



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
University Of Mostaganem Abdelhamid Ibn Badis

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
Faculty of Economic Sciences, Commerce and Management Sciences

قسم العلوم المالية والمحاسبة
Department of Finance and Accounting



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه ل.م.د.
شعبة: علوم مالية ومحاسبة تخصص: توحيد المحاسبة وتدقيق المؤسسة

إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS

تحت إشراف:

أ.د. تفالي بن يونس

مساعد المشرف

د. قوديح جمال تركي

مقدمة من طرف الطالب:

بوكفوسة امحمد

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذ	أ.د. بوزيان العجال
مشرفا، مقرا	جامعة مستغانم	أستاذ	أ.د. تفالي بن يونس
مشرفا مساعدا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ	أ.د. بشونده رفيق
ممتحنا	جامعة معسكر	أستاذ	أ.د. غريسي العربي
ممتحنا	جامعة مستغانم	أستاذ	أ.د. دواح بلقاسم
ممتحنا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر "أ"	د. تمار خديجة

السنة الجامعية 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه،
والشكر والمنة على فضله وتوفيقه، وأسأله علما
نافعا وعملا متقبلا.

والصلاة والسلام على أشرف خلقه وخاتم أنبيائه
شفيعنا يوم الدين، وبعد:

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من:

- البروفيسور المحترم تفالي بن يونس الذي منحتني
من وقته وجهده، وتكرم علي بتوجيهاته وبنور علمه
وفضل أخلاقه، حتى خرجت هذه الدراسة بهذه
الصورة.

- كل من ساهم في تحكيم أداة الدراسة وقدم لي
النصح والتوجيه.

- الدكتور: دمدوم زكرياء.

- الدكتور: عثمانى مداني.

الباحث بوكفوسة أمحمد

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

قال الله تعالى: " وَفِي الْأَرْضِ آيَاتٌ لِلْمُوقِنِينَ (20) وَفِي أَنْفُسِكُمْ أَفَلَا تُبْصِرُونَ (21) وَفِي السَّمَاءِ رِزْقُكُمْ وَمَا تُوعَدُونَ (22) قَوْرَبِ السَّمَاءِ وَالْأَرْضِ إِنَّهُ لَحَقٌّ مِّثْلَ مَا أَنَّكُمْ تَنْطِفُونَ (23)"

قال الله تعالى: " الَّذِينَ آتَيْنَاهُمُ الْكِتَابَ يَعْرِفُونَهُ كَمَا يَعْرِفُونَ آبْنَاءَهُمْ^ص وَإِنَّ قَرِيْقًا مِّنْهُمْ لَيَكْتُمُونَ الْحَقَّ وَهُمْ يَعْلَمُونَ (146)"

قال الله تعالى: " أَقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ (1) خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ (2) أَقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ (3) الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ (4) عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ (5)"

إهداء

إلى روح والدي الذي علمني الصبر والمثابرة.

إلى روح والدتي، نبع الحب والحنان.

إلى روح زوجتي، معين الحب والإثارة.

إلى

المؤمنين بالثورة العلمية طريقا للإصلاح المالي
وتحقيق الكفاية.

أحمد بوكفوسة

إهداء

إلى أصدقائي وأطهر أصدقاء عايشتهم على الاطلاق، الذين لا يعرفون حدود للوفاء وجدتهم كعملة نادرة وثمانية في زمن من الصعب أن تحصل فيه على مفتاح الصداقة الحقيقية بصماتكم ستبقى في حياتي تثيرها وتنيرها وسيبقى قلبي ينبض دفئا بمعرفتكم وصداقتكم الغالية.

إلى:

- الدكتورة المحترمة: لعلمي فاطمة.

- طالب دكتوراه: براهيم عبد المجيد.

- طالب دكتوراه: دكار عبد القادر.

- طالبة دكتوراه: بن حاج جلول فريال.

- طالبة دكتوراه: قداري جهاد.

يا أصدقائي لن انساكم لأن نسيانكم خيانة لكل ما عايشته.

أمحمد بوكفوسة

قائمة المختصرات

المختصرات	ما يقابلها
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
PCS	Public Sector Committe
IFAC	International Finance
IFRS	International Finance Reporting Standards
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
SIGB	Système Intégré de Gestion Budgétaire
PCE	Plan Comptable de l'Etat
MSB	Modernisation des Systèmes Budgétaire
SIGBUD	Système Intégré Gouvernement de Budgé Système
NCT	Nomenclatre des Comptes du tresor



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
الصفحة	الموضوع
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
I	قائمة المختصرات
II	فهرس المحتويات
XVI	فهرس الجداول
XIX	فهرس الأشكال
أ-ض	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية	
02	تمهيد
04	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
04	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
04	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية
05	الفرع الثاني: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية
06	الفرع الثالث: الإطار التقني للمحاسبة العمومية
07	الفرع الرابع: أهداف المحاسبة العمومية
10	الفرع الخامس: الخصائص المميزة للمحاسبة العمومية

11	المطلب الثاني: أوجه التشابه والإختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
11	الفرع الأول: أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
12	الفرع الثاني: أوجه الإختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
14	الفرع الثالث: الفرق بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
17	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
17	الفرع الأول: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية
18	الفرع الثاني: الفئات المعنية بالمعلومات الخاصة بالمحاسبة العمومية
21	المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
21	المطلب الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
22	الفرع الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
25	الفرع الثاني: تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
26	الفرع الثالث: خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
27	الفرع الرابع: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
30	الفرع الخامس: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
31	المطلب الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، أسبابها والعوامل الرئيسية التي تعوقل إعتماها في الجزائر.
31	الفرع الأول: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
33	الفرع الثاني: أسباب تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

34	الفرع الثالث: العوامل الرئيسية التي تعرقل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
37	المطلب الثالث: عرض بعض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
37	الفرع الأول: المعايير الخاصة بإعداد التقارير وعرض البيانات المالية وكذا المعايير الخاصة بالإفصاح
45	الفرع الثاني: المعايير الخاصة بمعالجة الأصول والخصوم والأدوات المالية
62	الفرع الثالث: معايير المتعلقة بالتوحيد والاستثمارات الاستراتيجية، وباقي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
72	المبحث الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
72	المطلب الأول: نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
73	الفرع الأول: ماهية مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
73	الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
74	الفرع الثالث: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
74	الفرع الرابع: التنظيم الإداري لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
75	المطلب الثاني: إصدارات سلطة وصلاحيات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
75	الفرع الأول: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
75	الفرع الثاني: إجراءات إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
76	الفرع الثالث: سلطة وصلاحيات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

77	المطلب الثالث: علاقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي بمعايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية IAS / IFRS
77	الفرع الأول: إستناد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
78	الفرع الثاني: مراحل اعتماد IPSASB على IASB
80	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
82	تمهيد
83	المبحث الأول: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر
83	المطلب الأول: المبادئ التقنية التي يقوم عليها التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية
83	الفرع الأول: مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة
84	الفرع الثاني: مبدأ القيد المزدوج
85	الفرع الثالث: أسلوب التسيير
86	الفرع الرابع: مركزية عمليات الخزينة
86	الفرع الخامس: قاعدة الخدمة المنجزة
87	المطلب الثاني: تصنيف مدونة الحسابات
87	الفرع الأول: تصنيفات الرئيسية لمدونة الحسابات

88	الفرع الثاني: طريقة ترقيم مدونة الحسابات
89	الفرع الثالث: آلية تسيير مدونة الحسابات
90	الفرع الرابع: أقسام مدونة حسابات الخزينة
93	المطلب الثالث: المحاسبات الممسوكة في ظل التنظيم الحالي للمحاسبة العمومية
94	الفرع الأول: المحاسبة الإدارية
95	الفرع الثاني: المحاسبة العامة
96	الفرع الثالث: المحاسبة الخاصة
97	الفرع الرابع: المحاسبة التحليلية
97	المبحث الثاني: تشخيص التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر
98	المطلب الأول: العيوب المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية
98	الفرع الأول: النقائص المتعلقة بالجوانب التقنية
110	الفرع الثاني: النقائص المتعلقة بالقوائم المالية لحسابات الدولة
116	المطلب الثاني: النقائص المرتبطة بضعف شفافية نظام المحاسبة العمومية على المستوى الدولي
116	الفرع الأول: ضعف شفافية حسابات الميزانية
118	الفرع الثاني: ضعف مؤشر الفساد في الجزائر
119	الفرع الثالث: الفساد المالي في مؤسسات القطاع العمومي
125	الفرع الرابع: مظاهر الفساد المالي

128	الفرع الخامس: ضعف مشاركة الجمهور في إعداد حسابات الميزانية
128	الفرع السادس: عدم فعالية نظام المراقبة
129	المطلب الثالث: النقائص المرتبطة بعملية الرقابة وكذا مظاهر ضعف التحكم في المبادئ التقديرية والتراخيص الميزانية
130	الفرع الأول: النقائص المرتبطة بعملية الرقابة على منظومة الموازنة العامة للدولة
135	الفرع الثاني: إختلالات الرقابة على مستوى قانون ضبط الميزانية
137	الفرع الثالث: مظاهر ضعف التحكم في المبادئ التقديرية والتراخيص الميزانية
141	الفرع الرابع: عدم فعالية الرقابة الممارسة على حسابات التخصيص الخاص
145	المبحث الثالث: تشخيص الإطار المحاسبي للدولة
145	المطلب الأول: نقائص مدونة حسابات الميزانية
145	الفرع الأول: مدونة لا توفر نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة
148	الفرع الثاني: جمود ترقيم مدونة الحسابات
148	الفرع الثالث: صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي
149	الفرع الرابع: تعقيد وصعوبة إستغلال النتائج والوثائق المحاسبية
149	المطلب الثاني: عدم دقة ووصول المعلومات في الوقت المناسب
149	الفرع الأول: عدم ملاءمة مدونة الميزانية للعمليات المحاسبية الجديدة للدولة
150	الفرع الثاني: البطء والتأخير في معالجة ونقل المعلومات في وقتها المحدد

