إلى التي الجنة تحت قدميها، إلى التي حملتني في بطنها وسقتني من صدرها وأرضعتني الحب و الحنان، إلى التي أسكنتني في قلبها فغمرتني بحبها، إلى التي رعنتني بغناها وكستني بعطفها، حفظك الله ورعاك وجعل جنة الفردوس مثواك .

"أختي : إسمهان، إهان " إلى من بها أكبر وعليها أعتد إلى الشمعة التي تنير ظلمة حياتي، إلى من بوجودها أكتسب القوة و المحبة لا حدود لها، إلى من عرفت معها معنى الحياة، إلى تؤم روحي ، إلى من ساندتني وخطت معي كل خطواتي ويسرت ليا الصعاب إلى التي بوجودها تحلى حياتي، إلى صاحبة القلب الطيب و النوايا الصادقة إلى من أرى التفاؤل بعينها و السعادة في ضحكتها، إلى من أفضلها على نفسي و التي أحبها كحب أمي، إلى التي غمرتني بعطفها وحنانها وحبها.

"إخوتي " إلى القلوب الطاهرة النقية التقية الزكية و النفوس البريئة إلى الوجه البريء أخي أنيس و إلى سندي في الدنيا أخي أمين، إلى المحبة التي لا تنصب و الخير بلا حدود، وإلى من شاركتكم كل حياتي أنتما جوهرتي الثمينة وكزني الغالي حماكم الله .

"زوجي العزيز : بلقرع منصور " إلى أروع من جسد الحب بكل معانيه، إلى سندي بعد وفاة أبي، إلى رفيق دربي، إلى سر سعادتي، إلى من علمني كيف أصارع الحياة في غيابه، فأنت العطاء والصبر والأمل و المحبة، لن أقول شكرا بل سأعيش الشكر معك دائما حفظك الله لي .

"صهري : ولد الحاج أمين " إلى أروع وأطيب وأحن شخص قابلته في حياتي، إلى الذي أستند عليه وقت ضعفي وقله حيلتي، إلى الذي أحبه و اعتبره أخي، إلى الذي أرتكز عليه في مواجهة مصاعب الحياة.

إلى كل من كانت لي معه ذكرى حلوى ومن يعني له وجودي شيئا في حياته ، وإلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد، إلى كل أصدقائي الذي رافقوني في مشوار حياتي، إلى الأستاذ الذي كان لنا بعد الله نعم الموجه والمرشد " مرحوم محمد الحبيب " .

الشكر والتقدير

الحمد لله و الشكر للمولى الذي أنار دربي ويسر أمري ووفقني لتتمين هذه الخطوات في مسيرتي الدراسية و ختم هذا المشوار بالنجاح، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه.

و انطلاقا من قوله صلى الله عليه و سلم " ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه به ، فدعوا له حتى ترو أنكم كافأتموه " .

بسم الله الرحمن الرحيم "قل أعملوا فإسرا الله أعمالكم ورسوله و المؤمنين " .

يصرني أن أتقدم باسبي عبارات التحية والاحترام و التقدير و الشكر للأستاذ الفاضل "مرحوم محمد الحبيب "على قبوله للإشراف على مذكري و الذي لم يبخل علينا بنصائحه و توجيهاته القيمة و على تواضعه و صبره و حرصه على إتمام و إخراج هذا العمل العلمي جزاه الله خيرا.

كما أتوجه بالشكر الخاص و العرفان إلى كافة الأساتذة المحترمين، كما لا ننسى أبدا كل من ساهم في بناء هذا المستقبل الذي نفتخر به

و أشكر أختي الحبيبة "مجاهري إسمهان " على مساعدتها و سهرها و تعبها و مسانبتها لي في إعداد هذه المذكرة

أشكر كل صديقة أو صديق قدم لي يد المساعدة و أفادني بأي معلومة حتى و لو كانت ليست مهمة شكرا جزيلا.

و أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة أو ابتسامة صادقة، إلى كل هؤلاء جزاهم الله خيرا.

مجاهري صبرينة

الفهرس

الفهرس

	العنوان
	الإهداء
	التشكرات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة المختصرات والرموز
01	مقدمة عامة
07	الفصل الأول الإطار القانوني والعام للمحاسبة العمومية
08	تمهيد
09	المبحث الأول نشأت الفكر المحاسبي
09	المطلب الأول تعريف المحاسبة
12	المطلب الثاني التطور التاريخي للمحاسبة
17	المطلب الثالث أهداف المحاسبة
18	المبحث الثاني مفهوم المحاسبة العمومية
18	المطلب الأول تعريف المحاسبة العمومية
19	المطلب الثاني أهداف المحاسبة العمومية
20	المطلب الثالث خصائص المحاسبة العمومية
21	المبحث الثالث التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية ومجال تطبيقها
21	المطلب الأول التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
23	المطلب الثاني مجال تطبيق المحاسبة العمومية
24	المطلب الثالث أعوان المحاسبة العمومية
35	خلاصة الفصل
36	الفصل الثاني نظام المحاسبة العمومية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS
37	تمهيد
38	المبحث الأول ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
38	المطلب الأول مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
40	المطلب الثاني مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
41	المطلب الثالث دور وأهداف مجلس المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

43	المبحث الثاني واقع المحاسبة العمومية
43	المطلب الأول نشأت النظام المحاسبة العمومي في الجزائر
44	المطلب الثاني نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي
45	المطلب الثالث أسس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
46	المبحث الثالث معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أسس الاستحقاق
47	المطلب الأول معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية
49	المطلب الثاني معالجة معايير الأصول الملموسة والغير الملموسة
52	المطلب الثالث معايير الأدوات المالية
54	المطلب الرابع باقي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أسس الاستحقاق
56	خلاصة الفصل
57	الفصل الثالث: آفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائرية
58	تمهيد
59	المبحث الأول واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
59	المطلب الأول مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية
60	المطلب الثاني مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
61	المبحث الثاني آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميته في البيئة الجزائرية
61	المطلب الأول متطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
64	المطلب الثاني أهمية تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية
66	خلاصة الفصل
67	خاتمة عامة
70	المصادر والمراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
23	أنواع الآمرين بالصرف	الشكل رقم (01-01)
27	أصناف المحاسبين العموميين في الجزائر	الشكل رقم (02-01)
57	إستراتيجية النهج التدريبي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية	الشكل رقم (01-03)

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
33	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	الجدول رقم (01-02)

قائمة المختصرات و الرموز

الصفحة	الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
	IPSAS s	International public section accounting standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
	IPSAS b	International public sector Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
	GAS b	Gouvernemental Accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
04	AACPA	American association of certified public accountants	الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين

04	AAA	American association of accountants	الجمعية الأمريكية للمحاسبين
06	BK	Book keeping	مسك الدفاتر
07	PC	Productive capital	رأس المال الإنتاجي
08	LDC	Livre de commerce	دفاتر التجارة
18	O	Les ordonnateurs	الأمرون بالصرف
19	OP	Les ordonnateurs primaires	الأمرون بالصرف الرئيسيون
20	OS	Les ordonnateurs secondaires	الأمرون بالصرف الثانويين
20	DDS	Délégation de signature	تفويض الإمضاء
20	OU	Les ordonnateurs unique	الأمرون بالصرف الواحديين
21	OS	Les ordonnateurs suppléants	الأمرون بالصرف المؤقتين
21	OD	Les ordonnateurs délégués	الأمرون بالصرف الممثلين
22	LS	Les soldes	الأرصدة المتاحة
24	CP	Les comptables publics	محاسبون العموميون
24	CPBDW	Comptable principale budget de la wilaya	أمين الخزينة الولائية بالنسبة للولاية
24	CPBDC	Comptable principale budget de la commune	أمين الخزينة بالنسبة للبلدية
25	CPS	Les comptables secondaires	المحاسبون العموميون الثناويون
25	RDI	Le receveur de impôts	قابض الضرائب
25	RDD	Le receveur des domaines	قابض أملاك الدولة
25	RDD	Le receveur des douanes	قابض الجمارك
25	RDH	Le receveur des hypothèques	محافظ الرهن
25	RDC	Le receveur des communal	أمين الخزينة مابين البلديات

مقدمة عامة

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

إن نشأة المحاسبة تعود إلى تاريخ الأرقام واتخاذ وحدة النقد كأداة لقياس المنافع الاقتصادية للسلع والخدمات بعد لتخلص من نظام المقايضة السلعية نتيجة التطور الاقتصادي الحاصل واتساع نطاق المبادلات والعمليات المالية. لذلك كان من الضروري تدوين هذه العملية وتبيان أثرها بطرق نظامية متعارف عليها بهدف استخدامها كدليل إثبات عند الحاجة .

فمن اهتمامات المحاسبة العمومية تسيير الهيئات العمومية وتحسين أدائها وذلك من خلال سعيها إلى اكتساب واستعمال أساليب وتقنيات وقوانين جديدة لم تكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح المؤسسات العمومية ومعرفة المركز المالي لها .

إن المحاسبة العمومية في النظرة الحالية هي تتعدى هذا المفهوم التقليدي وتتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها فهي تبحث عن استبعاد كونها منظم وضابط للمال العام. كما أنها تتركز على مختلف القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها التي تتخذ من المحاسبة العمومية آلية لتسيير ماليتها العمومية.

نظرا لاهتمام الدول بتطور نظام محاسبة العمومية يتماشى وتطورات أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطاتها، يتضمن 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 وعقلانية 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، وانطلاقا من هذا تطورات المحاسبة العمومية على مستوى 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 متابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكاتها 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.

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 توقيع 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 وعصرنة الإطار التقني لنظام محاسبة الخزينة، وبعد تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS .

ولمواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية حاولت وزارة المالية خلال سنة 1995 إعداد مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى عصرنة وتطوير المحاسبة العمومية من خلال تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي من طريق تقديم قوائم مالية مفيدة لمتخذي القرارات بهدف تقييم ومراقبة وحدات القطاع العام، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للاتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إلا أن البيئة الجزائرية تبقى غير جاهزة لتبني المعايير، لاسيما بعد تجميد مشروع مخطط محاسبي للدولة ومن هنا يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

ما دور تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مستقبلا في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟.

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

- ما هي المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها ؟
- ما هو نظام المحاسبة العمومية ومجال تطبيق و أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ؟
- ما هي آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهميته في البيئة الجزائرية ؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم 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 و تطوير نظام المحاسبة العمومية التخلي عن تطبيق الأساس النقدي و التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام، الأمر الذي يستلزم تنفيذ مختلف الإصلاحات في طريقة تنظيم وإدارة المال العام .

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

- 1- المحاسبة العمومية أحكام تنفيذية عامة محددة من طرف القانون تطبق على الميزانيات .
- 2- تحفيز المنظمات الدولية المختصة في مجال المحاسبة الدولية في القطاع العام و تطبيق أساس الاستحقاق .
- 3- تبني المعايير الدولية IPSAS في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال تحقيق الشفافية و المصدقية للمعلومات المالية العمومية.

مبررات اختيار الموضوع

- حداثة الموضوع من حيث الطرح ، و الاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة .
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من الجانب النظري و التقني ، و كمساهمة متواضعة منا أن يكتب هذا الموضوع .
- النقص المطروح في البحوث المختصة في مجال المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- الميل و الرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص (تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير) .
- تطبيق نظام المحاسبة العمومية و القواعد التابعة لها على الوحدات الإدارية

أهمية الدراسة

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك للمكانة الإستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية الدولية، حيث أن هذا الأخير يقوم بتوثيق واثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط الوحدات القطاع العام والتي يتم استعمالها لأغراض التخطيط و الرقابة 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 والتي 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 .
- العلاقة القائمة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .
- معرفة مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .
- 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 آفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميته في البيئة الجزائري .
- تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS .

الدراسات السابقة

- 1- خضير خبيط ، نظام المحاسبة العمومية الجزائري آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري .
- 2- أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي سنة 2006، تهدف هذه الدراسة إلى أن هناك ضعف في نظام المحاسبة العمومية .
- 3- خضير خبيط 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 ومنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها وتعديلها وتحديثها، واهتمت بمختلف دراسات آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، وهذا ما ركزت عليه دراستنا وذلك من خلال تبني المعايير الدولية IPSAS في البيئة الجزائرية الذي يؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي العمومي الجزائري .

حدود الدراسة

وتنقسم إلى جانبين وهما كما يلي :

الحدود الموضوعية

تقتصر دراستنا على نظام المحاسبة العمومية والإجراءات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية باستثناء المؤسسات الاقتصادية وذات الطابع الاقتصادي والتجاري.

الحدود المكانية

جاءت دراستنا هذه في ظل النظام المحاسبة العمومية التي تقوم بها الجزائر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي والتسيير الأمثل للمال العام .

المنهج والأدوات المستخدمة

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

وتم الاعتماد على الكتب والمصادر والمراجع باللغة العربية والفرنسية والندوات والمجلات والمقالات في الجانب النظري، أما في الدراسة الميدانية تم التطرق إلى النظر في دراسة سابقة لأفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري .

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 في الجانب الميداني للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.

هيكل الدراسة

من خلال إنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول يبدأ من مقدمة وينتهي 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 المتواصل إليها في الفصول كالاتي:

الفصل الأول : " الإطار القانوني والعام للمحاسبة العمومية "

تمت معالجته من خلال ثلاث مباحث، المبحث الأول نشأت الفكر المحاسبي من خلال تقديم تعاريف للمحاسبة و التطور التاريخي لها وأهدافها، والمبحث الثاني تطرقنا لمفهوم المحاسبة العمومية وتقديم

أهدافها وخصائصها، والمبحث الثالث تطرقنا إلى التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية ومجال تطبيق المحاسبة العمومية وأعوامها .

الفصل الثاني : " نظام المحاسبة العمومية لتطبيق معايير محاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS "

حيث عالجنا في هذا الفصل ثلاث مباحث، الأول ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS من خلال تقديم مفهوم لها ومجال تطبيقها ودور وأهداف مجلس المحاسبة الدولية للقطاع العام ، والمبحث الثاني تطرقنا لواقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تقديم نشأت نظامها ونقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي بالإضافة إلى أسس تبني معاييرها، أما في المبحث الثالث تناولنا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أسس الاستحقاق التي تطرقنا فيها معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية ومعالجة معايير الأصول الملموسة والغير الملموسة بالإضافة إلى معايير الأدوات المالية وأخيرا باقي المعايير وفق أسس الاستحقاق.

الفصل الثالث: " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري "

تمت معالجته من خلال مبحثين، الأول واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تقديم مراحل تطور هذا النظام ومدى اتجاهه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميته في البيئة الجزائرية وتناولنا فيه متطلبات تبني هذه المعايير وأهميتها في البيئة الجزائرية.

الفصل الأول

الإطار القانوني و العام للمحاسبة العمومية

المبحث الأول : نشأة الفكر المحاسبي

المبحث الثاني : مفهوم المحاسبة العمومية

المبحث الثالث : التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية ومجال تطبيقها

تمهيد

تعني المحاسبة بصفة عامة الكتابات التي تعبر بالأرقام العمليات الحسابية بتنفيذ الإيرادات و النفقات بواسطة تقنيات خاصة وإجراءات محددة قانونياً ، و القصد من ذلك هو متابعة مستمرة ودائمة للوضع المالية لمعرفة في كل وقت وكل زمان بالرصيد المالي المتوفر والإتمادات المتبقية في كل بند من البنود الخاصة بالميزانية و مبلغ النقود المتوفرة والأثاث و البضائع من جهة، ومراقبة إستعمالياً من جهة أخرى .

وفي هذا المجال تركز المحاسبة العمومية على مختلف القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المؤسسات و الهيئات التابعة لها التي تتخذ من المحاسبة العمومية آلية لتسيير ماليتها العمومية، كما تمكن المتكون من معرفة بالخصوص إجراءات و خطوات تنفيذ العمليات المالية العمومية من تحصيل للإيرادات المقررة و صرف النفقات المسموح بها، و التعريف بالأدوار و المهام و المسؤوليات لمختلف الأعوان المكلفين بتسيير و إدارة هذه المؤسسات و الهيئات العمومية المطبقة للمحاسبة العمومية، و تمكن المتكون كذلك من التعرف على آليات الرقابة المطبقة على تنفيذ العمليات المالية العمومية التي تهدف في مجملها إلى الاستعمال الأحسن للمال العام و حمايته من كل أشكال الهدر و التبديد و الإسراف، و التعرف على الجوانب التطبيقية و التقنية المستخدمة في المؤسسات و الهيئات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية و بالخصوص محاسبة الدولة، و محاسبة الجماعات المحلية و محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى 3 مباحث :

- المبحث الأول: نشأت الفكر المحاسبي
- المبحث الثاني: مفهوم المحاسبة العمومية
- المبحث الثالث : التميز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية ومجال تطبيقها

المبحث الأول : نشأة الفكر المحاسبي

تطورت المحاسبة، ولا زالت تتطور سواء من الناحية العلمية أو النظرية إلى درجة أن وضع تعريف وحيد وجازم للمحاسبة أمر صعب التحقيق إن لم يكن مستحيلا، وتجدر الإشارة إلى أن التطور العلمي هو الأسبق، وهو ناجم عن التعديل المستمر في الإجراءات المحاسبية بما يتناسب مع الظروف والمشاكل الجديدة التي تظهر، أما التطور النظري فهو يعتمد عموما على وضع فرضيات ليتم استنباط النتائج التي تعطينا الإجابة النظرية عن طبيعة المحاسبة.

يمكن النظر إلى المحاسبة على أنها نظام معلومات محتوى في نظام معلومات أكبر منه هو نظام المعلومات الإداري (أو كما يسمى كذلك نظام معلومات التسيير أو نظام المعلومات الوظيفية).

إن استعمال نظام معلومات التسيير يهدف إلى تدعيم كل وظائف المؤسسة، هذه الوظائف مترابطة مع بعضها البعض، والمؤسسة تبحث دوما عن إيجاد الطريقة المثلى لتحقيق الانسجام بينها، خصوصا وأن النشاط الذي تقوم به سيتم بدرجة من التعقد والتداخل.

هذا ما يجعل المؤسسة تستعمل المحاسبة كأداة للحساب الإيرادات والتكاليف والنتائج المتعلقة باستغلالها العادي والاستثنائي، واستعمالها كذلك كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار مثل محاسبة التكاليف.

وسأحاول في هذا المبحث التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن.

المطلب الأول : 1- تعريف المحاسبة

تعرف المحاسبة على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية بترتيب وتصنيف وتسجيل مختلف تعاملات المؤسسة مع محيطها سواء الداخلي أو الخارجي، ليتم فيما بعد معالجتها لتوفير مجموعة من المعلومات المنظمة و المتناسقة والتي تصلح للاستعمال، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي يمكن استعمالها في عملية التنبؤ واتخاذ القرار¹.

ولضمان نوعية هذه المعلومات لا بد على المحاسبة احترام مجموعة من المبادئ والقواعد وإتباع مجموعة من الطرق والمناهج التي تسمح بتنظيم خاص لها بما يمكن من إجراء مختلف الرقابات عليها، كما يجب استعمال مصطلحات معروفة ومفهومة من طرف المستعملين.

فيوجد العديد من التعاريف نذكر منها :

تعريف - LASSEGUE :

¹ - Jean-luce siruguet, L Ydia Koessler, le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur, paris, 1998, P 13

" المحاسبة تقنية كمية، تهتم بجمع ومعالجة وترجمة المعلومات المتعلقة بالأحداث المادية والقانونية والاقتصادية التي تؤثر على ذمة المتعامل الاقتصادي سواء كان فردا أو عائلة أو مؤسسة أو دولة"¹. فهو يرى أن المحاسبة هي تقنية مكية مهمتها جمع ومعالجة مختلف العمليات.

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين - American association of certified public accountants²:

" المحاسبة هي فن يهتم بتسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة منهجية وباستعمال وحدات نقدية، كل الصفات والحوادث التي لها أو لجزء منها طبيعة مالية، كما تسمح بتحليل النتائج"³. فهذا التعريف يعتبر المحاسبة أنها فن بحيث حصرها في نطاق جدا.

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين American association of accountants :

فهو يعتبر المحاسبة على أنها نظام يهتم بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية وذلك لتمكين المستخدمين من القرارات المناسبة في الوقت المناسب، فهذا التعريف يعتبر أشمل وأدق من التعريفين السابقين.

أيضا هناك من يعتبر المحاسبة على أنها تقنية كمية لمعالجة المعلومة، وهي تعمل على أساس نظام ديناميكي لمعالجة هذه المعلومة في اقتصاد الوطني ككل.

و يعرفها المشرع الجزائري حسب المادة 3، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، كونها: المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية وهذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة و أداءها ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية⁴.

تعريف المخطط المحاسبي الوطني :

" المحاسبة هي في الأساس تقنية كمية للتسيير موجهة قبل كل شيء لتنظيم والتحكم و التنبؤ حول نمو وتطور المؤسسة وأيضا تستعمل في دراسة تطور الاقتصاد الوطني"⁵.

المحاسبة بالأحرى هي ذات طبيعة وصفية ورقمية شارحة ومفسرة المؤسسة على أساس لغة محاسبية متعارف عليها ومتفق عليها من طرف مختلف ممارسي المحاسبة ومستعملي مخرجات المحاسبة . فالمحاسبة تستعمل مجموعة من المصطلحات المستعملة في الكثير من العلوم الأخرى مثل مصطلحات الافتراضات،

¹-Saci Djelloul, op. cit, P46

²-American Institute of Certified public Accountants

³- Le site : www. Aicpa .or

⁴-[http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/hamadimouradcte/cours 01 consulter le 28/04/2021 \(15h00](http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/hamadimouradcte/cours 01 consulter le 28/04/2021 (15h00)

⁵- الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة .

المبادئ، الطرق... الخ، ولكن استعمال هذه المصطلحات في المحاسبة له في نفس المدلول في العلوم الأخرى أم هي فقط يسترشد بها المحاسب في قيامه بعمله.

ومن جهة أخرى تعتبر المحاسبة أنها علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها اعتمادا على وثائق ثبوتها، وكذا تصنيف وتبويب هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات ومن ثم استخراج نتيجة دورتها الاستغلالية من ربح أو الخسارة، وتبيان مركزها المالي في نهاية الفترة.

كما عرفت المحاسبة على أنها مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة ومدى تأثيرها على هيكله أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة هي على العموم السنة المالية.

ومجموعة المبادئ والقواعد التي تستعمل في تسجيل وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية.

2- مفهوم المحاسبة :

هناك من يعتبر أن البحث النظري في مجال المحاسبة هو مضيعة للوقت باعتبار أن تطور المحاسبة هو نتيجة تلقائية لاستجابتها للمتغيرات الاقتصادية والقانونية الإدارية والجبائية فالمحاسبة لا تملك إلا أن تلي كل تلك الحاجيات. وللإجابة على هذه السؤال لا بد من الرجوع إلى الصفات التي تتميز بها المحاسبة وهل هي ما تميز العلم .

نرى مما سبق الجدل حول اعتبار المحاسبة فن أم علم، غير أن هناك علاقة بينهما . حيث أن المحاسبة تطورت انطلاقا من اعتبار فن يتطلب إتقانه ممارسة وتدريبا مستمرا، دفعت الحاجة إليه لمن يرغب في فهمه واحترافه. إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم باعتبارها علم من فروع العلوم الاجتماعية له مفاهيمه ومبادئه وقواعده التي يستند عليها ويتوجب الإلمام بها لاستيعاب هذا العلم وترجمته عمليا من خلال الممارسة المحاسبية.

المحاسبة كما سبق هي تختص بدراسة المؤسسة ككيان قائم بذاته له شخصيته المعنوية قائم بذاته له شخصيته المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين أو شخصية الملاك، فهي تعتمد على مجموعة من المبادئ الافتراضات التي يعتمد عليها للوصول إلى أهداف معينة يمكن اعتبارها كمجموعة من الإجراءات المتكاملة والمتناسقة التي تدرس وحدة متكاملة ممثلة في المؤسسة التي يفترض استمرارها وبقاؤها في النشاط وذلك لتفسير مختلف التدفقات بين الأعوان الاقتصادية والمؤسسة، وهذا التفسير قد يتعدى التفسير الكمي إلى تفسير كيمي وإنشائي للأحداث.

إذن المحاسبة اليوم هي عبارة عن نظام معرفي مستقل يقدم تفسيرا للميدان الذي تنشط فيه المحاسبة ألا وهي المؤسسة باعتبارها مركز للأحداث الاقتصادية والقانونية، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي تعتبر أساسا للتنبؤ لاكتسابها لمجموعة من الخصائص النوعية التي تكسبه قوتها ومصداقيتها من المعلومات التي

تعتبر أساس لتنبؤ لاكتسابها لمجموعة من الخصائص النوعية التي تكسيها قوتها ومصداقيتها من طرف مختلف المستعملين والمتعاملين مع المؤسسة، فهي مبنية على مجموعة من الأسس النظرية والمفاهيمية المتشكلة من مجموع المبادئ والفرضيات التي يسترشد بها في التطبيق العلمي وتضمن للمحاسب استقلاليته تجاه مختلف الأطراف خاصة إدارة المؤسسة فهو يلتزم فقط بالمبادئ و القواعد المحاسبية بضمان بدرجة ثانية استقلالية المحاسبة.

من المعروف أن المحاسبة تسعى إلى تحديد وقياس نتيجة عمليات المؤسسة الاقتصادية، وتصوير وضعيته المالية في تاريخ معين. وتوصيل المعلومات بطريقة مناسبة إلى الأطراف المعنية، وقد كان لتعدد وتنوع أنشطة المؤسسات الأثر البالغ على المحاسبة ما أدى لتعدد وازدياد مشاكلها التي يجب أن تجيب عليها، لذلك لا بد من تحديد مستعملي المعلومة المالية والمحاسبية وكذا الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة

مرت المحاسبة عبر العصور بمراحل مختلفة يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل:

- (1) المرحلة الأولى وهي مسك الدفاتر BOOK KEEPING تمتد من قبل الميلاد إلى ظهور القيد المزدوج.
- (2) المرحلة الثانية والتي تعتبر فترة التحضير الأساسي لظهور نظرية المحاسبة، تمتد من ظهور القيد المزدوج إلى بداية الثورة الصناعية.
- (3) المرحلة الثالثة والتي عرفت فيها المحاسبة تطورا كبيرا بفضل الاختراعات الجديدة كالحاسوب مثلا وأصبح ينظر إليها - زيادة أنها تقنية أو علم - كنظام معلومات، هذه الفترة محصورة من اندلاع الثورة الصناعية إلى وقتنا الحاضر.

1- في العصور القديمة (مرحلة مسك الدفاتر)

يمكن القول أن وجود المحاسبة راجع بالدرجة الأولى إلى أن الناس منذ القدم (قبل الميلاد) كانوا في حاجة إلى معرفة حركة السلع والمواد التي يتبادلونها فيما بينهم، وكانوا يحتفظون بالمعلومات التي كانوا يرونها مهمة آنذاك على شكل تسجيلات.

وقد وجد علماء الآثار، أثارا لشكل من أشكال التسجيلات المحاسبية في الحضارات الهندية، الأمريكية الجنوبية، الإغريقية والرومانية، وفي الآثار التي تعود إلى الألفية الثالثة قبل الميلاد، نرى بوضوح فوق صفائح صلصالية، العناصر المهمة للحساب وأصناف المواد المسلمة، بمعنى نرى بيان الحساب، اسم الجهات القابضة، الكميات المسلمة إلى كل واحد منهم، والمجموع المسلم¹

¹ -FAURE.A , <La Comptabilité C'est Simple > ,top édition,paris,1998, p 18.