150	الفرع الثالث: التحفظ والتكتم في تقديم الوثائق والنتائج المالية
151	المطلب الثالث: إعتماء مءونة تقوم على الأساس النقءي
151	الفرع الأول: إعتماء الأساس النقءي في مجال الإستثمارات
151	الفرع الثاني: إعتماء الأساس النقءي في مجال الإهتلاكات
151	الفرع الثالث: إعتماء الأساس النقءي في مجال المءزونات
152	الفرع الرابع: إعتماء الأساس النقءي في مجال المءصصات (المؤونات)
152	الفرع الخامس: إعتماء الأساس النقءي في مجال الإستحقاقات
156	ءلاصة الفصل
	الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من ءلال تبني معاير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
158	تمهيد
159	المبعء الأول: مشروع إصلاء وءءءء نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
159	المطلب الأول: مشروع إصلاء المءطط المحاسبي للءولة سنة 1995
159	الفرع الأول: مءتوى مشروع إصلاء المءطط المحاسبي للءولة وأهءافه
162	الفرع الثاني: عرض الترتيبات المرافقة لءنفيذ مشروع إصلاء المءطط المحاسبي للءولة
165	الفرع الثالث: الأقسام الرئيسية لمشروع ءءءء وعصرنة أنظمة الميزانية
171	الفرع الرابع: مفاهيم التسيير القائم وفق الإنتاج
180	الفرع الخامس: إءءاء الميزانية وفق نظام مءءء السنوات وفقا للبرامء

188	المطلب الثاني: الأسباب الحقيقية وراء فشل سياسة الإصلاح في صياغة المخطط المحاسبي للدولة سنة 1995
189	الفرع الأول: أهم العقبات التي صادفت تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة
190	الفرع الثاني: أسباب فشل صياغة المخطط المحاسبي للدولة
191	المطلب الثالث: نحو تصميم نموذج جديد للمحاسبة من خلال مشروع إصلاح محاسبة الدولة لسنة 2006 ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
191	الفرع الأول: التعريف بمشروع إصلاح الإطار الميزانياتي وإعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات العمومية
197	الفرع الثاني: مبادئ مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة
200	الفرع الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة
202	المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الجديد للدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
202	المطلب الأول: الصياغة العامة للمخطط المحاسبي الجديد للدولة
202	الفرع الأول: التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة
203	الفرع الثاني: المبادئ العامة التي يقوم عليها المخطط المحاسبي الجديد للدولة
204	الفرع الثالث: أهداف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية
205	المطلب الثاني: الخطوط العريضة للمخطط المحاسبي للدولة
205	الفرع الأول: عرض مختصر للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

213	الفرع الثاني: مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي
215	الفرع الثالث: تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة
216	المطلب الثالث: الإجراءات المساعدة في عملية تنفيذ وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
216	الفرع الأول: إعتماء قانون عضوي جديد متعلق بقوانين المالية
218	الفرع الثاني: تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة
221	الفرع الثالث: تطوير تسوية حسابات الميزانية
222	المبحث الثالث: نحو استراتيجية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.
222	المطلب الأول: التنفيذ الناجح نحو الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
224	الفرع الأول: تحليل الفجوة وخارطة الطريق
224	الفرع الثاني: التحول
225	الفرع الثالث: درجة التغيير
225	المطلب الثاني: تصميم مشروع مخطط معايير المحاسبية للدولة
226	الفرع الأول: المعايير المحاسبية الوطنية الجديدة المعتمدة في الجزائر
230	الفرع الثاني: تنفيذ معايير المحاسبية الوطنية للدولة
231	الفرع الثالث: التنظيم المحاسبي الجديد للدولة
235	المطلب الثالث: نحو خطوات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

236	الفرع الأول: نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
238	الفرع الثاني: المعايير المتبناة من طرف الجزائر
238	الفرع الثالث: تقييم الإستراتيجية المتبناة من طرف الجزائر في تطبيقها لمعايير IPSAS
239	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة
241	تمهيد:
242	المبحث الأول: تقديم الهيئة المستقبلية
242	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للوزارة المالية
243	الفرع الأول: مهام الوزارة المالية
243	الفرع الثاني: أهداف وزارة المالية
245	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة ومديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة
246	الفرع الأول: مهام المديرية العامة للمحاسبة
246	الفرع الثاني: مهام مديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة
247	الفرع الثالث: مهام المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة
248	المبحث الثاني: الإجراءات والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
248	المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
248	الفرع الأول: منهجية الدراسة التطبيقية

248	الفرع الثاني: جمع الوثائق والبيانات الأولية
249	الفرع الثالث: المقابلات الشخصية
250	الفرع الرابع: الاستبيان
250	المطلب الثاني: الهيكل العام للإستبيان
250	الفرع الأول: خطوات إعداد الإستبيان
252	الفرع الثاني: الإطار العام لأداة الدراسة
255	الفرع الثالث: إختبار صدق وثبات أداة الدراسة
256	الفرع الرابع: الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في الدراسة
257	الفرع الخامس: المعالجة الإحصائية
258	المطلب الثالث: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
258	الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بالخصائص الشخصية
259	الفرع الثاني: توزيع متغير الجنس لدى العينة
260	الفرع الثالث: توزيع متغير السن لدى العينة
262	الفرع الرابع: توزيع متغير المؤهل العلمي لدى العينة
263	الفرع الخامس: توزيع متغير الخبرة المكتسبة لدى العينة
265	الفرع السادس: توزيع متغير الوظيفة الحالية لدى العينة
266	الفرع السابع: تأثير الخصائص الديمغرافية لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة
269	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

269	المطلب الأول: تحليل مستويات صدق وثبات الإستبانة
269	الفرع الأول: صدق وثبات الإستبانة
270	الفرع الثاني: تحليل فقرات المحور الأول
273	الفرع الثالث: تحليل فقرات المحور الثاني
277	الفرع الرابع: تحليل فقرات المحور الثالث
281	الفرع الخامس: الترتيب الكلي لفقرات الدراسة
288	المطلب الثاني: التحليل القياسي لمتغيرات الدراسة وإختبار توزيع البيانات
288	الفرع الأول: مصفوفة الارتباط الذاتي لمتغيرات الدراسة
289	الفرع الثاني: إختبار طبيعة توزيع البيانات للمحور الأول
292	الفرع الثالث: إختبار طبيعة توزيع البيانات للمحور الثاني
293	الفرع الرابع: إختبار طبيعة توزيع البيانات للمحور الثالث
293	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة باستخدام إختبارات إحصائية
293	الفرع الأول: إختبار نتائج فرضية الدراسة الأولى
297	الفرع الثاني: إختبار نتائج فرضية الدراسة الثانية
300	الفرع الثالث: إختبار نتائج فرضية الدراسة الثالثة
303	الفرع الرابع: نتائج المقابلات الشخصية
308	خلاصة الفصل
3310	الخاتمة

316	قائمة المراجع
331	الملاحق



قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة للفئات المعنية بالبيانات والتقارير الحكومية	19
02	جدول التوازنات المالية في فرنسا	105
03	تسوية حساب الميزانية العامة للدولة للفترة (2008-2012)	111
04	تطور رصيد الموازنة العامة الفعلية للفترة (2000-2014)	113
05	تطور مؤشر الموازنة المفتوحة في الجزائر للفترة (2006-2015)	117
06	تطور الفساد في الجزائر للفترة (2008-2015)	118
07	قانون ضبط الميزانية 1978-1980	136
08	مصطلحات التسيير القائم وفق النتائج	174
09	خصائص الهدف الجيد	177
10	مبدأ تعدد السنوات	198
11	قائمة المعايير الوطنية التي أدرجت في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة	226
12	المعايير المعتمدة من طرف الجزائر	237
13	مجتمع الدراسة والعينة المستهدفة	252
14	جدول درجات مقياس ليكارت الخماسي	254
15	جدول مقياس تحديد الوزن النسبي والاهمية النسبية للوسط الحسابي	254
16	توزيع أفراد العينة المتعلقة بالمتغيرات الشخصية	258
17	توزيع متغير الجنس لدى العينة	259
18	توزيع متغير السنة لدى العينة	260
19	توزيع متغير المؤهل العلمي لدى العينة	262
20	توزيع متغير الخبرة المكتسبة لدى العينة	263
21	توزيع متغير الوظيفة الحالية لدى العينة	265
22	تحليل التباين الأحادي لأثر متغير الجنس لدى العينة	267

267	تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل التعليمي لدى العينة	23
268	تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المكتسبة لدى العينة	24
268	تحليل التباين الأحادي لمتغير الوظيفة لدى العينة	25
269	جدول ثبات الإستبانة	26
270	تحليل فقرات المحور الأول	27
273	تحليل فقرات المحور الثاني	28
277	تحليل فقرات المحور الثالث	29
281	تحليل الأهمية النسبية لفقرات المحور الأول	30
283	تحليل الأهمية النسبية لفقرات المحور الثاني	31
285	تحليل الأهمية النسبية لفقرات المحور الثالث	32
288	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	33
291	إختبار إعتدال توزيع البيانات للمحور الأول	34
292	إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني	35
293	إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث	36
294	تحليل التباين الأحادي لفرضية الدراسة الأولى	37
294	معلمت القياسية في النموذج المقدر	38
295	معلمت النموذج في النموذج المقدر	39
297	تحليل التباين الأحادي لفرضية الدراسة الثانية	40
297	المعلمت القياسية في النموذج المقدر لفرضية الدراسة الثانية	41
298	معلمت النموذج في النموذج المقدر لفرضية الدراسة الثانية	42
300	تحليل التباين الأحادي لفرضية الدراسة الثالثة	43
300	معلمت القياسية في النموذج المقدر لفرضية الدراسة الثالثة	44
301	معلمت النموذج في النموذج المقدر لفرضية الدراسة الثالثة	45

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
20	بنية المعلومات الحكومية	01
168	إطار الميزانية المتعدد السنوات	02
187	مشروع ميزانية الدولة حسب مشروع أنظمة الميزانية	03
212	تصنيف حسابات الدولة	04
242	الهيكل التنظيمي للوزارة المالية	05
245	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة ومديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة	06
256	طول الفئة	07
260	توزيع متغير الجنس في العينة	08
261	توزيع متغير السن لدى العينة	09
262	توزيع متغير المؤهل العلمي لدى العينة	10
264	توزيع متغير الخبرة المكتسبة لدى العينة	11
265	توزيع متغير الوظيفة الحالية لدى العينة	12
291	البيان للمتوسط الكلي لتبني معايير المحاسبة الدولية	13
292	المتوسط الكلي لمتغير مستوى تبني معايير المحاسبة الدولية	14
293	إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث	15
296	العلاقة القياسية	16
299	المتوسط الكلي للمتغير التابع لفرضية الدراسة الثانية	17
301	المعلمات القياسية في النموذج المقدر	18
302	علاقة واقع تبني معايير المحاسبة الدولية بتحسين الأداء المحاسبي	19

مقدمة عامة

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على استراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في الجزائر وذلك من خلال دراسة واقع وتشخيص نظام المحاسبة العمومية وتديد متطلبات اعتماد هذه المعايير.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن تبني هذه المعايير لن يكون إلا من خلال عملية إصلاح تسيير المالية العمومية، وقد تبلور هذا التوجه بالفعل في محاولة إصلاح النظام الميزانياتي والمحاسبي للدولة من خلال ما يعرف بمشروع عصرنة الأنظمة الميزانياتية.