ولم تكن عملية التسجيل المحاسبي متطورة عند الرومان والإغريق لأنها اقتصرت على إثبات ديون الحرفيين والتجار، بينما كانت أكثر تطوراً عند الفراعنة أين كان للوثائق القابلة للتداول (Giro) المصنوعة من الورق البريدي أثراً بالغ الأهمية في عمليات الإثبات المحاسبي.¹

في العصر الوسيط ظهر مفهوم " رأس المال الإنتاجي Productive Capital" يشير إلى أن النشاط التجاري يمكن أن يخلق رأس مال إضافي والذي بدوره سيكون الأصل لنشاط تجاري آخر يولد رأس مال جديد وهكذا دواليك، الشيء الذي سمح بتطور محاسبة القيم.² وتجد الإشارة إلى أن عمليات الإثبات المحاسبي عادة ما تتم في السجلات من الجلد الرقيق Permanent.

2- في العصور الوسطى (مرحلة التحضير الأساسي لظهور النظرية المحاسبية)

بفضل انتقال واستخدام الأرقام العربية في أوروبا في عام 1202، وانتقال صناعة الورق إليها، نشأ في القرن الثالث عشر علم المحاسبة وبدأ استعمال القيد المزدوج في مسك الدفاتر وبنيت مدارس خاصة لتدريب الشباب على المحاسبة في مدينة "فلورنسا" في القرن الرابع عشر. كما ظهر أول كتاب في المحاسبة للعالم الرياضي الإيطالي لوكا باتشيولي "LUCA PACIOLI" المولود سنة 1447 بمدينة Borgo Sansepolcro محافظة Arezzo والمتوفى سنة 1517، أول طبعة للكتاب كانت في فينيسا سنة 1494 التي نشرتها des presses de paganino de paganini. تحت عنوان: "Summa de arthmetica, geometria, propotioni er proportionalita" ترجمته إلى العربية كالتالي: "مراجعة عامة في الحساب، الهندسة، النسب والتناسب"⁴ تضمن فصلاً كاملاً عن القيد المزدوج، وإن كتدان البعض يرى أن أول شخص كتب عن القيد المزدوج هو بينيديتو كوترولي Benedetto Cotrugli والذي أعد كتابه في عام 1485، ولكنه لم ينشر حتى عام 1573.⁵

وأهم خصائص المحاسبة في القرن الخامس عشر حسب مذكره "باتشيولي" هي:⁶

- 1- هي محاسبة في أغلبها تحليلية، الحسابات تعكس عناصر الذمة المالية كما هي موجودة في جرد أول المدة بتدقيق كبير، لكنها لا تمثل تجميعاً منهجياً ضمن أصناف رئيسية، وبالخصوص لا يوجد حساب للبضائع العامة.
- 2- تقفل السجلات عندما تمتلئ كلياً، أو في نهاية السنة، أو بعد انتهاء فترة عام، ويحدد الربح أو الخسارة لكل حساب على حدا، دون إعطاء النتيجة الإجمالية.

¹- دادن عبد الغني، "الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الإقتصادية وعلم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 03.

²- FAURE . A, Op.cit, P 18.

³- JOUANIQUE Pierre, Luca Pacioli, <Traité des comptes et des écritures>, édition comptable Malesherbes, Paris, 1995, P 09 & P14.

⁴- دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 05.

⁵- محمود السيد الناغي، "دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية"، المكتبة المصرية، مصر 2002، ص 16.

⁶- JOUANIQUE Pierre, Op.cite, P 15.

- 3- لا تسجل في اليومية إلا حسابات التسيير، ولا يظهر حساب الأرباح والخسائر في اليومية بل فقط في دفتر الأستاذ، طالب بتشيولي بنقل الأرصدة مباشرة من دفتر أستاذ معين إلى دفتر الأستاذ الذي يليه .
- 4- الطريقة التي وصف بها "باتشيولي" ديناميكية القيد المزدوج شبيهة بما هو مطبق الآن.
- 5- الميزان الوارد في الفصل 33-34 من كتاب باتشيولي يظهر كأنه ميزان مراجعة، لكن بعض النقاد يعتبرونه ميزانية.
- 6- تمر العمليات بثلاثة دفاتر على التوالي : المسودة، اليومية، دفتر الأستاذ، هذه الدفاتر خاضعة إلى قوانين صارمة.

في هذه المرحلة بالذات انتقلت حركة التجارة الدولية إلى إنجلترا، وبدأ يظهر دورها في قيادة هذه الحركة، وبين عام 1528 حتى عام 1528، ظهرت سجلات لحساب التكاليف في إنجلترا، وما لبث أن ظهر لما عرف بعد ذلك بالطريقة الإنجليزية في المحاسبة عام 1543 بواسطة كتاب أستاذ الرياضيات الإنجليزي " HUGH OLD CASTLE".¹ وفي سنة 1673 نص مرسوم Colbert في فرنسا أن مسك الدفاتر التجارية أمر إجباري ، وقدم مفهوم القواعد التي تحدد شكل الدفاتر المحاسبية فأعطت بذلك هذه القواعد المحاسبية الجديدة لدفاتر التجارة Livre de Commerce القوة القانونية ليكونوا دليل إثبات في حالة المنازعات.²

3- في العصر الحديث (التطور السريع)

كما هو معلوم أن لثورة الصناعية كانت نقطة التحول الكبير في الميدان الاقتصادي، الأمر الذي كان له الأثر الكبير على الفكر المحاسبي، وذلك من خلال النمو المتزايد للصناعة وإحداث حركية كبيرة في الاقتصاد، أيضا نتيجة لارتفاع المستوى العلمي والمعرفي الذي نتج بعد ذلك.

رغم كل ذلك لم تعرف المحاسبة تطورا ملحوظا من حيث الأفكار والمبادئ إلا خلال القرن التاسع عشر، حيث أصبح من الضروري تكييف طرق العمل المحاسبية مع التطور الاقتصادي الكبير الحاصل، الذي كان يتميز بالخصائص التالية :

- ❖ نمو كبير للمؤسسات خاصة مؤسسات السك الحديدية.
- ❖ بناء مصانع جديدة على اثر الاكتشافات الصناعية الحديثة.
- ❖ تطور المبادلات بين أمريكا وأوروبا خاصة بريطانيا.
- ❖ ظهور الحاجة إلى رؤوس الأموال خاصة على المدى الطويل، مما أدى إلى تطور الأسواق المالية.
- ❖ ضرورة تقييم أداء المسيرين خاصة على المدى الطويل.

ومن أهم العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة خلال القرن التاسع عشر هو ظهور شركات المساهمة في إنجلترا، حيث كان العديد من الأطراف المساهمين فيها من خارج المجموعة التي تقوم بتسيير الشركة يحتاجون

¹ - محمد السيد الناعي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² - FAURE . A, Op.cit, P 19.

لمجموعة من المعلومات حول نشاط الشركة الأمر الذي استلزم إعداد مجموعة من القوائم المالية وتوفير مجموعة من المعلومات، كما أن ظهور شركات المساهمة أدى إلى الفصل بين شخصية الملاك والشخصية المعنوية للشركة.¹

أيضا من بين أهم الأسباب التي ساهمت بشكل كبير في تطور المحاسبة الحاجة الكبيرة للأموال بتمويل متطلبات الثورة الصناعية التي ميزت هذه الفترة لاقتناء المواد الأولية أو التجهيزات والآلات الجديدة أين تم اللجوء إلى شركات المساهمة التي تقوم ببيع أسهمها للأفراد، إذا أن المؤسسات الصغيرة و الفردية لم تعد تواكب مستجدات الثورة الصناعية.

لكن المساهمين لم تكن تربطهم في معظم الحالات أية صلة فيما بينهم وأيضا نظرا لعدددهم الكبير وعدم إمكانية تفرغهم لتسيير أمور الشركة، كل هذا أدى إلى انتخاب هيئة تتولى تسيير أمور الشركة التي تعبر عن شخصية مستقلة عن الأشخاص المالكين أو المساهمين فيها . وكان الاتصال يتم عن طريق مجموعة من القوائم المالية الختامية التي تقوم إدارة الشركة بإعدادها ونشرها التي تسمح للملاك والمساهمين من الوقوف على وضعية شركتهم وعوائد أموالهم وأيضا تسمح لهم باتخاذ قرارات مرتبطة بمستقل المؤسسة، بما أنهم ليس بمقدورهم الإطلاع على مختلف الدفاتر والتفاصيل والتأكد من سلامة القوائم المالية الختامية فأوكلت هذه المهمة إلى مراجعين قانونيين وخارجين.

لكن ما ميز هذه الفترة هو تزايد أعمال الغش والتلاعب بالحسابات والقوائم المالية نتيجة الصراع الذي ظهر بين الملاك والمساهمين بين المسيرين لهذه الشركات، حيث كانوا يقومون بإعداد قوائم مالية مختلفة لواقع الشركة لتستجيب لمصالحهم ولتحقيق أهداف خاصة وهو ما أصطلح عليه بنظرية الوكالة، الأمر الذي صعب من مهمة المراجعين مما استدعى تشكيل منظمات خاصة بالمحاسبين لحماية مصالحهم والدفاع عن أنفسهم.

ومع انتشار الثورة الصناعية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وتطور شركات السكة الحديدية ما أدى ازدياد الطلب على أسهم هذه الشركات ظهرت الحاجة إلى وجود محاسبة أكثر مصداقية وشفافية وإلى محاسبين أكثر أكفاء. حيث في سنة 1904 م تم انعقاد المؤتمر الدولي للمحاسبين على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية للنظر في مشكلات المحاسبة آنذاك خاصة فيما يتعلق بما إذا كانت الميزانية هي الأهم أو جدول النتيجة وتم تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين الأمريكي في سنة 1916.²

وفي سنة 1916 تم أيضا تشكيل الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات التي ركزت على تطوير البرامج والمناهج الدراسية دون الاهتمام بمجال نظرية المحاسبة، ونتيجة لمجموعة من الانتقادات التي وجهت

¹-ريتشارد شرويدر، مارتن كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 26.

²-ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 28.

لمهنة المحاسبة من أنها تسعى لخدمة إدارة المؤسسات وتقدم معلومات مضملة و مغلطة للأطراف الخارجية عن المؤسسة.¹

كما أنه في سنة 1932 اتفقت الهيئة الفدرالية الأمريكية المشرفة على عمليات بورصة الأوراق المالية SEC من خلال اتصالات مع مجمع المحاسبين الأمريكيين على ضرورة إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تلقى القبول العام، وذلك القضاء على التباين و الاختلاف وعدم التناسق الذي كان سائد في ممارسة المحاسبة ويمكن استخدامها كأساس للمراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات.

كما قامت إدارة الضرائب في فرنسا سنة 1939 بفرض توحيد حساب سعر التكلفة والنتيجة السنوية، والتي أدت فيما بعد إلى².

- ظهور المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1942.
- إنشاء مصف الخبراء المحاسبين في سنة 1947.
- إنشاء مجلس العلى للمحاسبة سنة 1947 الذي قام بتعديل المخطط المحاسبي الفرنسي في سنة 1957 الذي سمح بظهور المخطط المحاسبي لسنة 1982.

مما سبق يمكن استخلاص أن المحاسبة في بداية تطورها كانت أداة تساعد التاجر على تذكيره بالعمليات التي يقوم بها وماله وما عليه تجاه الغير باعتبار أنه في هذه المرحلة أي قبل القرن السادس عشر كان النشاط التجاري هو السائد في شكل المؤسسات فردية وعائلية، ولكن مع بداية القرن الثامن عشر وظهور أولى المؤسسات الصناعية لكنها مع ذلك تبقى صغيرة الحجم فبقيت الإدارة من مهام المالك فلم تنشأ مشاكل اتصال بالإدارة كانت من مصالح التنفيذ ولم تتوسع نظرة المحاسبة إلا خلال القرن التاسع عشر والقرن العشرين عند ازدهار الصناعة وظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد في متابعة ورقابة العمليات التي تحدث داخل المؤسسة ما أدى إلى تعقد عملية الاتصال نتيجة لاتساع نطاق العمل والإدارة، كما أنه في هذه المرحلة أيضا نشأت فكرة حقوق الملكية بما يعني قيام المحاسبة بقياس ثروة المالك وما يطرأ عليها من تغيرات³.

من هنا يمكن القول بأن المحاسبة نشأت وتطورت من الممارسة والعمل الميداني بشكل أساسي أكثر من البحث العلمي والأكاديمي بل كانت نتيجة لوجود حاجات معينة في كل فترة من الفترات وفي كل مرحلة، أي أن التقنية المحاسبية سبقت النظرية المحاسبية . كما نستنتج أن المحاسبة تطورت بالموازاة مع النمو والتطور الاقتصادي لذلك نجد أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات والعلوم الأخرى التي كانت موجودة .

¹ - ريتشاد شرويد وآخرون، مرجع سابق، ص 29.

² - Ncolas Praquin, Jacques Richard, Séminaire sur les normes comptables, ATELIER 1-L'émergence des normes, université paris dauphin, France, 2004

³ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجديدة، الإسكندرية، 2006 ص 12.

إذن يمكن القول بأن المحاسبة تطورت بالاعتماد على كل من الزاويتين التطبيقية و النظرية لكن ما يمكن قوله هو أن هيكلها النظري كان أبطأ . حيث تعتبر دراسة patton سنة 1922 تحت عنوان نظرية المحاسبة التي اشتملت على العديد من المبادئ و الفروض المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي¹.

ثم بعد ذلك توالت البحوث في نظرية المحاسبة فقام مجمع المحاسبين الأمريكيين بنشر عدة بحوث ونشرات تتناول بالدراسة المجال النظري للمحاسبة فأصدر سنة 1936 منشورا يتطرق إلى مبادئ المحاسبة مع أنه مستوحى من الدراسة التي قام بها patton سنة 1922، فنتج مختلف هذه الدراسات العديد من النظريات لدراسة النظرية المحاسبية، لكن أشهرها وأكثرها انتشارا هي ثلاثة ألا وهي النظريات الوصفية، النظريات المعيارية و النظريات التفسيرية².

المطلب الثالث : أهداف المحاسبة

ينظر إلى المحاسبة المالية على أنها العملية التي تنتهي بإعداد تقارير مالية خاصة بالمنشأة ككل لخدمة كافة الأطراف الداخلية والخارجية كالإدارة والعاملين والمستثمرين و الموردين والأجهزة الحكومية إلى غير ذلك من الأطراف.

وتعد القوائم والتقارير المالية الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف المستفيدة، خاصة خارج منها .

وبصفة عامة، فإنه يمكن تلخيص أهداف المحاسبة في النقاط التالية :

- 1- توفير معلومات مفيدة لقرارات الاستثمار والائتمان .
- 2- توفير معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة .
- 3- توفير معلومات عن موارد المنشأة والطلبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منها³.
- 4- السعي إلى إعداد وكتابة القوائم المالية؛ مما يساهم في حساب الدخل.
- 5- تحديد موارد والتزامات وحقوق العمل أو المشروع.
- 6- تُعتبر أداة لتقديم خدمات لأصحاب العمل أو المشروعات.
- 7- تُعدّ أداة لمُساعدة الإدارة على إعداد الحسابات الماليّة الأساسيّة والضروريّة، وينتج عن ذلك ظهور فروع وأنواع لعلم المُحاسبة⁴.
- 8- تحديد نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية خلال فتره زمنية معينة (ربح أو خسارة).

¹ - وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 44-51.

² - Colasse Bernard :Théories comptables, editions Economica, Paris, 2000, P 1233

³ - عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية¹ الأصول العلمية و العملية، الطبعة الأولى ، جامعة الزيتونة الأردنية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010-1431هـ، ص 22.

⁴ - [https://mawdoo3.com/consulter/le-03/05/2021-\(15h37\)](https://mawdoo3.com/consulter/le-03/05/2021-(15h37)).

- 9- تحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية (الشركة) والذي يتمثل في مصادر الأموال الوحدة من أين حصلت عليها واستخدامات هذه الأموال في تاريخ نهاية هذه الفترة الزمنية المعينة.
- 10- معرفة وحساب صافي التدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال نفس الفترة الزمنية المعينة.
- 11- تسجيل جميع عمليات الوحدة الاقتصادية.
- 12- توفير وسيلة للرقابة على العمليات المالية للوحدة الاقتصادية بالأخص التعاملات النقدية.¹
- 13- تصنيف وتبويب هذه العمليات لتستطيع المنشأة معرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات .
- 14- إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح أو خسارة .
- 15- تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلاً .
- 16- إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) لمعرفة حقيقة أصول وخصوم المشروع .
- 17- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضرورية.
- 18- المحاسبة أداة لخدمة المجتمع وذلك من خلال بيانها لمدى كفاية إدارة المشروع.²

المبحث الثاني: مفهوم المحاسبة العمومية

تلعب المحاسبة العمومية دوراً هاماً في الحيات الاقتصادية والاجتماعية ، حيث تنظم الوحدات الحكومية الغير الهادفة للربح وتجعل وظيفة اتخاذ القرارات الرشيدة أمراً ميسوراً لإدارات المنشآت ، من خلال توفير المعلومات المتاحة و الملائمة للإدارة في توقيت مناسب وعلى كافة المستويات لذلك لا يمكن التطرق إلى الأملاك العمومية وتوزيعها دون اللجوء إلى المحاسبة العمومية .

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية

1 - التعريف القانوني للمحاسبة العمومية : حسب القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 ويقصد بالمحاسبة العمومية على أنها الإطار القانوني الذي يحدد التزامات الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم وكذا الأحكام المطبقة على تنفيذ وتحقيق الإيرادات و النفقات العامة للدولة (العمومية) وعمليات الخزينة ونظام محاسبتها.³

وعلى أنها مجموعة من القواعد التقنية المطبقة على المجلس الدستوري ، مجلس الأمة ، المجلس الشعبي الوطني ، مجلس المحاسبة ، الهيئات العمومية المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري⁴

¹ - <https://ar.m.wikipedia.org/wiki>. consulter le 01/05/2021 (19h03).

² - <http://193.194.86.137//coursenligne/hamadimouradcte/cours01>. consulter le 01/05/2021 (19h20).

³ - <https://manajmnt.blogspot.com>. consulter le 03/04/2021 (17h et 30m).

⁴ - المرسوم رقم 91/313. المؤرخ في 28 صفر 1423، الموافق ل 07/09/1991. يتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف

2- التعريف التقني للمحاسبة العمومية: تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها "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 إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم.¹

3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية: هي عملية تسجيل وتحليل وتبويب جميع العمليات المالية التي تتم بداخل الشركات أو المؤسسات المالية، وكذلك يتم تسجيل جميع المدخلات والمخرجات وجميع العمليات المالية التي حدثت في الشركة خلال فترة زمنية معينة، وفقاً للأنظمة والقواعد المحاسبية المختلفة والتي يتم إتباعها في المؤسسات المالية بشكل عام.²

ويمكن تعريفها على أنها مجموعة من المهام والإجراءات التي تتمثل في تسجيل المعاملات المالية المتعلقة بعمليات الفرز والتخزين المالي إضافة إلى إعداد التقارير والتحليلات المالية المختلفة³ وتعتمد المحاسبة في مضمونها على مجموعة من المصطلحات والتي تعتبر من أهم ركائز علم المحاسبة والتي تتمثل في الإيرادات والمصروفات، والأصول والخصوم، والميزانية العمومية والتدفقات النقدية، ويوجد في علم المحاسبة ما يسمى بعلم التدقيق والذي يتمثل في تدقيق البيانات المالية للشركات والمؤسسات إضافة إلى إعداد التقارير المالية، ومن أهم عناصر تعريف المحاسبة العمومية هو عنصر التخطيط والذي يشمل التخطيط المالي المتعلق بضريبة الدخل والشركات والمؤسسات، والتخطيط المالي المتعلق بالأفراد.⁴

وكتعريف شامل للمحاسبة المالية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية، المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها، ومراقبتها والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.⁵

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية

تسعى المحاسبة العمومية إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي تعمل على تحسين وتطوير جميع العمليات المالية في المؤسسات وفي الاقتصاد بشكل عام ، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:⁶

- حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب وكشف الأخطاء ومنع وقوع ضياع أو اختلاس أو بما يمس سلامة استخدامها.

¹ - منصور الزين، " المحاسبة العمومية "، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بجامعة سعد دحلب، البلدة الجزائر، ص 10.

² - <https://www.google.dz/amp/s/e3arabi.com> consulter le 03/04/2021 (18h00).

³ - <https://sotor.com> consulter le 03/04/2021 (18h20).

⁴ - <https://sotor.com> consulter le 03/04/2021 (18h20).

⁵ - مسعى محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، الطبعة الثانية، ص 08

⁶ - <https://www.google.dz/amp/s/e3arabi.com> consulter le 03/04/2021 (23h00).

- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها .
- تحسين جميع مراحل ترخيص الميزانية العمومية والمساعدة على تحسين أداء الهيئات العمومية.
- توفير جميع المعلومات اللازمة للرقابة والسهر على سيرتها و خصوصياتها.
- يتم السيطرة و الرقابة على جميع الأنشطة التشغيلية وكذلك على جميع المصاريف التي تتم بداخل المؤسسات والشركات العامة .
- تنظيم وترشيد جميع القرارات الإدارية والاقتصادية المتعلقة بعمل المؤسسات والشركات العامة.
- تحديد أوجه الإنفاق والنفقات العامة وترشيد وتحسين المصاريف الخارجية من الميزانية العمومية .
- التركيز على النفقات الايجابية والتي تعود بالنفع على المؤسسات والشركات العامة.

المطلب الثالث: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها فيما يلي:

أولاً- المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز:

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات وإطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول و خصوم و نتيجة الدورة و وضعية المؤسسة اتجاه الغير.

ثانيا- المحاسبة العمومية هي فرع متخصص

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية و القانون الجبائي،استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقية واضحة و جلية،حيث أن تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية و تعتبر هذه القواعد منظمة و مرقمة للعمليات المالية لدى هياكل و مؤسسات الدول¹.

ثالثا- المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية و القواعد التقنية :

- القواعد القانونية: هي تلك القواعد المالية المأخوذة من الدستور أو الاجتهاد القضائي
- القواعد التقنية : هي تلك القواعد التي تهدف إلى وصف العمليات المالية، وتحديد كفاءات تسجيلها، و عرض الحسابات المتعلقة بها، و هي غالبا تعليمات صادرة عن وزارة المالية

¹- أ.حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2001.

المبحث الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية ومجال تطبيقها

المطلب الأول: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في الكثير من النقاط المشتركة، كونهما 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 أوجه التشابه والاختلاف المشتركة بينهما .

1- أوجه التشابه

تتمثل نقاط الالتقاء بين المحاسبتين فيما يلي:¹

1-1 من حيث استخدام القيد المزدوج

تعتمد كل من المحاسبة المالية و العمومية في تسجيل أوجه نشاط العمليات المالية على استخدام طريقة القيد المزدوج، ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان أي 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 للنتائج 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 الصفات المالية ، مع ثبات النقود بغض النظر من قدرتها الشرائية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات و النفقات والأصول و الخصوم .

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 و شأنها من ذلك شأن المؤسسة التجارية الهادفة للربح .

¹ - محمد جمال علي هلاي، المحاسبة الحكومية دارصفاء للنشر، عمان، ط، 2002، ص 40.

5-1 من حيث الفترة المحاسبية

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

6-1 توفير المعلومات

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

2- أوجه الاختلاف

تتمثل كل من المحاسبين نظامين متميزين ومختلفين فيما يتعلق بطبيعتها القانونية وأهدافها ومجال تطبيقها كالآتي¹:

1-2 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 الاتفاقيات المحاسبية، ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصيغة القانونية لهذا النمط المحاسبي مثلما هو شأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان .

2-2 من حيث الأهداف

ترمي المحاسبة العمومية (الحكومية) أساسا إلى التحقق من قانونية شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة على معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة إلى الهيئات العمومية أو الحكومية، تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات 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 و المساهمين و المعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم .

3-2 من حيث مجال التطبيق

الملاحظة أن المحاسبة الحكومية كانت ولا تزال تعتبر أساس محاسبة نقدية أي متعلقة بعملية تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة.

¹ - مسعى محمد، المحاسبة العمومية، مرجع سابق ذكره 2003، ص 10.

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

المطلب الثاني : مجال تطبيق المحاسبة العمومية

العديد من المجالات المتاحة لاستخدام البيانات والمعلومات المالية المقدمة من قبل التقارير المالية والمحاسبية الخاصة بالمحاسبة العمومية، والتي تُساعد العديد من الجهات على اتخاذ القرارات الرئيسية والمهمة والحيوية المتعلقة بخطط عمل وسير الشركات. ومن أهم مجالات استخدام المحاسبة العمومية ما يلي :

1-1 الجانب العضوي : (الهيئات العمومية)

حدد القانون 90-21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون و المتمثلة في الدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقه و الجماعات الإقليمية كالبلديات و الولايات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات و الجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996 ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي و التجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين و فرض التزامات معينة عليهم و محاسبها معينون من قبل وزير المالية و مكلفون بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و العمليات المالية و المحاسبية الأخرى.¹

والتي تعتمد بشكل أساسي على التقارير المالية والمعلومات المقدمة من قبل المحاسبة العمومية بجميع أنواعها، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف؛ وذلك للقيام بالأعمال والعمليات المالية الاقتصادية وتحديد السياسات الاقتصادية التي يجب اتباعها، والعمل على أساسها فبناءً على نوع وطبيعة التقارير المالية المقدمة لهذه الجهات يتم اتخاذ قرارات اقتصادية سياسية هامة.²

2-1 الجانب المادي : (الجانب الهيكلي)

وهو الجهة الثانية الرئيسية المستفيدة من المعلومات والتقارير المحاسبية المقدمة من المحاسبة العمومية كونه الجانب المتعلق بالعمليات المالية والمحاسبة التي تطبق على قواعد المحاسبة العمومية تلك الناتجة عن تنفيذ الميزانيات العمومية أو بمعنى آخر بيانات إرادات من طرف الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين وهي :

-تنفيذ الإيرادات والنفقات.

¹ - القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.

² - منصورى الزين، المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 08.

- تسيير الممتلكات.
- مسك الدفاتر المحاسبية.
- إنجاز عمليات الخزينة .
- تحليل البيانات المالية.

المطلب الثالث : أعوان المحاسبة العمومية

يقوم بتنفيذ عمليات الإيرادات و النفقات العامة في المحاسبة العمومية من قبل ما يطلق عليهم بأعوان المحاسبة العمومية والذين بدورهم ينقسمون إلى فئتين وهما الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون

1 - تعريف الأمرون بالصرف (les ordonnateurs)

يعد الأمر بالصرف كل شخص يخول له القانون القيام بعمليات مالية تتعلق بالمال العام سواء كانت هذه العمليات تخص الإيرادات العامة أو النفقات العامة وقد يكون الأمر بالصرف معيناً أو منتخباً مثلما نصت عليه ذلك المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية (معينا مثل الوالي أو المدير العام في الإدارة العمومية كما يمكن أن يكون منتخباً كرئيس المجلس الشعبي البلدي)

وبحسب المادة 24 من قانون المحاسبة العمومية فإنه لا بد من اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي ويكون ذلك من خلال إيداع الأمر بالصرف لنموذج توقيعه إضافة إلى نسخة من مرسوم أو مقرر (قرار) تعيينه في المنصب لدى المحاسب العمومي.¹

وبالنسبة لمهام الأمر بالصرف فقد حدد قانون المحاسبة العمومية (21/90) في المواد من 16 إلى 21 منه حيث يعتبر الأمر بالصرف مسئولاً إدارياً مطالباً بموجب مهامه الإدارية بالاهتمام بقواعد المحاسبة العمومية والصهر على تطبيقها في الهيئات العمومية التي يشرف عليها واتخاذ القرار فيما يخص عملياتها المالية سواء كانت إيرادات أو نفقات عامة كما يلي:²

- مهام الأمر بالصرف بالنسبة للإيرادات :
 - إثبات حقوق الهيئات التي يشرفون عليها .
 - تصفية الإيرادات .
 - إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها والمصادقة عليها، المحاسبين العموميين المكلفين بعمليات التحصيل .
- مهام الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات :
 - عقد الالتزامات بالنفقات العامة .