كما خلصت هذه الدراسة أن استراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي تمت من خلال تكييف بعض المعايير بما يتماشى و البيئة الجزائرية من خلال إدخال تعديلات على معايير المحاسبة الدولية، حيث شملت تغيير التسمية و آليات و إجراءات تطبيقها في الواقع .

الكلمات المفتاحية :

إستراتيجية- معايير - المحاسبة الدولية - القطاع العمومي - المحاسبة العمومية - الجزائر.

Summary:

This study aims to identify Algeria's IPSAS adoption strategy through a reality study Diagnosis of the public accounting system and identification of requirements for the adoption of IPSAS.

This study concluded that the adoption of IPSAS would only be through the process of reform of the conduct of public finances, and this trend has already been crystallized in the attempt to reform the State's budgetary and accounting system through the so-called modernization of budgetary regulations project.

The study also concluded that the IPSAS adoption strategy had been undertaken through the adaptation of certain IPSAS standards in line with Algeria's environment through amendments to the International Accounting Standards (IAS), which included renaming changes and mechanisms and procedures to actually match them.

Keywords:

Strategic - Standards - International Accounting - Public Sector - Public Accounting - Algeria.

مقدمة عامة

لقد تم اختيار التوحيد المحاسبي من طرف الهيئات المنظمة لاقتصادية الدول الكبرى، بهدف تجاوز الاختلافات في وجهات التحليل المالي للوضعية الاقتصادية للمنشآت باختلافها، ولغرض إعطاء مستعملي منهج التحليل المالي منحى موحد لغرض إعداد قوائم مالية تخدم الفاعلين السياسيين والاقتصاديين في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة.

حيث تعد المعلومة المالية المقدمة من قبل الأنظمة المحاسبية بصفة عامة و المعلومة المحاسبية بصفة خاصة ذات أهمية بالغة للإجابة عن تساؤلات المستعملين (المستثمرين، المساهمين، المقرضين، الزبائن...)، إلا أن هذه المعلومات لم تعد كافية وبالتالي ظهرت عدة مشاكل و صعوبات أمام الشركات و المستثمرين في الحصول على معلومات محاسبية مالية تفيدهم في اتخاذ القرار و ذلك نتيجة اختلاف النظم المحاسبية من دولة إلى أخرى، مما يعيق عملية المقارنة و تقييم الأداء، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف التحويل المحاسبي و تأخر إعداد القوائم المالية وغيرها من المشاكل، فظهرت الحاجة إلى توحيد المعلومات المالية و المحاسبية حتى تفي بدورها على المستوى الدولي، ما دفع بمختلف دول العالم إلى السعي لكسب المزيد من المزايا بالانفتاح و تقديم تسهيلات لجذب رؤوس الأموال، وجعل الحاجة لإيجاد أنظمة مالية و محاسبية تحقق التوافق بين المعايير المعمول بها محليا و المعايير الدولية.

وفي هذا المسعى ظهرت هيئات ذات طابع دولي تعمل على إيجاد معلومات محاسبية مالية موحدة و فعالة من خلال توحيد معايير إعداد تلك المعلومات وفقا لمعايير المحاسبية الدولية، التي اعتمدت مصدرا باشرت وفقها العديد من الدول بإصلاح أنظمتها المحاسبية قصد توحيد لغة المحاسبة، وهذا لتلبية احتياجات

مستعملي تلك المعلومات و مواكبة حاجات المستثمرين الأجانب لها، للفوز بقدر أكبر من الاستثمارات الأجنبية وتفعيل دورها في التنمية الاقتصادية، وكذلك العمل على رفع كفاءة النظم المحاسبية المحلية لتلك الدول باعتبار المحاسبة هي لغة الأعمال.

إن اعتماد الحكومات والهيئات العمومية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، سيؤدي إلى توفير بيانات مالية متسقة وقابلة للمقارنة لمنشآت القطاع العمومي على مستوى العالم. إذ تعترف لجنة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي بحق الحكومات، و الهيئات العمومية وواضعي المعايير الوطنية بوضع إرشادات و معايير محاسبية وطنية لإعداد التقارير المالية. من قبل منشآت القطاع العام ضمن اختصاصاتها. ومع هذا الاتجاه المتنامي لعولمة أو اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل متزايد، على العديد من دول العالم الالتزام بتطبيق هذه المعايير، حيث تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا ايجابيا ومضطرا مع البيئة الدولية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها.

إن الجزائر من بين تلك الدول التي توجهت نحو إصلاح المحاسبة الميزانيات المسماة بمحاسبة الصندوق هذه الإصلاحات تعد نتيجة حتمية نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، وهذا ما أصبح واقعا من خلال إدراج ضمن أحكام القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية مفاهيم جديدة ناجمة عن تطوير المنظومات الميزانية بغرض تعزيز شفافية و استراتيجية تنفيذ الميزانية، التي تندرج في إطار عصنة نظام المالية العامة التي شرعت فيها الوزارة المالية من خلال اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي.

في ظل التغيرات والتطورات التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة، والتي أصبحت تشكل محيطا مؤثرا في المؤسسات العمومية الجزائرية، فضلا عن انفتاح الاقتصاد الوطني على اتجاه المتنامي للعولمة، فإنه لا يمكن

للمحاسبة العمومية أن تبقى حبيسة أدرجها، وهذا ما دفع بالجزائر إلى الاتجاه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، من خلال إعداد مشروع إصلاح المحاسبة العمومية، المتمثل في المخطط المحاسبي للدولة.

إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق ذكره يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ما أثر تبني معايير المحاسبة الدولية في تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

1- ما هو أثر المتوقع من تبني معايير المحاسبة الدولية في تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي بالجزائر؟

2- ما هو واقع تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية على الأداء المحاسبي للقطاع العمومي من منظور واقع نظام

المحاسبة العمومية الحالي؟

3- ما هي متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي

بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة أولية على الإشكالية المطروحة يمكن تقديم أو صياغة الفرضيات التالية:

-الفرضية الأولى:

• H0 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتبني معايير المحاسبة الدولية في تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر.

• H1 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتبني معايير المحاسبة الدولية في تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر.

-الفرضية الثانية:

• H0 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لواقع تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي من منظور واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي .

• H1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لواقع تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي من منظور واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي .

-الفرضية الثالثة:

• H0 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي .

• H1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي .

أهمية الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لمعرفة استراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، بغرض الحصول على تقارير مالية متسقة تساعد أصحاب القرار في اتخاذ قرارات صائبة في الوقت المحدد ، لأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض وإعداد البيانات المالية الفعلية من مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم مجال الإنفاق العمومي ، إضافة إلى بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة، والتي يتم على أساسها اتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط القرار العام . وبالتالي تكمن الأهمية العلمية لهذه الدراسة من خلال النقاط التالية:

- تساهم في تغطية النقص الملحوظ في مجال المحاسبة العمومية بالمقارنة مع المحاسبة المالية.
- الربط بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي والمتغيرات البيئية والعوامل النظامية.
- تساهم في وضع استراتيجية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.
- الرغبة في تحقيق الشفافية والمصداقية في تسيير المعاملات المالية الدولية.
- محاولة فهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي والنتائج المترتبة عنها.
- أهمية الدراسة بالنسبة للباحث من خلال إثراء المعارف النظرية والتطبيقية في موضوع استراتيجية اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

أهداف الدراسة:

يعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي من المواضيع المهمة، وذلك لما يمثله من تطور في مجال علم المحاسبة ومدى مواكبته للتطورات الحديثة التي شهدتها مهنة المحاسبة العمومية على المستوى العالمي، وبالتالي تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية في تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.
- تحليل ودراسة بعض المفاهيم الأساسية المرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تعتبر ذات أثر كبير على إنجاز إدارة القطاع العمومي من خلال الانتقال إلى أساس الاستحقاق.
- الوقوف على أهم العوامل والدوافع التي تشجع على اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.
- التعرف على العراقيل والمحددات المتصلة التي قد تحول دون تطبيق هذه المعايير.
- التعرف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومدى اتجاه هذا النظام نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وتحديد أهمية تلك المعايير في تحديث وعصرنة نظام المحاسبة العمومية.
- معرفة الأهداف المرجوة من اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي بالنسبة للمؤسسات العمومية كالشفافية، المصدقية، الفعالية للمعلومات المالية العمومية وتعزيز المساءلة العامة.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: اهتمت الدراسة بتوضيح استراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من وجهة نظر المختصين في مجال القطاع المالي، وكذا من خلال دراسة المشاريع القائمة على مستوى الوزارة المالية والمتمثلة خاصة في مشروع عصرنه محاسبة الدولة الذي بدأ سنة 2006 ولا يزال قائما لحد الآن.
- الحدود الزمنية : تمثلت الحدود الزمنية في الفترة الممتدة من 1995 إلى غاية 2023 .

أسباب اختيار الموضوع:

إن أسباب اختيار هذا الموضوع يرجع بالدرجة الأولى إلى عوامل موضوعية وأخرى ذاتية يمكن تلخيصها فيما يلي:

أسباب موضوعية:

- توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS آفاق سنة 2024.
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.
- النقص المطروح في البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية.
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص.

أسباب ذاتية:

- الرغبة في التعرف أكثر على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي وإسهاماتها في تحقيق الشفافية وتعزيز المسائلة العامة.

- نقص الدراسات التي مست إصلاحات نظام المحاسبة العمومية مقارنة بنظيرتها المالية.

منهجية وأدوات البحث:

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال عرض أهم الاديات المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، إذ يعد المنهج الوصفي الأنسب في جمع المعلومات المقننة والتعاريف الضرورية.

كما إعتمدنا على المنهج التحليلي بهدف تحليل وتفسير إتجاهات الفكر المحاسبي فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من خلال مسح شامل للدراسات السابقة التي تناولت هذه المعايير. أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي تم الاعتماد على النهج الاستقرائي الذي يركز على الأساليب الإحصائية القياسية لمعالجة أداة الدراسة والتي من شأنها قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لآراء المستجوبين.