¹ - عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، جامعة جيجل، الجزائر، 2005، ص 06.

² - المادة رقم 23 من قانون 21-90، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35، الصادرة بتاريخ 15/08/1990، ص 1129.

- إصدار أوامر دفع النفقات وتوجيهها مرفقة بوثائق الإثبات الضرورية للمحاسب العمومي المكلف بالتسوية أو الدفع.
- ومن أجل السير الحسن والمستمر والدائم للمصالح والمؤسسات العمومية التي يشرف عليها الأمر بالصرف فقد ألزمهم قانون المحاسبة العمومية (21/90) بتعيين من ينوب عنهم. ففي حالة غياب الأمر بالصرف أو عدم قدرته على الحضور فإنه مطالب بتعيين نائب له لممارسة مهامه (الإنيابة بالسلطات) وذلك بموجب عقد تعيين قانوني يصادق عليه المحاسب العمومي (المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية). كما يستطيع الأمر بالصرف أن يعين من ينوب عنه بالتوقيع (الإنيابة بالتوقيع) من الموظفين الأساسيين الذين يعملون تحت وصايته مباشرة (المادة 29).

2- أصناف الأمور بالصرف

➤ 1-2 الأمور بالصرف الرئيسيون (les ordonnateurs primaires)¹

هم الأشخاص المتواجدون في أعلى الهرم الإداري حيث توضع لديهم الإعتمادات مباشرةً لصرفها دون تدخل أي وسيط آخر وتجد ترتيب الأمرين بالصرف الرئيسيين في (المادة 26 من قانون 21/90) المتعلق بالمحاسبة العمومية وهم كما يلي :

- الوزراء : لهم صفة الأمر بالصرف الرئيس للميزانية العامة للدولة والأصل أن الوزير هو المؤهل الوحيد في إطار رخصة الميزانية بإقراره للإيرادات وتسديد النفقات .
- الولاة : وهم أمرون بالصرف رئيسيون عندما يتصرفون باسم الولاية حيث تنص (المادة 88 من قانون 07/90) المتعلق بقانون الولاية على أن الوالي هو الأمر بالصرف الرئيسي بالنسبة لميزانية الولاية .
- المسؤولين المعيّنين على المؤسسات ذات الطابع الإداري : عندما ينفذون عمليات خاصة بالمؤسسة المعيّنين على رأسها .
- المسؤولين المعيّنين على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة : مع العلم أن الميزانية الملحقة الوحيدة التي كانت موجودة على مستوى قانون المالية .
- المسؤولين على الوظائف المتعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات الخاصة بميزانية الدولي المعيّنين أو المنتخبين

ويقوم عمل الأمر بالصرف الرئيسي على استعمال أوامر الدفع وذلك استنادا إلى (المادة 07 من مرسوم 313/91) يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف التي تنص على " الأمور بالصرف الابتدائيون و الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدنين وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين".

¹ - المادة رقم 23، من قانون 21-90، نفس المرجع السابق، ص 1129.

2-2 الأمرين بالصرف الثانويين : (les ordonnateurs secondaires)

يقوم الأمرين بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين أجل تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية اللامركزية بشكل أدق هم المسئولين عن الإيرادات الفرعية بصفتهم رؤساء مصالح خاضعين للوصاية المركزية (مدراء المديرية الغير المركزية) الذين يقومون بتسيير الإعتمادات المفوضة من طرف الأمرين بالصرف الرئيسيون ومثال على ذلك تفويض وزير الطاقة والمناجم لجزء من الإعتمادات الكلية الموضوعة تحت تصرفاته لمدير الطاقة والمناجم على المستوى المحلي الذين يعتبرون أمرين بالصرف ثانويين بالنسبة لميزانية وزارة الطاقة والمناجم وإضافة إلى كون الوالي أمر بالصرف رئيسي بالنسبة لميزانية الولاية يعتبر في نفس الوقت أمر بالصرف ثانوي بالنسبة لميزانية الدولة .

ويقوم الأمرين بالصرف الثانويين بإصدار حولات الدفع (المادة 08 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 المحدد للإجراءات والكيفيات ومحتوى محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على " الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حولات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات اتجاه الدائنين".¹

والتفويض يمكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض إمضاء

- تفويض سلطة : طبقا للمادة 28 من قانون 21/90 فإنه يمكن للأمرين بالصرف الرئيسيين تفويض سلطتهم أو استخلافهم في حال غيابهم أو الحصول أي مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا ويبلغ للمحاسب ويعد هذا التفويض إنقال للسلطة وبالتالي انتقال للمسؤولية.²
- تفويض الإمضاء : أو تفويض التوقيع (délégation de signature) يكون من الأمرين بالصرف الرئيسيين الذين يفوضون توقيعاتهم لصالح الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائما تحت مسؤولياتهم .

3-2 الأمرين بالصرف الواحدية : (les ordonnateurs unique)

اختصاص الأمرين بالصرف الواحد يعود للوالي في تنفيذه لعماليات التجهيز العمومي الغير المركزي (المادة 27 من قانون 21/90) فالبرامج القطاعية الغير المركزية للدولة (p.s.d) تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي والذي يوافق عليه ويعتمد من طرف الوزارة المالية وهذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة (المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 277_98 الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة).

¹ - المادة 08 من المرسوم التنفيذي، 313/91، المؤرخ في 1991/09/07، الجريدة الرسمية رقم 43.

² - المادة 28 من قانون 21-90 المتعلقة بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق ذكره، ص 1131.

والأمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسي ولا ثانوي فهو ليس رئيسي لأنه لايتوفر على ميزانية خاصة به والإعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة.¹ وهو ليس ثانوي لأن الإعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للاعتماد وإنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز.

4-2 الأمرين بالصرف المؤقتين أو الممثلين: (les ordonnateurs suppléants ou délégués)

المادة 28 و 29 من القانون رقم 21/90 تنص على أن الأمرين بالصرف الرئيسيين الثانويين والوا حديين ممكن:

- في حالة غيابهم أو مانع أن يستخلفوا بواسطة عقد يعد قانونا وبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك .
- في إطار حدود صلاحياتهم وتحت مسؤولياتهم يمكن لهم منح تفويض إمضاء للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤولياتهم .

5-2 الأمرين بالصرف المؤقتين: (les ordonnateurs suppléants)

استنتاجا من مضمون المادة 29 المذكورة سابقا فإن الأمرين بالصرف المؤقتين فهم معنيون مسبقا للقيام بأعمال خاصة للأمرين بالصرف الأساسيين، الثانويين، الموحديين أو المفوضون عندما هؤلاء يكونون في حالة غياب أو مانع .

6-2 الأمرين بالصرف الممثلين: (les ordonnateurs délégués)

الأمرين بالصرف الرئيسيون أو الثانويين يمكنهم تعيين أعوان الذين يفوضونهم صلاحيات الإمضاء في بعض الأعمال وتحت مراقبتهم ومسؤولياتهم وسلطتهم وهؤلاء عادة هم المساعدون للأمرين بالصرف.²

7-2 مسؤولية الأمرين بالصرف:³

حسب المادة 32 من القانون 21-90 تحدد مسؤولية الأمرين بالصرف والتي هي مزدوجة مدنية و جزائية فضلا عن المسؤولية التأديبية والسياسية بالنسبة للوزراء والولاة ورؤساء المجالس الشعبية البلدية والولائية. أما بالنسبة للمسؤولية التأديبية فتسري في حق الأمرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم .

¹- المادة 16 من المرسوم التنفيذي، رقم 277-98، الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998، المتعلق بنفقات التجهيز للدولة .

²- أنظر إلى المواد 27، 28، 29 من قانون المحاسبة العمومية، ص 1134.

³- مسعى محمد، المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 40.

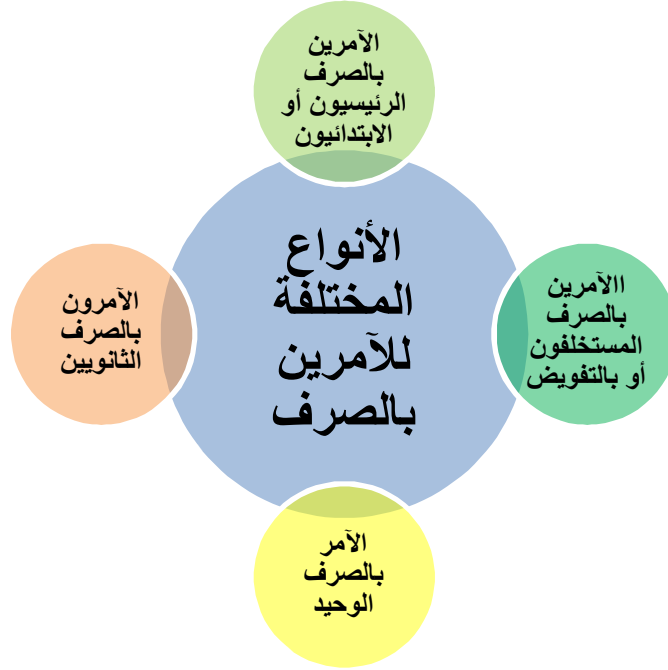
وحسب المادة 32 من القانون 21-90 على أن "الأمرون بالصرف مسئولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه فهم مسئولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم".

أما المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 1991/09/07 الذي يحدد إجراءات المحاسبة حيث نصت المادة 14 منه على ما يلي : "يمسك الأمرون بالصرف الرئيسيون والثانويين التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات".

وتخص المحاسبة الإدارية للإيرادات ما يلي :

- الديون الدائنة والمثبتة والموفيقها .
- الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على الأوامر .
- التحصيلات التي تتم بناء على الأوامر. أما بالنسبة للالتزامات بالدفع التي يمسكها الأمرون بالصرف في مجال النفقات فهي تعرف كما يلي :
- الإعتمادات المفتوحة المفوضة حسب الأبواب و البنود التي تنجز من البرامج المأذون بها.
- تفويضات الإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين .
- التزامات الدفع التي يتم القيام بها .
- الأرصدة المتاحة (les soldes).

الشكل رقم (01-01): يبين أنواع الأمرين بالصرف



من إعداد المترجم استنادا على

المصدر: لوئي نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة البويرة، 2004، ص 08.

1-2 تعريف ومهام المحاسبون العموميون (les comptables publics)¹

تعرف المادة 30 من قانون المحاسبة العمومية 21-90 المحاسب العمومي بأنه كل شخص معين قانونيا للقيام بالعمليات المحددة في المادتين 18-21 (أي التحصيل للإيرادات ودفع النفقات العامة) إضافة إلى العمليات التالية :

- المحافظة على الأموال والسندات والقيم والمواد والأشياء المودعة لديه .
 - إدارة الأموال والسندات والقيم والممتلكات المكلفون بها .
 - المحافظة على الأوراق الثبوتية للعمليات المالية والمستندات المحاسبة .
 - الرقابة المالية على عمل الأمرين بالصرف للتأكد من مدى قانونيتها ومطابقتها مع التشريع الساري المفعول به فيما يخص إصدار أوامر التحصيل للإيرادات العامة والدفع للنفقات العامة.
 - مسك المحاسبة التي تبين العمليات المنفذة من قبلهم .
- ويعين المحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية وعليه أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه .

2-2 أصناف المحاسبين العموميون :

حسب المادة 31 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يقسم المحاسبين العموميون إلى صنفين المحاسبون الرئيسيون والمحاسبون الثانويون .

1-2-2 المحاسبون العموميون الرئيسيون هم²:

➤ بالنسبة للدولة نجد :

- العون المحاسبي المركزي للخزينة (A.C.C.T) وهو الذي يتولى تجميع مجموع محاسبات محاسبي الدولة (مرسوم 86-225 بتاريخ 1986/09/02 المعدل المتمم بالمرسوم رقم 91-495 بتاريخ 1991/12/21).
- أمين الخزينة المركزية (T.C) المادة 06 من المرسوم 91-129 بتاريخ 1991/05/11 المتعلق بتنظيم واختصاصات وعمل المصالح الخارجية للخزينة .
- أمين الخزينة الرئيسية (T.P) المادة 07 من نفس المرسوم المذكور أعلاه .
- أمين الخزينة الولائية (T.W) المادة 53 من المرسوم 91-313 بتاريخ 1991/09/07 .
- العون المحاسبي المركزي للميزانيات الملحقه (A.C.C.B.A) مكلف بتجميع عمليات الميزانيات الملحقه بالنسبة للجماعات المحلية :

• أمين الخزينة الولائية بالنسبة للولاية *comptable principal budget de la wilaya*

• أمين الخزينة بالنسبة للبلدية *comptable principal budget de la commune*

¹- عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 16.

²- المادة 31 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق ذكره، ص 1135.

- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري :
- عون محاسبي رئيسي لكل مؤسسة (agent comptable principal)

2-2-2 المحاسبون العموميون الثانويون : (les comptables secondaires)

وقد تم ذكرهم في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 ويتميز المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير يتمتع بصلاحيات واسعة في جميع المجالات أما المحاسب العمومي الثانوي فيختص بمجال محدد ويتمثل المحاسبين الثانويين في¹:

✓ قبائض الضرائب le receveur de impôts تتمثل مهمته الأساسية في جميع الضرائب المختلفة سواء المباشرة مثل : الضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل IRG أو الغير المباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة، وكان من قبل يقوم بتنفيذ ميزانية البلديات والتي تم تحويل هذه المهمة لأمين الخزينة البلدي .

✓ قابض أملاك الدولة le receveur des domaines

✓ قابض الجمارك le receveur des douanes

✓ محافظ الرهون le receveur des hypothèques

✓ أمين الخزينة مابين البلديات le receveur des communal

✓ أمين خزينة المؤسسات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

✓ الواكالات المالية .

وتتوزع مصالح المحاسبة العمومية في الجزائر كما يلي :

- المديرية العامة للمحاسبين تتكون من خمس مديريات فرعية ومفتشية واحدة .
- الوكالة المركزية المحاسبية للخزينة العمومية .
- المديرية الجهوية.
- الخزينة المركزية.
- الخزينة الرئيسية.
- الخزينة الولائية.
- الخزينة البلدية وخزينة للمؤسسات الصحية.

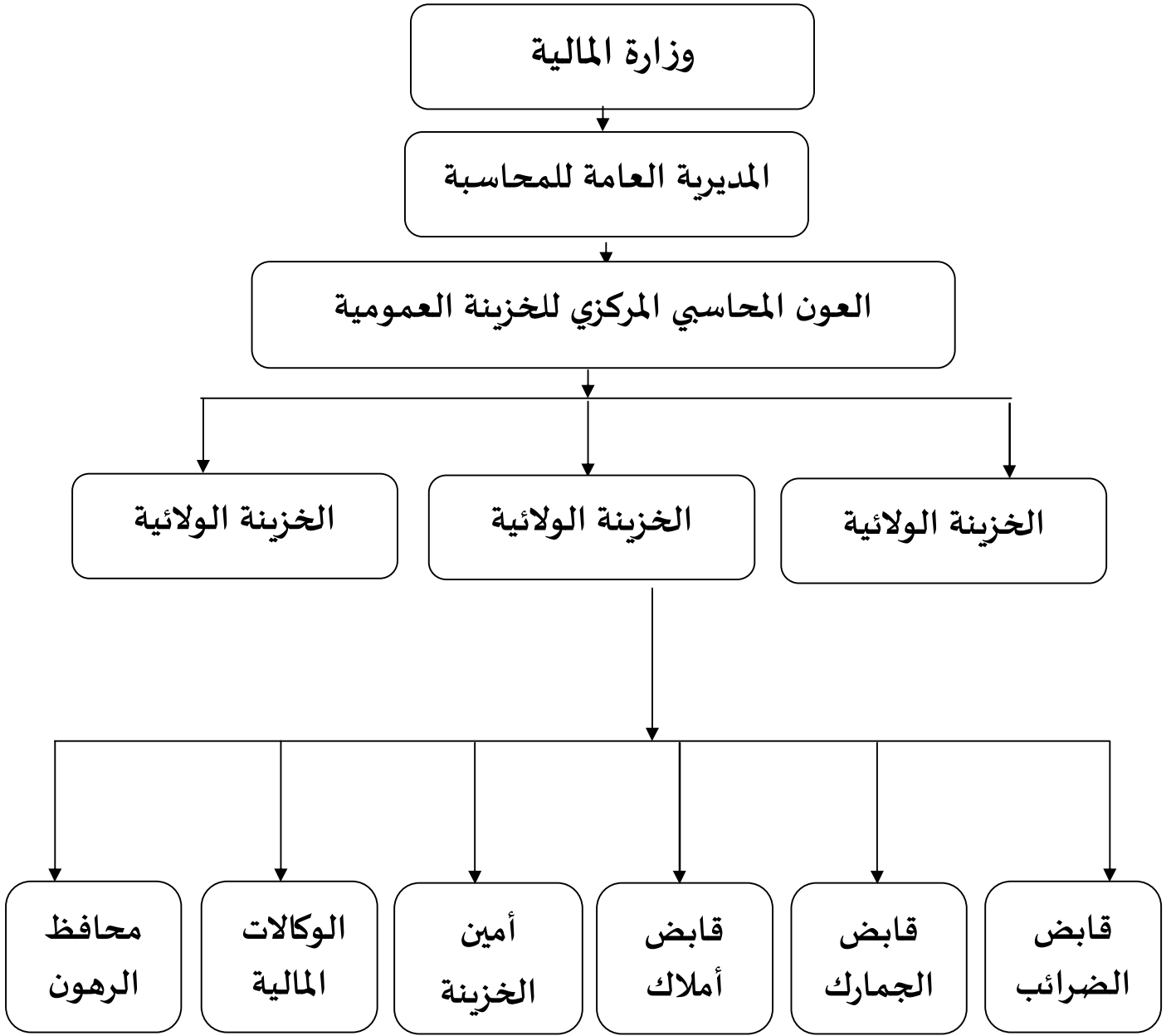
3-2 مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين :

يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف وزير المالي ويخضعون لسلطته وحمائته، كما أن لوزير المالية تعيين بعض المحاسبين الذين لا ينتمون إلى وزارة المالية .

¹- Ali Biaad, manuel de la comptabilité publique, école nationale des impôts, kolea, Algérie, 2001 , p : 15.

- ومهما كان منصب الذي يوجد فيه المحاسب العمومي سواء كان رئيسي أم ثانوي فإنه يعتبر مسؤولاً مسؤولية شخصية ومالية عن مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق المبررة لعمليات المحاسبة .
ويحیی قانون المحاسبة العمومية كل المحاسبین العمومیین من تهديد بعقوبة إذا أثبتوا أن الأوامر التي رفضوا الامتثال لها من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية والمالية، حيث جاء في نص المادة 39 من قانون رقم (21-90) على : " تعد باطلة على عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية .
وتجدر الإشارة أن المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا بمعرفة وزير المالية أو مجلس المحاسبة .
 - ويعد المحاسب العمومي مسؤولاً عن كل العمليات المالية التي تقع داخل القسم أو المصلحة الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين تاريخ إنهاء مهامه .
 - لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي يتعرض لها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية (أي العمليات الحسابية)، بالإضافة إلى أن لوزير المالية كل السلطة في إجراء ذمة المحاسب حسن النية كلياً أو جزئياً عن دفع باقي الحساب المطلوب منه .
- وتتجمع حسابات المحاسبين الثانويين لذا أمين الخزينة الولائية مثلما يوضحه الشكل رقم (2-1)

الشكل رقم (02-01) أصناف المحاسبين العموميين في الجزائر



من إعداد المترجم

المصدر: شلال زهير، أفاق إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتورة، جامعة بومرداس 2014

ص 10

ملاحظة :

المحاسبين العموميون بالنسبة للجماعات المحلية هم :

- أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية (المادة 53).
- أمين خزينة البلدية هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية (المادة 54).

ولا يوجد حاليا محاسبون ثانويون للجماعات المحلية

1-3 تعريف المراقب المالي :

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية من أجل 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 الدولة¹.

2-3 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، فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي من أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزمة بها من الإعتمادات المسجلة في الميزانية، والأرصدة المتوفرة هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وتسجيلات محاسبية وفق القيد المزدوج.

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

خلاصة الفصل :

من خلال ما دارسناه في هذا الفصل نستنتج أن المحاسبة العمومية تعتبر نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية ، يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العمومي ذات الطابع الإداري أو الغير الربحي، وتربط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية (قانون 90-21)، حيث خصصها المشروع بقانون يهدف إلى ضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة أو الجماعات المحلية، ومن أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد الميزانية وصلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ العمليات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها وحماية المال العام من الاختلاسات والرشاد في استعمال المواد العمومية .

ومنه تعتبر المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة مع الأحد بعين الاعتبار بعدة خصائص من حيث أنها نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما إلى تادية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام كما يعتبر النظام المحاسبي العمومي نظام رقابي ومعلوماتي كما يرتبط بالموازنة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة .

وسوف نتطرق في الفصل الثاني إلى نظام المحاسبة العمومية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS .

الفصل الثاني

نظام المحاسبة العمومية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر IPSAS

المبحث الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS .

المبحث الثاني : واقع المحاسبة العمومية في الجزائر .

المبحث الثالث :معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أسس الاستحقاق .

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 ومبادئها التقليدية صورة مشوهة وأكدت لمهنة المحاسبة العمومية التي جعلت منها إحدى أدوات المحاسبة 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 الملاحظة 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.

وسنتناول في هذا الفصل دراسة³مباحث:

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

المبحث الثاني: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أسس الاستحقاق.

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. يصدر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين النسخة العربية من المعايير.

وتلعب معايير المحاسبة الدولية للقطاع 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 العمليات الحكومية (العمومية).

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام الغير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبارها أهميتها وضخامة الأمور 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 للقطاع العام (العمومي) IPSAS.

والتي يتبني مسؤولية إصدارها مجلي س معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعني هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي الاستحقاق، وقد صدر لغات تاريخية 32 معيار مبينة في الجدول أدناه وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض والذين 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.¹

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

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

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

رقم المعيار	مسي المعيار	معياري ifrs ذات العلاقة
IPSAS 1	عرض القوائم المالية	IASI
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IASI 7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IASI 8
IPSAS 4	أثر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IASI 21
IPSAS 5	تكاليف الإقراض	IASI 23
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IASI 27 و IFRS
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IASI 23
IPSAS 8	الاستثمارات في العقود المشتركة	IASI 27
IPSAS 9	الإيراد من العمليات التبادلية	IASI 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IASI 29
IPSAS 11	عقود الإنشاء (المقاولات)	IASI 11
IPSAS 12	المخزون	IASI 2
IPSAS 13	الإيجار	IASI 17
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IASI 10
IPSAS 15	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض	IASI 29
IPSAS 16	الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)	IASI 40
IPSAS 17	الممتلكات المنشآت المعدات	IASI 16
IPSAS 18	الإفصاح القطاعي	IFRS 8
IPSAS 19	المخصصات الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	IASI 37
IPSAS 20	الإفصاح عن الأطراف	IASI 24
IPSAS 21	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	IASI 39
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	لا يوجد
IPSAS 23	الإيراد من العمليات غير التبادلية (الضرائب و التحولات)	لا يوجد
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	لا يوجد
IPSAS 25	منافع الموظفين	Isa 19
IPSAS 26	الانخفاض في الأصول المولدة	Isa 36
IPSAS 27	الزراعة	Isa 41
IPSAS 28	الأدوات المالية : الغرض	Isa 32
IPSAS 29	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	Isa 39

Isa 7	الأدوات المالية الإفصاح	IPSAS 30
Isa38	الأصول الغير الملموسة	IPSAS 31
Ifric 12	ترتيبات الامتيازات المشتركة	IPSAS 32
		الإبلاغ المالي المعتمد

المصدر: www.ipsas.com تاريخ الإطلاع 13 ماي 2021 على الساعة 20:45 .

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

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

1- مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

إن المعايير المحاسبة الدولية العمومية مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكوميات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية ...) و المنشآت 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 والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري ، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات والجمعيات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".

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

1-1 دراسة إصدار 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 .
- تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقدم مدخلا ت إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول مشروع ما .

- نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل .
 - دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة ، حيثما كان ملائما وعلى ضوء أهداف المجلس معايير المحاسبة الدولية العمومية .
 - نشر المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- 2- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS :**
- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم .
 - مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية .
 - تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي ، حيث قراءة أوضح المالية الدولية .
 - تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية .
 - تحقيق الشفافية و المصدقية على المعلومات المالية العمومية ، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى أو الدولة .
 - تطبيق منطوق الأداء ، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة و الغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات ، وإنما تنفيذها في جانب الأصول التي تهتك بمرور الزمن ، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم ، عملا بمبدأ القيد المزدوج .

المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس المحاسبة الدولية للقطاع العام

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين والذي هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه سنة 1977، والذي تهدف المهنة الأساسية حسب نظامه الداخلي خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم ، و المساهمة 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 ملائمة¹.

1- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

وقد قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام أو الحكومي (IPSAS) ، كهيئة مستقلة و مسؤول عن وضع معايير محاسبة في الوحدات الحكومية و العمومية

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبوغزالة، عمان، 2009، ص 04.

والإدارية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح ، و الذي 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 وفقا للأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام ، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرز الخروج عن هذه المعايير¹ عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق فان المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة و السلطة التشريعية أو التنفيذية .

أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء .

2- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية و العمل على تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية و الوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات الغير الهادفة للربح ، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام ، من أجل تحسين المساءلة و الشفافية 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 .
- 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 .

¹ -الإتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبوغزالة، عمان، 2008، ص 01.

المبحث الثاني : واقع نظام المحاسبة العمومي

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

المطلب الأول :نشأة نظام المحاسبة العمومية

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 و المتعلق بالمحاسبة العمومية ، و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة في الجزائر ، ولعل ابرز هذه المراسيم :

- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بتعين و اعتماد المحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبين العموميين و كفايتها و محتواها .
- في هذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليمات رقم 078 في أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية و الرقابة على المال العام ، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن و حساب مدين ، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم و العقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم .

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

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

المصادقة عليه في 23 أفريل 1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة.¹

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

المطلب الثاني : نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي :

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت أن النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر منها²:

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) و بذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية و المنقولة ، وكذا حقوق الدولة وبدون اتجاه الغير ، و التي 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.³

3- صعوبات تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية

تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية 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 .

4- تعقيد الوثائق المحاسبية

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

¹ - عبد السميع رويحة، " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008 "، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يوم 29 نوفمبر 2011، ص 5، ص 7.

² - خضير خبطي ويونس مونة، " 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، ص 08.

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

5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الإعتمادات 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 التكاليف¹.