دراسات السابقة:

- دراسة (Chan,2006) بعنوان :

(in Developing Countries IPSAS and Government Accounting Reform)

تطرت هذه الدراسة إلى عرض "أهمية القدرة المؤسسية في القطاع العام في الدول النامية"¹ لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية طموحة وهو ما يجعل من الضرورة على الحكومة أن تقوم بالإصلاح المحاسبي الحكومي. لقد قاد هذه الفكرة بعض المقرضين والمتبرعين الداخليين والخارجيين من أجل تبني IPSAS في الدول النامية لضمان تحقيق الضبط المالي (أن تكون التقارير المالية صحيحة ومتناسقة وكاملة ودقيقة).

• دراسة (Benito & al ,2007) بعنوان : " توافق أنظمة المعلومة المالية الحكومية : دور

المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"²

(The Harmonization of Government Financial Information Systems: The Role of The IPSASs).

جاءت هذه الدراسة لتحقيق هدفين: الأول إظهار مدى تبني أو عدم تبني (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام : IPSAS) من طرف الحكومات المحلية والمركزية لمجموعة من الدول، وثانياً تحليل مستوى التقارب في تبني هذه المعايير بين تلك الدول.

¹ Chan, James L, **IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries**, University of Illinois at Chicago , USA , 2006.

² Benito B, Brusca I. and Montesinos V, **The Harmonization of Government Financial Information Systems: The Role of The IPSASs**, International Review of Administrative Sciences 73(2), 2007, pp323-350.

• دراسة الجزراوي وصالح (2012) بعنوان " معايير المحاسبة الحكومية، وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"¹: حيث هدفت هذه الأخيرة إلى بيان دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية للقطاع العام في تطوير النظام المحاسبي في العراق، وخلصت الدراسة إلى أن إتباع المعايير المحاسبية للقطاع العام، وإعداد القوائم المالية تعمل بموجبها على تحقيق المصدقية ومساعدة صناع القرار الاقتصادي والمالي على تعزيز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تشكيل لجنة من المهنيين والأكاديميين في مهنة المحاسبة لدراسة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتحديد ما يلاءم البيئة العراقية .

• دراسة (Bellanca & Vandernot, 2012) بعنوان " تقييم البيئة المحاسبية في بلجيكا"²

(Belgian Public Accounting: Evolution and Compliance with IPSAS)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم البيئة المحاسبية في بلجيكا بالتركيز على ثلاث معايير محاسبة دولية القطاع العام لمعرفة مدى تقبل البيئة المحاسبية في بلجيكا لها وتقييم فوائد الإصلاح المحاسبي في بلجيكا لعام 2003. ولفهم حقيقة الموقف المحاسبي المالي قامت هذه الدراسة بتحليل مدى التزام البيئة المحاسبية في بلجيكا بثلاث معايير محاسبية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وهي ذات الأرقام: 1(اعداد القوائم المالية)، و6 (القوائم المالية الموحدة والمستقلة)، و22 (الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع العام الحكومي).

¹ الجزراوي ، إبراهيم محمد علي ، صالح وعبد الهادي سليمان ، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد2، العدد،20123، ص 143-162.

² Bellanca S and Vandernoot J, Belgian Public Accounting : **Evolution and Compliance with IPSAS**, International Atlantic Economic Society, vol 19 , 2012, pp79-81 .

• دراسة شلال زهير 2014 ، وهي أطروحة الدكتوراه بعنوان " إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " ¹: وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أطر النظرية التي تحكم المحاسبة العمومية الحديثة ، وعلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق لإجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية الدولية وفق نظام المحاسبة الخزينة العمومية القائمة على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة ، وعن بداية تحول المحاسبة العمومية الجزائرية من مبدأ "محاسبة الصندوق" إلى مبدأ الاستحقاق" وذلك في إطار الإصلاح المحاسبي 1995 .

• أما بخصوص دراسة (Mhaka 2014) بعنوان " هل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وسيلة مضمونة لجودة التقارير المالية الحكومية؟²

تحليل مقارنة لهيئة التقرير على أساس المحاسبة النقدية والتقرير على أساس الاستحقاق في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل منفعة وتكاليف تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الزيمبابوي ، ومقارنة أساس المحاسبة النقدية المطبقة في الحكومة الزيمبابوية بأساس الاستحقاق المقترح في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد خلصت الدراسة إلى أن اعتماد هذه المعايير يساعد على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية، كما تساعد هذه الأخيرة في إدارة كل من الدين المحلي والخارجي ، وتحسين قدرات المانحين في البلاد وتشجيع معايير الشفافية والقابلية للمقارنة.

¹ شلال زهير ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه ، تخصص تسيير المنظمات ، كلية العلوم الإقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، الجزائر ، 2013-2014.

² Mhaka C, "IPSAS, A Guaranteed Way of Quality Government Financial Reporting? A Comparative Analysis of the Existing Cash Accounting and IPSAS Based Accounting Reporting", International Journal of Financial Economics , 3 (3),2014,pp 134-141.

• أما دراسة (Mussari.2014) بعنوان " توحيد المحاسبة في القطاع العام في جميع أنحاء أوروبا

"¹.

حيث هدفت الدراسة إلى تنسيق النظم المحاسبية في القطاع العام في أوروبا، على افتراض أن التفوق لأساس الاستحقاق وأن المعايير الأوروبية مستوحاة أصلاً من المعايير الدولية للقطاع العام، والعمل على اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بغرض التوحيد والتنسيق، مما لها من تأثير قوي على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام في نهاية المطاف، سيكون إجباري على جميع دول الاتحاد الأوروبي.

• دراسة (Ijeoma & Oghoghomeh, 2014) بعنوان : " أثر المعايير المحاسبية في

القطاع العام على موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية في الوحدات الحكومية بنيجيريا"²

(Adoption of International Public-Sector Accounting Standards in Expectations, Benefits and Challenges) Nigeria:

قامت هذه الدراسة باختبار التوقعات والمنافع والتحديات التي يمكن أن تنشأ عن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في نيجيريا. وهدفت إلى بيان أثر التبني لهذه المعايير على مستوى المسائلة والشفافية في القطاع العام في نيجيريا، والتحقق من مقدار مساهمة التبني لتلك المعايير في تحسين قابلية المعلومات المحاسبية الحكومية للمقارنة مع الممارسات المحاسبية الدولية.

¹ Mussari R, "EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe", Journal of Accounting Economic and Law , 4 (3),2014,pp 299-312.

² Ijeoma N B, Oghoghomeh T , **Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Nigeria: Expectations, Benefits and Challenges**, Journal of Investement and Management,3(1), 2014 , pp 21-29.

- دراسة (Cardoso & al, 2014) بعنوان: "إصلاح المالي في البرازيل وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"¹

(Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption).

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل النتائج المتعلقة بالإصلاح المالي في البرازيل والتي حسب رأي الباحثين تأثر بمرحلتين: الأولى مرحلة تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، والثانية مرحلة التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- دراسة (Alshujairi, M, 2014) بعنوان: "إصلاح نظام المحاسبة الحكومية وتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في العراق"²

(Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار الحاجة من أجل إصلاح النظام المحاسبي الحكومي في العراق كدولة نامية، من خلال تبني أساس الاستحقاق المحاسبي المطبق في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وقد حاول الباحث البحث في أسباب ومتطلبات التطبيق لتلك المعايير، اكتشاف التحديات التي قد تواجه الإدارة

¹ Cardoso R , Aquino A and Pigatto J , **Brazilian Governmental Accounting reforms : IPSAS and Accrual Accounting Adoption** , 2014.

² Mohammed Huweish Allawi Alshujairi, **Government Accounting system reform and Adoption of IPSAS in Iraq** , Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 2014.

المالية العامة في العراق، ومناقشة العوامل الداعمة التي قد تساعد الإدارة المالية العامة في تبني أساس الاستحقاق المستخدم في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

• دراسة (مغني نادية 2017)، وهي أطروحة دكتوراه بعنوان "دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS" ¹: حيث هدفت هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية بناء تصور متكامل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تمليه أدبيات الفكر المحاسبي المعاصر، من خلال التطرق لنظام المحاسبة العمومية الحالي وتبيان مظاهر الخلل فيه سواء فيما تعلق بمدونة حسابات الخزينة ومسار تنفيذ العمليات المالية أو الميزانية العامة للدولة و الرقابة على الأموال العمومية ، وتوصلت لضرورة إصلاح المحاسبة العمومية بما يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام . وأوصت بضرورة بذل المزيد من المجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة لتنفيذ مشروع الإصلاح بالاستناد للممارسات المحاسبية الدولية، وبما يراعي خصائص البيئة الجزائرية.

• دراسة (جابي أمينة هناء 2019)، وهي أطروحة دكتوراه بعنوان "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر" ²: حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني واعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من خلال التعريف بالمحاسبة العمومية في الجزائر من

¹ نادية مغني ، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، تخصص : إدارة أعمال ، جامعة 3، 2013-2017.

² جابي أمينة هناء ، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر ، 2018-2019.

مختلف جوانبها، وكذا التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وكيفية صياغتها، ومدى رواج استعمالها على المستوى الدولي، وكيف يمكن استغلال هذا النموذج في إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية.

خطة البحث:

للإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، حيث يتداول كل فصل مجموعة من المباحث المختلفة بما يخدم سياق البحث وجزئياته .

ففي الفصل الأول تم التطرق إلى "الإطار النظري للمحاسبة العمومية"، حيث خصص المبحث الأول منه إلى مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية، أما المبحث الثاني تم فيه عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من خلال ضبط أهم المفاهيم المتعلقة بهذه المعايير، أما بخصوص المبحث الثالث تم التركيز فيه على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بإعتباره الهيئة الوحيدة المخول له بإصدار ووضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

أما بالنسبة للفصل الثاني خصص إلى دراسة "واقع نظام المحاسبة العمومية"، من خلال تناولنا في المبحث الأول التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية، بينما سنخصص المبحث الثاني والثالث على التوالي إلى تشخيص التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية والإطار المحاسبي للدولة (مدونة حسابات الميزانية).

أما بخصوص الفصل الثالث الذي عنون ب: "نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي" حيث تضمن هذا الأخير في حيثياته إلى مشروع إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية، فضلا عن تناوله المخطط المحاسبي الجديد للدولة، بما يتوافق مع

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وصولاً إلى الإستراتيجية المراد إعتماؤها من طرف الدولة الجزائرية في تطبيقها لهذه المعايير.

في حين تم تخصيص الفصل الرابع والأخير إلى "دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة" بإعتبارها المسؤولة عن عملية تحديث وعصرنة محاسبة الدولة هذا من جهة، والمعنية الأولى بعملية وضع إستراتيجية إعتما م معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من جهة أخرى.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة

العمومية

تمهيد

تحتل المحاسبة الحكومية في الآونة الأخيرة مكانة هامة في حياة المجتمعات المعاصرة، بحيث تلعب دورا أساسيا في الحياة المالية للدول وفي صياغة السياسات المالية وتنفيذها للمساهمة في تفعيل دور الإدارة المالية العامة للدولة، كما تبرز أهميتها في خدمة الجهاز الإداري الحكومي أو السياسي للدولة.

أظهرت أهمية المحاسبة الحكومية في الوقت الحاضر استجابة للتغيرات التي تمر بها المجتمعات وذلك لزيادة نطاق الخدمات والأعمال التي تقدمها الحكومة الآن، حيث اكتسبت التقارير والقوائم المالية دورا حيويا في عملية التخطيط الاقتصادي والرقابة على العمليات المالية الحكومية وتقييمها من جهات معنية، الأمر الذي يجسد دور السياسات المالية والإدارية والاقتصادية، حيث أصبحت السياسات المالية أكثر حرصا في السعي للاستقرار الاقتصادي نتيجة لما تعكسه المحاسبة الحكومية باعتبارها نظام هام يوفر المعلومات لقياس الإيرادات والنفقات ومدى فعاليتها.

ونظرا لارتباط المحاسبة الحكومية بالقوانين والتشريعات واللوائح المالية المعمول بها، وهو ما يتطلب ضرورة أن يتلاءم ويتوافق نظام المحاسبة الحكومية معها، ذلك لتفعيل دورها ونوع المعلومات المطلوبة لتفي، بحاجات الإدارة العليا، ولتواكب التطورات الحديثة التي لها انعكاساتها على سيرورة الإدارة المالية، والأنماط المتغيرة لإدارة الإنفاق العام، خاصة في قطاع التنمية والقطاع الاجتماعي.

وقد اتسع دور الدولة في كافة المجالات بهدف التحكم في مستوى اقتصادي، لتحقيق تنمية اقتصادية متوازنة للاقتصاد القومي وتحقيق الاستخدام الرشيد للموارد العمومية، وتوفير العمالة الكاملة وفقا للدخل القومي، بما يحقق العدالة الاجتماعية والرفاهية العامة لجميع أفراد المجتمع.

فالتطور الذي تشهده المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (غير الربحي) في الآونة الأخيرة، والتي أصبحت من خلاله ملزمة على مواكبة التطورات العصرية في علم الإدارة ومتابعة المستجدات في حياة الإدارة الحديثة، لذلك أصبح من الواجب على مسيري الإدارة العامة تطبيق أسس النظرية الحديثة للمالية العمومية والقيام بدراسة علمية معاصرة لإعداد الموازنة العامة وتطبيق النماذج الحديثة. وبالتالي فإننا نرى من الضروري

الاعتماد على نظام محاسبي سليم، من خلال الإصلاحات التي تقوم بها الدولة من أجل توحيد اللغة المحاسبية للمحاسبة العمومية بين الدول، بما يتوافق ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

وعلى هذا الأساس سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى ضبط أهم المفاهيم المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية وكذا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، من خلال تناولنا للمباحث التالية:

✓ المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

✓ المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

✓ المبحث الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

من خلال هذا المبحث ستحاول تقديم عرض خاص حول المفاهيم العامة للمحاسبة العمومية، فضلا عن ذلك سنقوم بتحديد أهداف وخصائص نظام المحاسبة العمومية، وفي الأخير سيتم إجراء مقارنة ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

من أجل تكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية، لمختلف المنشآت غير الهادفة للربح، التي تقوم بها المحاسبة العمومية، كان لا بد من ضرورة تكييف الإطار التقني مع متطلبات تطبيق الإطار القانوني.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

لا بد للمتطلع على حيثيات هذا الفرع أن يتعرف على ماهية المحاسبة العمومية وذلك من خلال مجموعة من التعاريف التالية:

المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك.¹

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

أما في تعريف آخر عرفت أيضا بأنها هي مجموعة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية

¹ إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2003، ص 35.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 5.

أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل، والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية.¹

كما نجد أنه قد ورد في دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة، وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة.²

ونستنتج مما سبق ذكره من التعريفات السابقة، أن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات، وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وتقديم التقارير المالية الحكومية الناتجة عن نشاط وحدات القطاع العمومي المختلفة.

الفرع الثاني: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة العمومية، حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود، التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة ما إذا كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في تعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك.³

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني، إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها، وذلك وفقا لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990م المتعلق

¹ محمد العزيز أبو رمان ، نظرية المحاسبة الحكومية ، مكتبة الأنجلو المصرية ، 1982 ، ص 8.

² رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، ط2، دار المسيرة، عمان، الأردن، ص14.

³ حسام أبو علي الحجواي ، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ، دار الحامد ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص 19.

بالمحاسبة العمومية، والذي يضع قيودا قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة، وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات.

كما يحدد هذا القانون إلتزامات ومسؤوليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخزينة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى القوانين والتنظيمات المتعلقة بضبط وتقنين إجراءات صرف المال العام، وإبرام الصفقات العمومية وتحصيل الإيرادات.¹

وبالتالي يعتبر المحاسب في المحاسبة العمومية ملزما باحترام متطلبات النصوص التشريعية المعمول بها في مجال تداول المال العام، لكونه معرض للعقوبات المنصوص عليها قانونا في حالة عدم احترامها، إضافة لكونه مسؤول أمام هيئات الرقابة عن المال العام.

الفرع الثالث: الإطار التقني للمحاسبة العمومية

يعتبر الإطار التقني للمحاسبة العمومية مجموعة من التعليمات والتنظيمات الخاصة بتصنيف الحسابات، كما يعتبر من تقنيات التسجيل والقيود المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية وفقا للمخطط المحاسبي للخزينة العمومية، وهذا من أجل التحقق من مدى شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها للقوانين والتنظيمات السارية، فضلا عن ذلك تعمل هذه المحاسبة على توفير الاحصائيات والبيانات اللازمة حول المركز المالي للدولة بهدف اتخاذ القرارات الصائبة وتقديم معلومات ذات مصداقية عن الوضعية المالية للخزينة.²

ومن هذا المنطلق تعتبر التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية، المرجع الأساسي لدليل الحسابات الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر لقيود المعاملات المالية للدولة.

¹ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص 06.

الفرع الرابع: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام، وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وفي هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:

- التحقق من احترام تشخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات، وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه، للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.

- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة، ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.¹

- إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها، والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.²

من خلال العناصر التي سبق ذكرها يتبين لنا أن المحاسبة العمومية تعمل بشكل أو آخر على توفير المعطيات والبيانات اللازمة حتى يتسنى إتخاذ القرارات ومتابعة أداء الوحدات العمومية.

¹ محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 328.

² محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 22.

إضافة إلى ذلك، يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما:¹

أ- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح الكامل عن المركز المالي، ونتائج العمليات للأموال

ومجموع حسابات الوحدة الحكومية، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

وبناء على ما سبق ذكره، يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام

المحاسبي في خمس مجموعات نسردها:²

أولا- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: ويقصد بها الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيآت الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة والتي يمكن أن تأخذ الأشكال على المنوال الآتي:

- المسائلة المالية لتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصداقية التقارير المالية، ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة.

- المسائلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير المال العام دون إسراف، والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية.

- المسائلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها.

¹ National Council on Governmental Accounting, **Governmental accounting and Financial Reporting**, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada , Chicago,1980,p08.

² إسماعيل حسين احمر، مرجع سبق ذكره، ص 37.

ثانيا - توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة: يجب على نظام المحاسبة أن يوفر آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام ترخيص السلطة التشريعية، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة.¹

ثالثا- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار: وذلك عن طريق توفير تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات، من أجل اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء، وتحقق الاقتصاد والرشادة في تسيير المال العام.

رابعا- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية: وذلك بهدف توفير بيانات مالية ذات مصداقية حول نتائج نشاطات الوحدات الحكومية وإدراجها في المحاسبة الوطنية.

خامسا- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي: وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام، عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية.²

إضافة إلى هذه الأهداف، هناك من يركز على أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم حتى يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال والمعاملات، وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية والتقييم، بحيث يفصح عن النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات، وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.³

بعد ذكر مختلف الأهداف المتعلقة بالمحاسبة العمومية، ولغرض تحقيق الغاية المرجوة من هذه الاهداف، يجب العمل على توفير المتطلبات المساعدة على تطبيقها والعوامل اللازمة لإنجاحها.

¹إسماعيل حسين احمر، مرجع سبق ذكره، ص 37.

²قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 51.

³عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 27.

الفرع الخامس: الخصائص المميزة للمحاسبة العمومية

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن تلك الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح، إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما تخدم إجراءاته لتحقيق الأهداف الرقابية والإدارية، التي تضمن المحافظة على الأموال العامة، عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

ويرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء، وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية:

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.

- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.

- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال. وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.

- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.

- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.

- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.¹

- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.

- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.²

من خلال ما ذكر آنفاً، يتبين لنا أن المحاسبة العمومية تتميز بخصائص متعددة، تجعلها تقوم بدور المنوط بها على أحسن وجه، خاصة اتجاه الأطراف ذات العلاقة بصفة عامة والهيئات العمومية بصفة خاصة.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

من خلال هذا المطلب سنتناول بشيء من الدقة أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية غير الهادفة للربح، والمحاسبة المالية القائمة على تحقيق الأرباح، فضلاً عن الاختلافات والفروقات بينهما.

الفرع الأول: أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

1- طريقة القيد المزدوج: يستخدم كلا النوعين هذه الطريقة التي تقوم على أساس أن كل عملية تجارية ذات قيمة مالية تؤثر على طرفين إحداهما مدين والآخر دائن، وتساعد هذه الطريقة على التأكد من صحة القيود المحاسبية وتوازنها في السجلات وسهولة تحضير الحسابات الختامية والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

¹ United Nations, **Government Accounting and Budget Execution** , Department of **Economic Affairs**, New York, 1952,p 04.

² United Nations, **Government Accounting and Budget Execution** , Department of **Economic Affairs**,op.cit, p 04.

2- الفترة المحاسبية: يقوم كلا النوعين على أساس سنوية المحاسبة، واستقلال السنوات المالية، بحيث يتم إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حدة.