وبعد التعرف على نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي سيتم التطرق في المطلب الموالي إلى أسس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المطلب الثالث: أسس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من الأسس المساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير الملائمة .

1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية

نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبة العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه ، لذا يجب على الدولة (الوزارة 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 الالتزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة ، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية ، بتقييم الأصول الإهتلاكات ومتابعة المخزونات 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 و مصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف ، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها .

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

¹- شلال زهير، " نفس المرجع السابق "، ص 177.

الحكومية دون منع أي هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم ، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف عن كل منها¹.

4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام

يتوجب على الجهات المعنية (الوزارة 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:²

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني معايير المحاسبة 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

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم و مساندة 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 و فعالة ، 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 .

المبحث الثالث : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أسس 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 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال محاولة الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية و النص الأصلي للمعيار وتعديلها لتناسب مع خصائص النشاط في القطاع العام .

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

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.

- معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية .
- معايير معالجة الأصول الملموسة و الغير الملموسة .
- معايير الأدوات المالية .
- باقي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق .

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 ما ي 2000 ، حيث تعرض لعدة تعديلات وفقا لمشروع التحسينات التابعة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع 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 المالية المعدة على أساس الاستحقاق¹.

2- معيار رقم 02: قائمة التدفقات النقدية

يهدف هذا المعيار إلى " تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل المنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي بين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية " ، ويقصد بالنقد وفقا لهذا المعيار مجموعة ودائع الصندوق و الودائع 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 القيم².

3- معيار 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 و محتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الامتلاك ، أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن مشتر.

¹ - الإتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبوغزالة، عمان، 2010، ص 21.

² - محمد خالد المياني، " المحاسبة الحكومية " ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، سنة 2009، ص 240.

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

4- معيار 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 و بيان 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 و الاحتفاظ بمدخراتهم لأصول غير نقدية¹ .

5- معيار رقم 14 : الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث و الوقائع 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 و إصدار 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 الأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقرير² .

6- معيار 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 و التي يكون من الملائم تقديم المعلومات حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها و اتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد " ،

¹ - خالد أمين عبد الله ، " محاسبة المنشآت الغير الهادفة للربح " ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان ، 2010 ، ص 169 .

² - الإتحاد الدولي للمحاسبين ، " مرجع سابق " 2010 ، ص 375 .

وفي معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية عنها¹.

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

7- معيار 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 تسير المال العام وتفعيل أدوات 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 معالجة الأصول الملموسة والغير الملموسة .

المطلب الثاني : معالجة معايير الأصول الملموسة والغير الملموسة

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

1- معيار 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 ف 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: الحصص في المشاريع المشتركة

¹-الإتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق" 2010، ص 562.

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 كالتالي :¹

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

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

3- معيار 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 ، و الترتيبات المحاسبية للمشاريع المتعددة السنوات ، بما فيها شروط الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد والتغيير في التقديرات.²

4- معيار 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 ، و الاعتراف اللاحق به كمصرف عند استهلاكه ، حيث " يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل و التكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضع الحالين".

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

5- معيار رقم 13 : عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين لتطبيقها على عقود التشغيلية و التمويلية ، باستثناء عقود الإيجار المرتبطة باستغلال المصادر الطبيعية المتعلقة

¹ - <http://www.ifac.com>. Consulter le 16/05/2021 (22h et 45m)

²-الإتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق" 2010، ص 322.

بالمحروقات ، المعادن و الغابات ، إضافة إلى العقود المتعلقة والتسجيلات السينمائية وحقوق الطبع و البراءة .

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 جوهريا كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية على عكس عقود الإيجار التشغيلية التي لا يترتب عنها ذلك .

6- معيار رقم 16 : العقارات الاستثمارية

هي العقارات التي تمتلكها وحدات القطاع العام و المحتفظ بها بغرض تحقيق مكاسب من إيجارات أو الزيادة 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.¹

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 .

¹ - الإتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سابق " 2010، ص 489.

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 محاسبيا .

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 كان منافع اقتصادية من المحتمل ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية¹.

ومن خلال ما تعرضنا إليه في ما سبق سنتطرق في المطلب الموالي 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، السياسة التبعة لتغطية هذه المخاطر، ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح عن الأدوات المالية المدرجة ضمن الميزانية أو خارجها، مع التمييز بين التدفقات

¹ - الإتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سابق " 2010، ص 1239.

النقدية الناتجة عن الالتزامات المالية وبين الفوائد المترتبة عنها التي يتم تصنيفها على أنها مصاريف يتم عرضها في بيان الأداء المالي .

الغرض من الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هو تقديم المعلومات التي تعزز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية في تقييم وتقدير التدفقات النقدية للوحدات الحكومية.¹

2- المعيار رقم 28: الأدوات المالية " العرض "

يحل هذا المعيار " محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية الإفصاح والعرض " الصادر ديسمبر 2001، تطبيقه للفترات 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 تشمل الأداة المالية التزاما تعاقديا .
- إذا كانت أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة .

3- معيار رقم 29: الأدوات المالية " الاعتراف و القياس "

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام ، حيث يتم الاعتبار 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- معيار رقم 30: الأدوات المالية " الإفصاحات "

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقديم 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 و في نهاية فترة إعداد التقرير ، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر .

¹ - <http://WWW.IFAC.ORG> consulter le 18/05/2021 (16h et 15m)

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

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

يتناول هذا المطلب عرض باقي المعايير وفق الآتي :

1- معيار 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 وعرض البيانات المالية ، والتي تؤدي إلى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وذات مصداقية بحيث تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني ، بحيث يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة إلى أخرى¹ .

2- معيار رقم 04 : آثار 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 البيانات المالية ، حيث أن للتغيرات في سعر الصرف أثر مباشر على النقد المعادل المحتفظ به أو المبالغ المستحقة الدفع بالعملة الأجنبية .

3- معيار رقم 05 : تكاليف الإقراض

يتناول هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض ، والتي تتكون أساسا من الفوائد المصرفية و المصارف و العمولات 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 استحقاقها² .

4- معيار 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 و

¹-الإتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سابق " 2010، ص141.

²-الإتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سابق " 2010، ص165.

المصانع و المعدات ، التغيرات في قيمة الأصول و الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاطات الزراعية ، إضافة إلى إيرادات استخراج الموارد الطبيعية و التي لها معايير خاصة بها.¹

5- معيار 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 لأغراض 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- معيار 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 و فصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري ، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساسا على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها و بين الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها²

معيار رقم 23: الإيراد من المعاملات الغير التبادلية الضرائب و التحويلات

يعد هذا المعيار متطلبات الإفصاح و الاعتراف و قياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات الغير المتبادلة لوحدات القطاع العام ، و التي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجنائي أو التحويلات سواء كانت نقدية أو غير عينية بما في ذلك المنح و الهبات أو الإعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام.³

7- معيار 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 و الإفصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين .

8- معيار رقم 27: الزراعة

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية و الإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية و الأصول البيولوجية (حيوانية و نباتية) المتداولة أساسا لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها .

¹ - محمد خالد المهياي، " مرجع سابق "، 2009، ص 280.

² - <http://www.ifac.org> consulter le 18/05/2020 (21h00).

³ - الإتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سابق " 2010، ص 707.

خلاصة الفصل :

نستخلص من هذا الفصل أن النظام المحاسبي للدولة له القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية ويعتمد على أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر ملائماً وقابلاً للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومن أجل نجاح مسار العمل المحاسبي في القطاع العام يجب العمل على توفير المقومات اللازمة لذلك وأسس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

تطبيق IPSAS تؤدي إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة ولها دور في تعزيز تطور المسائلة العامة والشفافية المالية، كما لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع 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 إلى آليات الرقابة الحكومية والمكلفون بالرقابة الحكومية الدولية الوطنية .

الفصل الثالث

آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)
ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري

المبحث الأول : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الثاني : آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام وأهميته في البيئة الجزائرية

تمهيد

نظرا لجائحة كورونا لم أستطع التقرب من مكان التريص للقيام بالجانب التطبيقي الذي يخص الدراسة ولهذا السبب تطرقت إلى اللجوء إلى دراسة سابقة مأخوذة من المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية المالية - عدد 02/جوان 2016 للمذكرة التي جاءت تحت عنوان آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري مقدمة من طرف الطالبين خبيطي خضير المتخرج من جامعة أحمد دراية أدرار- الجزائر ومونه يونس جامعة غرداية- الجزائر سنة 2016 ومن خلال هذه الدراسة قسمت هذا الفصل إلى مبحثين

- المبحث الأول : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .
- المبحث الثاني : آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهميته في البيئة الجزائرية .

المبحث الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

في هذا المحور يتم التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي¹:

1-1 مرحلة الاحتلال (1862 إلى غاية 1962):

حيث تميزت هذه المرحلة بالخضوع للنظام الفرنسي مثل (المرسوم الإمبراطوري لسنة 1862).

2-1 مرحلة بعد الاستقلال (1962 إلى غاية 1975):

تميزت بإصدار مجموعة من النصوص الفرنسية، مثل المرسوم رقم 65-259 لسنة 1965 والمحدد للالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام.

3-1 مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية (1975 إلى غاية 1990):

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

4-1 مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990 إلى غاية 1995):

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

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

- التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991 والتي سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة.

5-1 مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي (1995 إلى غاية 2006):

¹ - مسعى محمد، المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، سنة 2003، ص 17.

حيث شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997¹. وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة :

1. تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) : حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة)².

2. تكوين المحاسبين العموميين : حيث عقدت الوزارة المالية عدة دورات تكوينية للمحاسبين العموميين (أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية، نواب أمناء الخزينة الولائية، قابضي الضرائب...) وهذا في الفترة الممتدة من 1990 إلى 2000³. وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين⁴ :

- اختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميله، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000.
 - تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني: وكان هذا بداية من سنة 2003.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية.
- لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007.

المطلب الثاني : مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS :

من خلال العرض المسبق للمراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر اتضح لنا أن الجزائر قامت بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي لجعله أكثر ملائمة للتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية، حيث كان لصدور القانون 90-21 الأثر الكبير في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، وتبعته

¹ - عبد السميع روبينة ، مرجع سبق ذكره، ص 7-8.

² - هند حماني، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ما ستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013، ص 17.

³ - نفس المرجع السابق، ص 18.

⁴ - عبد السميع روبينة، مرجع سبق ذكره، ص 09.

ترسنة من القوانين و المراسيم وأهمها التعليمات رقم 078 التي من خلالها تم تبني مبدأ القيد المزدوج لأول مرة (اتجاه نحو الاستفادة من مبادئ وتقنيات محاسبة المؤسسات الاقتصادية)، وهذا مما سهل من عملية التسجيل المحاسبي والرقابة على المال العام وكذا الحد من الفساد المالي. وكخطوة لتطوير نظام المحاسبة العمومية والذي أثبت قصوره في مختلف جوانبه من جهة، والاندماج في البيئة العالمية من جهة أخرى، قامت وزارة المالية ومنذ سنة 1995 بإعداد مشروع مخطط محاسبي للدولة يقوم على أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي للعمليات المالية، وتعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للاتجاه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أن هذه الأخيرة تعتمد على أساس الاستحقاق. وتجدر الإشارة إلى أن البيئة الجزائرية غير جاهزة وبشكل كبير لتبني المعايير (IPSAS)، وخاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة في 2007 لذا على وزارة المالية بناء إستراتيجية مستقبلية لتكييف البيئة الجزائرية بما يتوافق مع البيئة العالمية، كذا توفير مجموعة من المتطلبات لتسهيل عملية تبني المعايير المحاسبية (IPSAS).

المبحث الثاني: آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهميته في البيئة الجزائرية: في هذا المحور نقوم بعرض المتطلبات المساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي يجب توفرها بسبب البيئة الجزائرية الغير الملائمة، ومن ثم نقوم بعرض أهمية تبني المعايير في تطوير نظام المحاسبة العمومية ومن ثم عرض إستراتيجية تبني تلك المعايير.

المطلب الأول: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

نظرا لمن يعاني من النظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه (عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، طريقة ترقيم حسابات المدونة، عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية، ... إلخ)، لذا يجب على الدولة (الوزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين 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 والاهتلاكات ومتابعة المحزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي.¹

¹ - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 31.

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.¹

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 منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج و الأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.²

4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام :

يتوجب على الجهات المعنية (الوزارة المالية، وزارة التعليم العالي، ...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية - المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين ..- علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي:³

- 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 متخذي القرارات :

إن 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 إتمادات 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

¹ - محمود عبد الله محمود وشاح، الإطّار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سنة 2008، ص 53.

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

³ - هند حماني، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية .

2-1 إستراتيجية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع :

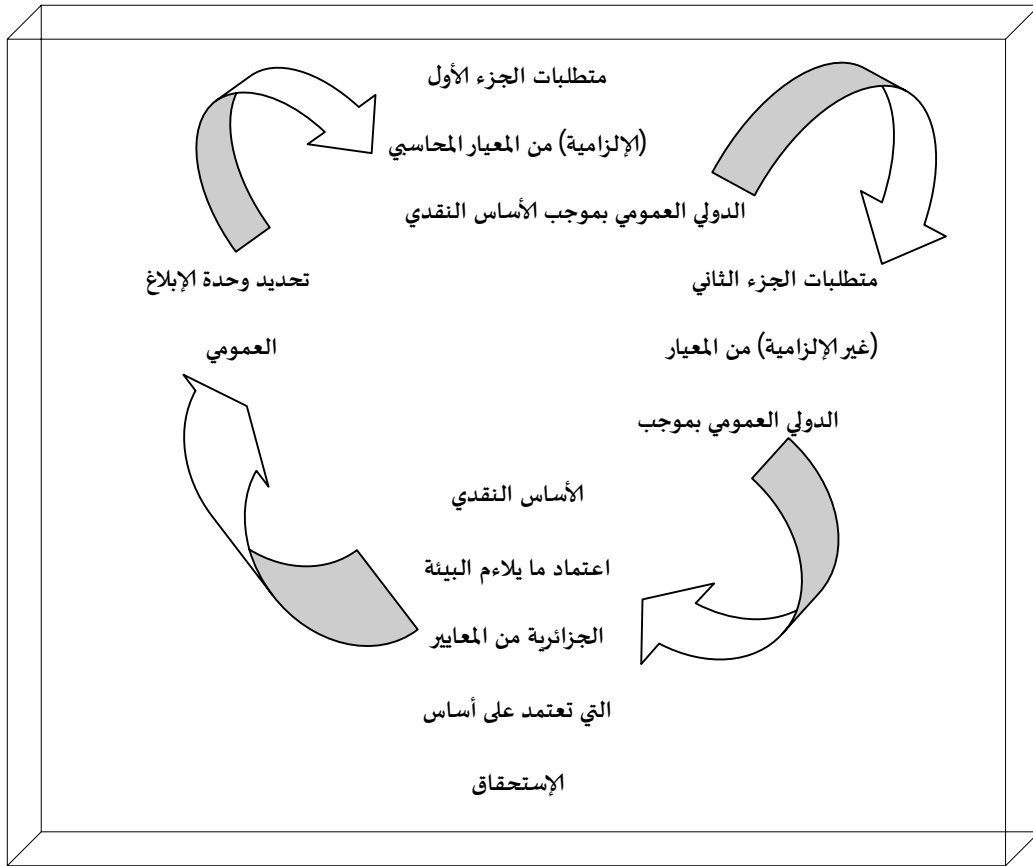
لغرض تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية يمكن ذلك وفق إستراتيجية تدريجية لضمان الانتقال الناجح، فيما يلي خطوات هذه الإستراتيجية:¹

- الخطوة الأولى: تحديد وحدة الإبلاغ العمومي .
- الخطوة الثانية: اعتماد الجزء الأول - المتطلبات الإلزامية - من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي،
- الخطوة الثالثة: اعتماد الجزء الثاني - المتطلبات الغير الإلزامية - من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي،
- الخطوة الرابعة: اعتماد ما يلاءم البيئة الجزائرية من المعيار التي تعتمد على أساس الاستحقاق .

¹ - إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سليمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي، مجلة الثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد3، 2012، ص 11.

الفصل الثالث آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري

الشكل: (01-02) إستراتيجية النهج التدريجي لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحثين.

المطلب الثاني: أهمية تبني المعايير الدولية للقطاع في البيئة الجزائرية :

تمكن أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي والمتمثلة فيما يلي:¹

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية.
- تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.
- فعالية نظام المعلومات وقدرتها على توفير معلومات تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها.
- تطبيق منطق الأداء، إذا على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقيدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن.

¹- آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، ص 149.

الفصل الثالث آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري

- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ويقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة.
- القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية وتوفير الرقابة على الإنفاق العمومي.¹

¹ - خالد جعارات، مرجع سبق ذكره، ص 15.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة توصلت إلى أن تبني المعايير الدولية IPSAS في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال تحقيق الشفافية والمصداقية والموتوقية والفعالية للمعلومات المالية العمومية، والقضاء على الفساد الإداري..... إلخ .

وكاستنتاجات توصلت إليها من خلال هذه الدراسة هي أن عدم جاهزية البيئة الجزائرية لتبني معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي .

بناء على الاستنتاجات السابقة المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، فإننا نوصي بما يلي :

- العمل على تطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواكبة التطورات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في المؤسسات العمومية الجزائرية للتوافق مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام،
- العمل على تأهيل وتدريب العاملين في مجال المحاسبة العمومية لقبول تطبيق المعايير الدولية IPSAS ونظام المحاسبة على أساس الاستحقاق .
- العمل على التخفيف من مركزية السلطة في المؤسسات العمومية الجزائرية خاصة مع تطور وتشعب الأنشطة الحكومية .
- العمل على تطوير مهنة المراجعة على المؤسسات العمومية في الجزائر .
- العمل على إصدار القوانين من شأنها أن تهيئ بيئة مناسبة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، أضف إلى ذلك سد الثغرات التي يعاني منها النظام الحالي للحد من الفساد المالي والإداري في القطاع العام .
- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر.

لاحظت من خلال تطرقي لهذا الموضوع أن المحاسبة العمومية في الجزائر يضبطها القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والذي يتعلق بالمحاسبة العمومية وكيفية تسييرها من طرف المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف مثل (رئيس الجامعة). وأن الجزائر تسعى جاهدة لتبني معايير المحاسبة العمومية الدولية لتنظيم محاسبتها الحكومية.

واتضح أن المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، حيث تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة، وتساهم في التقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات في معرض حديثها عن ميزانية الدولة. كما تساهم في تحديد مواطن تبديد المال العام، سواء من حيث التهاون في تحصيل المستحقات الدولة أو العلو في النفقات العمومية.

بعض الدول باشرت تطبيق هذه المعايير وأخرى شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، من بينها الجزائر أين تم الشروع في تطبيق المخطط المحاسبي 2003، لكن تم تجميده في 2007، وسيتم إعداد مشروع جديد يتوافق مع النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال 2004. حيث يعد خطوة كبيرة للاتجاه لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إلا أنه إعداد المشروع لا يتم إلا من خلال دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري حاليا ودراسة متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومن خلال هذه الدراسة تطرقنا إلى جملة من التساؤلات التي سوف نجيب عليها، وكاستنتاجات نتوصل إليها من خلال هذه الدراسة هي أن :

- معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية .
- الاعتراف الدولي بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق في تزايد مستمر.
- الدول المتقدمة هي الدول أكثر إقبالا على تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أسس الاستحقاق، وهذا بسبب الامتيازات التي يمتاز بها .
- قيام الحكومة الجزائرية من خلال وزارة المالية بجهود معتبرة لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية .
- تجميد مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، قد يكون نتيجة لانتقال الجزائر من المخطط المحاسبي الوطني المعد وفق المعايير المحاسبية الدولية، حيث كان المخطط المحاسبي للدولة مستلهم من المخطط المحاسبي الوطني .
- تجميد مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية أدى إلى الرجوع إلى نظام محاسبة الصندوق و الذي تكتفيه عدة سلبيات في ظل التطور في مختلف جوانب المالية العامة .

نتائج الفرضيات

من خلال الدراسة تم الوصول إلى نتائج أو صحة الفرضيات

الفرضية الأولى : المحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية من خلال عرض حساباتها ومراقبتها .

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 المحاسبية الدولية العمومية وذلك لتكون شفافية في عرض لقوائم المالية الحكومية.

الفرضية الثالثة : نصت هذه الفرضية على أن " يتيح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تحقيق الشفافية في تسير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي و توفير أدوات المساءلة عن الأداء " وذلك من أجل تحقيق الشفافية في القوائم المالية العمومية ولحد من الفساد الحاصل في المؤسسات و الهيئات العمومية وأيضا من اجل تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي ومن هنا تم إثبات صحة الفرضية .

نتائج البحث

من خلال دراساتنا لهذا البحث توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن تقسيمها إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية، وهذا ما مكننا من إثبات صحة الفرضيات وفي ما يلي تلخص هذه النتائج :

- تقديم معايير المحاسبة العمومية الدولية أفضل ممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا 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 المحاسبة العمومية الفعال، يحقق أهداف الرقابة المالية و الإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة الوحدات 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 أساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات والغير المالية للوحدات الحكومية، ولأن القوائم المالية المعدة وفق أساس الاستحقاق هي تقديم المعلومات الدقيقة والشاملة حول المركز المالي للدولة .

اقتراحات وتوصيات الدراسة

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 الآمرين بالصرف الأوليين والثانويين والمحاسبين العموميين والمراقب المالي وأمناء الخزينة العمومية.
- يجب على المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية وتعديل أنظمتها المحاسبية آليا وإلكترونيا للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية العمومية .
- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية.
- العمل على توفير البيئة المالية والقانونية التي تساعد إنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية العمومية.

آفاق الدراسة

من خلال دراستنا لمعايير 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 الأخرى، وفي الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدارسات وبحوث أخرى، لدى نقترح المواضيع التالية :

- دور الحكم الراشد في تحسين جودة الإبلاغ المالي للحكومات أو المؤسسات العمومية .
 - دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنه وترشيد النفقات العمومية .
- كل هذه المواضيع قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى، ويبقى المجال مفتوح للدراسات المستقبلية .

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

- أحسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
- خالد أمين عبد الله، "محاسبة المنشآت الغير الهادفة للربح"، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
- ريتشاد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريح للنشر، الرياض، 2006.
- عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية 1 الأصول العلمية والعملية، الطبعة الأولى، جامعة الزيتونة الأردنية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010-1431هـ.
- عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، جامعة جيجل، الجزائر، 2005.
- محمد جمال علي هلاي، المحاسبة الحكومية دار صفاء للنشر، عمان، ط، 2002.
- محمد خالد المياني، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، سنة 2009.
- مسعى محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، الطبعة الثانية.
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

2- الرسائل الجامعية

- حسن زكي أحمد عثمان، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.
- دادن عبد الغني، "الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- شلال زهير، أفاق إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراة، جامعة بومرداس 2014.
- محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2008.
- هند حماني، إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مذكرة ما ستر، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2013.

3- الأوراق البحثية

- إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سليمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي، مجلة الثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد3، 2012

4- المداخلات العلمية

- خضير خبطي ويونس مونة، " 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 و الحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014.
- خالد الجعارات، "دور معايير المحاسبة الدولية (isa – ifras – ipsas) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، مداخلة ضمن ملتقى الدولي ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.
- عبد السميع رويحة، " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يوم 29 نوفمبر 2011.
- لؤي نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة البويرة، 2004.
- منصور الزين، " المحاسبة العمومية"، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بجامعة سعد دحلب، البليلة الجزائر.

5- التقارير

- الإتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبوغزالة، عمان، 2009.

6- القوانين والمراسيم

- الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة
- أنظر إلى المواد 27، 28، 29 من قانون المحاسبة العمومية.
- القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990
- المادة 08 من المرسوم التنفيذي، 313/91، المؤرخ في 1991/09/07، الجريدة الرسمية رقم 43.
- المادة 09 من المرسوم رقم 414/92 المؤرخ في 1992/11/14، المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- المادة 16 من المرسوم التنفيذي، رقم 277-98، الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998، المتعلق بنفقات التجهيز للدولة .

- المادة رقم 23 من قانون 21-90، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35، الصادرة بتاريخ 1990/08/15.
- المرسوم رقم 91/313، المؤرخ في 28 صفر 1423، الموافق ل 07/09/1991، يتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف.
- 7- مواقع الأنترنت
- <https://mawdoo3.com> .
- <https://ar.m.wikipedia.org/wiki>.
<http://193.194.86.137//coursenligne/hamadimouradcte/cours 01>.
- <https://manajmnt.blogspot.com> .
- <https://sotor.com>.
- <https://www.google.dz/amp/s/e3arabi.com>.
- Le site : [www.Aicpa .or](http://www.Aicpa.or)
- <http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/hamadimouradcte/cours 01> .
- <http://www.ifac.com>.
- www.ipsas.com.

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية

- American Institute of Certified public Accountants
- Ali Biaad, manuel de la comptabilité publique, école nationale des impôts, kolea, Algérie, 2001.
- Colasse Bernard :Théories comptables, éditions Economica, Paris, 2000, P 1233
- FAURE.A , <La Comptabilité C'est Simple > ,top édition,paris,1998, p 18.
- Jean-luce siruguet, L Ydia Koessler, le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur, paris,1998.
- JOUANIQUE Pierre, Luca Patioli, <Traité des comptes et des écritures >, édition comptable Malesherbes,Paris, 1995 .
- Ncolas Praquin,Jacques Richard, Séminaire sur les normes comptables, ATELIER 1-L'émergence des normes, université paris dauphin, France,2004
- Saci Djelloul, op. cit

إن الهدف من وراء هذه الدراسة هو دور المحاسبة العمومية في تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر ولتحقيق هذا الهدف تم إلقاء الضوء على واقع النظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير محاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في تطوير مختلف جوانب نظام المحاسبة العمومية الجزائري، من خلاله توصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة وكما توصلنا إلى أن معايير المحاسبة العمومية الدولية تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، وتوصلنا أيضا إلى أن تبني المعايير الدولية IPSAS في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال : تحقيق الشفافية في تسيير الموارد العمومية والترقي بجودة الإبلاغ المالي العمومي والمصداقية والموثوقية والفعالية المعلومات المالية العمومية، والقضاء على الفساد الإداري .

- الكلمات المفتاحية : المحاسبة العمومية، القطاع العام، معايير المحاسبة الدولية، الأمر بالصرف، المحاسب العمومي.

- Abstract :

- The goal behind this study is the role of public Accounting in the application of the international accounting standards for the public sector 85 DA in Algeria, and the analysis this goal did not cast a gap on the reality of the Algerian public accounting system ,the higher ,and the extent of water this system to the two international accounting standards for the public sector IPAS and determine the importance of this orbital semen in the bird , the various aspect of the Algerian public accounting system, through which the study concluded the reality of the current Algerian public accounting system does not meet the needs of users, and there is a tendency for the Algerian nucleus to reform the public accounting scheme ,and we also concluded the old international public accounting standards are better accounting practise the design is an accounting system that listens to the presentation of credible government Financial statement ,and we also found that the structures of the international standards IP585 in the visitor environment lead to the development of the Algerian public tangential system through : Analyzing transparency in the conduct of public resources and improving the quality of dictation public money and effectiveness of public financial information. The call to corruption

Keywords: public accounting, public sector, international accounting standards, order to disburse, public accounting.