3- وحدة القياس النقدي: يعتمد كلا النوعين على استخدام الوحدة النقدية كوسيلة عامة لإثبات قيمة الصفات المالية مع ثبات قيمة وحدة النقود بغض النظر عن قدرتها الشرائية التي تتأثر بالتضخم والانكماش وما إلى ذلك.¹

4- الاستمرارية: يعتمد كلا النوعين على فرضية الاستمرارية، ومن هنا يتم تقويم معظم الأصول على أساس التكلفة التاريخية، وليس على أساس القيم السوقية.

5- النظام المحاسبي: يستخدم كلا النوعين نفس عناصر النظام المحاسبي، وهي مجموعة المستندات، السجلات، الدفاتر المختلفة، التقارير الدورية والقوائم المالية التي يجب إعدادها وفق المعايير التالية:

- الملائمة وتتوقف على قدرة البيانات على التأثير في اتخاذ القرارات بالإضافة إلى توفيرها في الوقت المناسب.
- المصدقية ويقصد بالمصدقية مدى الثقة بها ومدى قدرتها على توضيح ودقة قياس الأحداث وبيان أثرها على النتائج المالية.

- الحياد ويعني أن تعكس البيانات أوجه النشاط الحقيقي، وأن تكون كاملة وواضحة.

- المقارنة وتعني قدرة البيانات على توفير المؤشرات لإجراء المقارنات بين الأنشطة المختلفة من سنة لأخرى.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

أهم العناصر التي تميز المحاسبة العمومية عن نظيرتها المالية:²

¹ رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26 .

² محمد مسعي، المحاسبة العمومية، طبعة ثانية منقحة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 19-20.

1- الطبيعة القانونية: قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية، كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي. أما قواعد المحاسبة المالية فإنها _ قبل كل شيء _ عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية، التي تركزت في الواقع مع مرور الزمن، ووجدت قبولاً عاماً من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا الترميم المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.

2- الأسس النظرية: يؤدي اختلاف طبيعة وتركيب وحدات القطاع العام مقارنة مع القطاع التجاري إلى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع.

3- إعداد الموازنات: فالموازنة العامة للدولة تحتوي على بيانات تقديرية للإيرادات والمصروفات، بينما ميزانية المؤسسة التجارية تحتوي على بيانات فعلية عن مركزها المالي.

4- تكوين المخصصات والاحتياطات: تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي العمومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقاً للإيرادات المتوفرة، وعلى هذا الأساس لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عند ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، فتقوم الحكمة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهة.

5- لا يتم حساب اهتلاك الأصول: لا تطبق المحاسبة العمومية الاهتلاكات على الأصول ولا تمسك لها قيود في الدفاتر المحاسبية، حيث يتم إثبات الاستثمارات في سجلات إحصائية، حيث يتم تخصيص اعتمادات مالية في الميزانية من أجل اقتناء الأصول الثابتة، والتي لا تستعمل بالضرورة من أجل تحقيق إيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية. وبالتالي لا مجال لتطبيق الاهتلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض استبدال الأصول الثابتة خاصة في نظم المحاسبة العمومية القائمة على الأساس النقدي.

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

7- الجرد والتسويات الجردية: تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جردية في نهاية السنة المالية، أما في نطاق محاسبة الوحدات العمومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفات فليس هناك ضرورة لعمل التسويات الجردية لعدم الحاجة إليها أصلا، ولكن الأمر يتطلب ضرورة التحقق من الموجودات العمومية وسلامتها بصفة دورية وعدم إهمالها أو تبديلها، ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة.

الفرع الثالث: الفرق بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية¹

المحاسبة الحكومية	المحاسبة المالية
1- تعتمد على نظرية الأموال المخصصة	1- تعتمد على أساس نظرية الشخصية المعنوية
2- تعتمد على التشريعات والنظم والتعليمات المالية، وتكون المصدر الرئيسي للأسس وإجراءات وقواعد المحاسبة الحكومية إضافة إلى ما تصدره الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية.	2- تعتمد على ما تصدره المجامع العلمية والمهنية من معايير وتوجيهات لصياغة المعايير والمبادئ واجبة التنفيذ.
3- هدفها فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات	3- هدفها تحقيق فائض يوزع على المساهمين فيها،

¹ نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الحكومية ، دار صفاء ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 15.

<p>إضافة إلى احتجاز جزء منه للمحافظة على رأس المال المستثمر.</p>	<p>الدولة ومصروفاتها في حدود الاعتمادات المخصصة لها وفقا للموازنة العامة للدولة.</p>
<p>4- وجود علاقة سببية بين النفقات والإيرادات فيتم إعداد الموازنة بتقدير الموارد المتوقع الحصول عليها وتحديد النفقات اللازمة لتحقيق هذه الموارد، وتقتصر وظيفة الموازنة على الاستخدام الداخلي في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.</p>	<p>4- عدم وجود علاقة سببية بين النفقات والإيرادات، فمصدر إيرادات الدولة القوانين وأساس النفقات هي الخدمات التي تلزم الدول بتأديتها، ويتم إعدادها بتقدير النفقات ثم تدبير الموارد اللازمة لتغطيتها والعلاقة بين الإيرادات والنفقات تقتصر على الناحية</p>
<p>5- يتبع أساس الاستحقاق دون النظر إلى واقعة التحصيل أو الصرف لذا تجري تسويات الجرد في نهاية كل سنة، لتحديد ما يخص الفترة الزمنية المحاسبية من مصروفات وإيرادات للحصول على ما يخصها من نتائج.</p>	<p>التمويلية فقط، فالإيرادات هي مصدر النفقات وليس العكس.</p> <p>5- يتبع الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل في بعض الحالات.</p>
<p>6- تفرق بين الإيرادات الرأسمالية والجارية وكذلك بين النفقات الإيرادية والرأسمالية.</p>	<p>6- لا تفرق بين الإيرادات الرأسمالية والجارية ولا بين النفقات الإيرادية والرأسمالية.</p>
<p>7- الهدف هو معرفة الربح أو الخسارة التي تخص الفترة الزمنية المحاسبية (سنة عادة)، لذا يتم توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي للوصول إلى صافي الربح الحقيقي (العادل) وهذا ما يسمى الاهتلاك.</p>	<p>7- الهدف ليس قياس الربح أو الخسارة، لذا لا تقوم بحساب الإهلاك على الأصول الثابتة ولا تظهر حسابات خاصة بالأصول الثابتة أصلا، لأنها تعتبر نفقات تخص السنة المالية التي أشتريت بها .</p>
<p>8- لا تكون المخصصات والاحتياطات اللازمة</p>	<p>8- لا تكون المخصصات والاحتياطات اللازمة</p>

<p>8- تكون المخصصات والاحتياطات وفقا لقاعدة الحيطة والحذر بهدف المحافظة على رأس المال.</p> <p>9- لا تطبق مبدأ عمومية الإيرادات والنفقات لاستقلالية الوحدة الاقتصادية.</p> <p>10- تم الاهتمام بها منذ القدم ووضعت لها سياسات محاسبية ومعايير محاسبية متعددة.¹</p>	<p>لمقابلة الخسائر المحتملة أو المتوقعة لأن الحكومة تواجهها عند حدوثها.</p> <p>9- تطبق مبدأ عمومية الإيرادات والنفقات.</p> <p>10- تم الاهتمام بوضع سياسات محاسبية منذ عهد قريب من قبل بعض المنظمات الدولية مثل:</p> <p>أ- اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية تأسست عام 1934.</p> <p>ب- مجلس معايير محاسبة التكاليف تأسس عام 1970.</p> <p>ج- مكتب المحاسب العام تأسس عام 1972.</p> <p>د- مجلس معايير المحاسبة الحكومية تأسس عام 1984.</p> <p>هـ- اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية تأسست عام 1986.</p>
---	--

كما صرح المجمع الأمريكي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية الذي أسهم في صياغة العديد من السياسات المحاسبية في الوحدات الحكومية المحلية، بإصدار المعايير الأمريكية خصوصا دليل المحاسبين والمراجعين الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين والمدققين في الوحدات الحكومية،

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-16.

وبيان مفاهيم المعيار رقم 4 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والمعيار رقم 1 ويتمثل في أهداف التقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح.

من خلال القراءة الأولية من الجدول، يمكن القول أن المحاسبة التجارية القائمة وفق أساس الاستحقاق، وهو الاتجاه السائد للعديد من الدول التي ترغب في تحقيق الشفافية وتعزيز المسائلة العامة، وهذا ما يعزى إلى المحاسبة العمومية التي تبقى حبيسة أدرج الأساس النقدي الذي يتسم بالجمود والتعقيد. وحتى يتسنى للمحاسبة العمومية تجنب عيوب الأساس النقدي، ما عليها إلا الاستفادة من مزايا المحاسبة التجارية، وبالتالي تقريب ممارسات المحاسبة العمومية من الممارسات المحاسبية للقطاع الخاص.

المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

إن تطبيق المحاسبة العمومية يعتبر مجالها محدودا قانونا، لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بالإنفاق والتحصيل للأموال العمومية المتداولة عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

الفرع الأول: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

يمكن القول بصفة عامة أنه يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهومي الربح أو الخسارة، حيث يكون تمويل نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة¹

ومن خلال هذا الرأي يمكن أن نستنتج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة، فهي بالتالي تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية، حيث تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو

¹ عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص

بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي، من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها.¹

أما بخصوص الجزائر فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقاً لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي نصت على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية:

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، ومجلس المحاسبة.
- العمليات المالية للميزانية الملحققة.
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات).
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبالتالي ما يمكن استخلاصه من مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام، التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

الفرع الثاني: الفئات المعنية بالمعلومات الخاصة بالمحاسبة العمومية

إن نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات يختص في الرقابة وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديم التقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بتلك البيانات. وفي هذا السياق فإن تحقيق الإبلاغ المالي مرهون بربط وتكييف أهداف القوائم والتقارير المالية العمومية وتوجيهها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها، ومن أهم الدراسات في هذا

¹ لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص 35.

المجال ، يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوساي¹ والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل (165) دولة ، حيث بلغ عدد الدول المستجيبة للاستبيان (93) دولة وفقا لهذه الدراسة ، إضافة إلى الدراسة رقم (01) للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية² حيث يعرض الجدول التالي مقارنة للفئات المعنية بالبيانات والتقارير المالية الحكومية .

الجدول رقم 01: مقارنة للفئات المعنية بالبيانات والتقارير المالية الحكومية

قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الإنتوساي	قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين
السياسيون ، المنتخبون ، الموظفون	السلطة التشريعية والهيئات الحكومية الأخرى
المانحون	المواطنون
الاقتصاديون	المستثمرون ، الدائنون
المحللون السياسيون ومجموعات المصالح الخاصة (ويقصد بهم المحللين الذين يعملون في منظمات ذات اهتمامات معينة مثل اتحاد العمال،	الحكومات الأخرى والهيئات الدولية ، المقرضين

¹ International Organization of Supreme Audit Institutions , Committee on Accounting Standards, **Accounting Standards Framework**, Washington DC, 1995,p10.

² International Federation of Accountants , Public Sector Committee, **study N° 01,Financial reporting by national novernment**, IFAC, New York,1991,pp 1-2.

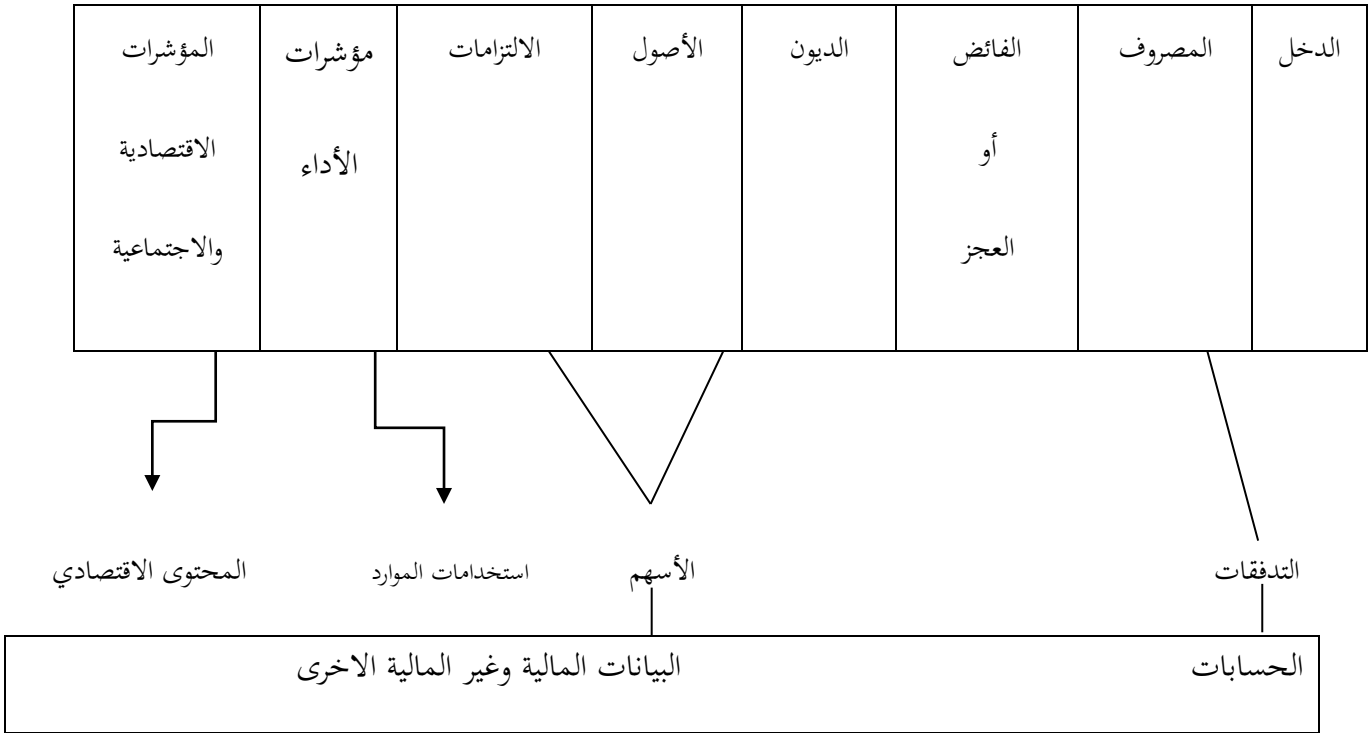
المستهلكين..... (الخ)	
أجهزة الإعلام	المحللون الاقتصاديون والماليون
	مدراء وصناع السياسة الداخلية

المصدر: اعتمادا على معطيات الدراسات المذكورة أعلاه.

وعلى هذا الاساس، فإن جودة وفعالية القوائم وتقارير المالية الحكومية مرتبطة بصفة مباشرة بمدى تلبية حاجيات ونوعية الابلاغ المالي للفئات المستخدمة لها، بحيث تختلف خصائص واحتياجات المعلومات من فئة إلى أخرى والشكل الموالي يبين بنية هرمية للمعلومات المالية الحكومية.

الشكل رقم 01 بنية المعلومات الحكومية.





المصدر: أ. بريكماند، ترجمة حسن عبد الرحمن باخص وآخرون، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة، الرياض، ص 205.

ما يمكن ملاحظته من خلال الشكل أعلاه، أن المواطن جاء في القمة الهرمية لمستخدمي البيانات الحكومية، وعليه فإن نظام المحاسبة الحكومية فعال، يجب أن يوفر معلومات تتصف بالموثوقية والمصدقية، حيث يستطيع من خلالها المواطنون تشكيل وجهة نظرهم حول مستوى أداء الحكومة.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

من خلال هذا المبحث سنقوم بعرض المفاهيم العامة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.

المطلب الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

" في ظل عولمة الاقتصاد العالمي وامتداد الشركات الوطنية، ووجود مراكز وفروع في بلدان مختلفة التي أظهرت الحاجة إلى معايير تتجاوز حدود المعايير الوطنية"¹ وبالتالي العمل على إدراج محاسبة عالمية دولية على غرار المحاسبة الوطنية، حتى يكون اقتصاد متطور وشامل لجميع الدول. من خلال الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالمياً عن طريق إقرار الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة، والحديث عن قضايا الصالح العام التي تركز فيها الخبرات المهنية على قدرة كبيرة من الأهمية.² وهذا يدل على إعطاء أولوية وأهمية كبيرة للقطاع العمومي على القطاع الخاص لتحقيق توافق الخبرات المهنية وتقارب الأفكار. وأمام تطور وتعقيد حجم النشاطات الحكومية، الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، لكونها تستخدم طرق ومبادئ مختلفة لإنتاج هذه البيانات وتفسيرها لأغراض التقييم والمقارنة، مما تسبب في ظهور مشاكل عديدة في عملية الرقابة في حالة حدوث النزاعات المالية والقانونية، مما أدى إلى عولمة المحاسبة وظهور جمعيات إقليمية ودولية متخصصة في مجال المحاسبة، تشجع على إيجاد قاعدة للتوافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية، من أجل الخروج بمعايير لتوحيد المبادئ والأصول المحاسبية تكون مقبولة على المستوى الدولي.

وفي هذا الإطار، أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة إلى إيجاد إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العمومي، من أجل تحسين الثقة في نوعية وموثوقية تقديم التقارير والبيانات المالية. حيث تم منح مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سلطة إصدار معايير دولية في المحاسبة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع قبولها دولياً.

إن فكرة التوحيد والتوافق المحاسبي المطروحة في كلا القطاعين العام والخاص كانت وجهة الاهتمام لعديد من الدول، غير أن المحاسبة في القطاع الخاص نالت النصيب الأوفر من هذا الاهتمام، لكن في الآونة الأخيرة تزايدت النظرة نسبياً للقطاع العمومي لتشمل المحاسبة العمومية المطبقة على وحدات القطاع العام.

¹ العبد الله رياض جاسم، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، المؤتمر العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان الأردن، 199م، ص6.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، الجزء الأول، الطبعة 2010، ص 13.

فالتوافق المحاسبي الدولي للقطاع العام يعتبر من الضروريات الأساسية لتطوير الأنظمة المحاسبية والابتعاد عن كل المشاكل التي تواجه الطرق المحاسبية المختلفة في جميع أنحاء العالم. وبالتالي تم إعداد معايير محاسبية دولية، لتكون مرجعا محاسبيا واحدا وثابتا، باعتبارها بمثابة لغة مشتركة، وفي هذا السياق يقول PIGE و PAPER: بما أنه هناك لغة مشتركة فإنه من الممكن الاستماع والفهم¹، ومن شأن هذه المعايير تعزيز مهنة المحاسبة العمومية على الصعيد العالمي، حتى تسمح لمختلف المستخدمين من مراقبة أنشطة الوحدات في الزمان والمكان المناسبين، والفهم الجيد والاستماع، وبالتالي الوصول إلى اتخاذ قرارات منطقية. وهذا كله للمحافظة على المال العام وتفادي السرقة والفساد.

الفرع الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

1- نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين: لقد اعتبرت المحاسبة مهنة دولية منذ فترة طويلة، حيث كانت بداية انطلاقها بعقد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية في عام 1904، وتلاه المؤتمر الثاني في أمستردام 1922 بحضور عدد كبير من المندوبين الأجانب. وبالرغم من ذلك لم تكن هناك مبادرة مؤسسة تسعى لتوحيد ممارسات المحاسبة ومراجعة الحسابات على الصعيد العالمي، إلا في بداية الستينيات حيث تم مناقشة في مؤتمر نيويورك عام 1962 الحاجة إلى مثل هذه المعايير، وتبلورت فكرة تطوير سلطة دولية تهدف بدورها إلى مساعدة الدول النامية من أجل تطوير الممارسات المحاسبية الخاصة بها، والتي تعتبر متخلفة وفقيرة.² فكل هذا كان لتعزيز وتطوير المحاسبة الدولية وتوحيدها على معايير واحدة.

وبعد خمس سنوات، انعقد المؤتمر الدولي التاسع للمحاسبين في باريس 1967، حيث تعززت من خلاله هذه الفكرة، واستحضر Cowan إمكانية إنشاء مكتب دولي للبحوث والمعلومات والتعاون المحاسبي، واعتبر هذه المؤسسة جد ضرورية للتقدم نحو التوافق المحاسبي الدولي. كما شاركه سنة 1967 Ross محاسب معتمد كندي نفس وجهة النظر، فحسبه، أن هناك حاجة إلى منظمة دائمة، لأن التوافق

¹ Benoit PIGE et Xavier PAPER , **Reporting financier et gouvernance des entreprises : le sens des normes IFRS** , Editions EMS ,2006,p45.

المحاسبي لا يمكن أن يكون على نحو مرضي مع مؤتمرات خماسية أي (التي تعقد كل خمس سنوات) أو حتى سنوية فقط. كما أيد رئيس المؤتمر François Maurice Richard هذه الفكرة واقترح اعتماد قرار إنشاء أمانة عامة دولية من طرف ممثلي مختلف المؤسسات المشاركة في المؤتمر. وقد لقت الفكرة معارضة من قبل ممثلي بريطانيا العظمى والولايات المتحدة الأمريكية وهولندا، لذلك تفرر تشكيل فريق عمل فقط من أجل دراسة إمكانية إنشاء الأمانة وتأجيل هذا الاقتراح للمؤتمر الدولي المقبل.¹

وفي 07 أكتوبر سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في مدينة ميونخ بألمانيا عقب المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين ، الذي تم عقده في نيويورك . ويهدف IFAC إلى خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية، من خلال إنشاء وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية ذات جودة عالية. ويتوقع من الاتحاد الدولي للمحاسبين أن يخدم الصالح العام من خلال:²

– المساهمة في وضع واعتماد وتنفيذ معايير وتوجيهات دولية ذات جودة عالية.

– المساهمة في تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة.

– تعزيز قيمة المحاسبين المهنيين.

– الحديث عن المشاكل والقضايا المحاسبية.

ولغرض تحقيق هذه الأهداف ، أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين عند تأسيسه لأربع لجان ذات مهام مختلفة:³

– لجنة ممارسة التدقيق الدولية (والتي تعرف اليوم بالمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والتأمين).

– لجنة التعليم (التي تعرف الآن بمجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي).

¹ Sébasyien ROCHER , **The Beginnig Of Intrenational Public Accounting**

Standardsetting : A Short History, sur le site : <http://www.univ-angers.fr/>

² CF : <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

³ CF : <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

__ لجنة الأخلاقيات (والتي أصبحت تعرف باسم مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين).

__ لجنة المحاسبة الإدارية (المعروفة حاليا باسم المحاسبين المهنيين في لجنة الأعمال).

2- إنشاء لجنة القطاع العام PSC (1986)¹: أنشأت هذه اللجنة سنة 1986، حيث نجد أن

فكرة التوافق الدولي للمحاسبة قد بدأت تتراد في أواخر الستينات وأوائل السبعينات، ونتيجة لذلك تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973، والتي أصبحت تعرف فيما بعد باسم IASB، حيث أصبحت أول هيئة لوضع المعايير الدولية في مجال المحاسبة المالية.

وإلى ذلك الوقت لم تكن هناك أي فكرة لإنشاء سلطة دولية محددة للقطاع العام، ولم تكن قضية توحيد دولي للمحاسبة العمومية من قبل السلطات العمومية موضع تفكير من أساسه.

بعدها جاءت فكرة الانخراط في تحسين المحاسبة العمومية، من خلال إنشاء لجنة خامسة مخصصة للقضايا المحاسبية للقطاع العام، إضافة إلى اللجان الأربعة السابقة الذكر، التي يطلق عليها (لجنة القطاع العام PSC).

والتي تعتبر أول لجنة تضع المعايير المحاسبية للقطاع العام بهدف تطوير برامج الإدارة المالية في القطاع العام وتحسين المسائلة، حيث تشمل هذه البرامج إعداد التقارير المالية والتدقيق والمحاسبة الإدارية والحوكمة.

لقد تم عقد أول اجتماع للجنة (PSC) في جانفي 1987 بلندن، وهذا لتحديد دور اللجنة واتجاه أعمالها كما تم الاتفاق على تكليف لجنة للقيام بمهمة تطوير معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي. فنطاق عمل لجنة القطاع العام لم يكن مقتصر على الجوانب المحاسبية فقط، وإنما تعدى مجالات أخرى مثل التدقيق والإبلاغ في القطاع العمومي.

كما دعا الاتحاد الدولي للمحاسبين بعض المنظمات العمومية للمشاركة في أعماله تدريجيا في غياب المبادرات العامة المنافسة. وبفضل الدعم التشغيلي والمالي للاتحاد الدولي للمحاسبين، أصبحت لجنة القطاع

¹ Sébasyien ROCHER , **The Beginnig Of Intrenational Public Accounting Standardsetting : A Short History**.op.cit.

العام في السنوات القليلة مكلفة بوضع المعايير المحاسبية للقطاع العام علنا ومعترف بها تدريجيا من قبل الدول والمنظمات الدولية.¹

الفرع الثاني : تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي:

لقد تعددت تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، حيث أن من أهم هذه التعاريف نذكر منها على الخصوص:

استنادا إلى لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية²

كما تمثل المعايير المحاسبية قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية، وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها³

"كما تعرف على أنها إطار كتابي وجهاز أو هيئة إصدار المعايير في تاريخ معين يتضمن عددا من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس أو عرض نوعية معينة من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها"⁴.

¹ Marie-Pierre Calmel , **Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national** , Politiques et management public, Vol 30/3 , 2013,p355.

² International Federation of Accountants, **Study n°13 : Governance in the Public Sector : A Governing Body Perspective**, New York, 2001,p08.

³ Helen Gernon & Gary k.Meek, **Accounting an International Perspective** .Irwin McGraw-Hill Edition, New York, 2001,P39.

⁴ محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 5 لمجلة الإدارة العامة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، 1987 ، ص ص 174-175 .

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يعرفها بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والاحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام¹ من خلال التعاريف السابقة ، نستنتج أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي هي عبارة عن قواعد عملية تستخدم من أجل توحيد الممارسات المحاسبية على مستوى العالم ، من خلال تقديم توجيهات وإرشادات عمل للمحاسبين والإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية.

الفرع الثالث: خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

تقوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي على مجموعة محددة من الخصائص، بهدف تقريب الممارسات المحاسبية للقطاع العام بالممارسات المحاسبية للقطاع الخاص، ومن أبرز أهم هذه الخصائص نذكر ما يلي:

- **منطق الأداء:** يجب على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات. وإنما تقييدها في جانب الأصول تهلك بمرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

- **الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة:** لقد تجاوزت الأحداث محاسبة الصندوق وأصبحت أشبه بمحاسبة لما قبل التاريخ، فهي لا تعبر إلا عما تم تحصيله أو ما تم إنفاقه بعيداً عما يجب تحصيله أو ما يجب إنفاقه. إن محاسبة الحقوق المثبتة ومحاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة، وكمثال على ذلك ما حدث في نيوزيلندا التي كانت تعتبر فائض الموازنة معياراً لقياس الأداء، إذ بلغ في إحدى السنوات 1 مليار دولار، وبعد المرور إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي اتضح أن الفائض يقدر بـ 100.000

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009، ص 14 .

دولار أي بعشر مرات أقل من الرقم المعلن عليه سابقا، والسبب يعود إلى كون معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، تأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف المتعلقة بالسنة المحاسبية، وليس فقط النفقات، لاسيما القروض التي تسجل كخصوم لا كأصول.

- الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية: من خلال "حسابات تتيح تحديد الإيرادات بالضبط وكذا مجال صرف أموال الدولة بدقة، هذه الحسابات تضمن شفافية أكبر للأرقام التي تقدمها الحكومة، وتعطي معلومات تتميز بالوضوح، الدقة، الحياد، الصدق والشمولية، ويمكن أيضا الحصول عليها في أي لحظة وتعكس الصورة الحقيقية للهيئة العمومية." ¹

وبالتالي فالعناصر الثلاث تشيد بضرورة التقريب بين المحاسبة العمومية التي تمثل محاسبة الدولة والمحاسبة التجارية التي تمثل المحاسبة الخاصة.

الفرع الرابع: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

إن الغاية المرجوة من اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي هو تحقيق الأهداف التالية: ²

- 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، بحيث يكرس حق الدائن العمومي، لتعطي قراءة أوضح للمالية الدولية.

¹ عبد السميع روينه، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011، ص 343.

² <http://www.ifac.org>. Consulter le 02/11/2021 (18h).

- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية.

- تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

- تطبيق منطوق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وتقييدها في جانب الأصول تهتلك بمرور الزمن. وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

كما هناك أهداف أخرى تتجلى من خلال:

- **تعزيز الشفافية والمساءلة:** يمكن القول أن الشفافية تمثل دافعاً رئيسياً للحكومات لاعتماد (IPSAS) فقد ذكر بريان كوين، مدير البنك الدولي "أن الأبحاث أظهرت أن البلدان الأكثر شفافية تتمتع بتصنيفات ائتمانية أفضل وتحسين الانضباط المالي وانخفاض تكاليف الاقتراض."¹ أي أنه يشيد إلى أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع العمومي وزيادة القدرة على تقديم معلومات صحيحة عن المورد والديون والإيرادات التي تعزز التواصل، كما روح الاتحاد الدولي للمحاسبين بشكل مستمر للحاجة إلى تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العمومي،² وما مدى الخطر الذي يمثله في حالة غياب الشفافية والمساءلة على أسواق رأس المال والاستقرار المالي العالمي. وزيادة مستوى العمل على هذا العنصر والنزاهة في الوحدات الحكومية.

- **الاتساق والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية لوحدات القطاع العمومي:** تتجسد في إحدى فوائد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في زيادة الاتساق والقابلية للمقارنة بين وحدات القطاع العمومي داخل الدولة لنفس وحدات الدولة من فترة لأخرى، وفي نفس الوقت زيادة الاتساق والقابلية للمقارنة بين الدول التي

¹ Monari, Nelia K, **The Effect of Adoption of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting In The Public Sector In Kenya** Master of Business Administration, university of –NAIROBI–November available at <http://erepository.uonbi.ac.ke>, 2015.

² حسنين أحمد سعيد قطب، تقييم جودة المعايير المحاسبية، دراسة تحليلية مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 2، 2003، ص ص 129-173.

تتبنى نفس المعايير، وذلك من خلال زيادة القابلية للمقارنة ويمكن أن تستخدم كأداة من قبل المنتدبين في الدول الديمقراطية عند تقييم أداء الحكومة التابعة إلى أحزاب سياسية عند كل انتخاب.

- **تجنب الدوافع السياسية الناتجة عن رغبة القائمين:** على واضعي السياسات المحاسبية في القطاع العمومي من تفصيل معايير تناسب تحقيق أهداف سياسية معينة.

- **اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي في الدول الناشئة والنامية:** يمكن أن يوفر ذلك خدمة كبيرة للدول التي لم تقم بعد بتطوير معايير خاصة بها. إذ أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يوفر على هذه الدول الوقت والتكاليف اللازمة لتطوير مثل هذه المعايير. كما قد لا تتوفر عند هذه الدول الخبرات والكفاءات البشرية من أجل القيام بإعداد معايير خاصة بها.

- **تقييم الأداء:** تساعد المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين قياس الأداء المالي للكيان العام وتوفير معلومات أكثر شفافية عن استدامة الحكومة، وفي نفس الوقت تساعد المستويات الحكومية العليا على اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدات التنظيمية من حيث المسائل حول كافة الموارد الخاصة بالوحدة. كما تقوم بتقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة، واتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بعملية تزويد الوحدة بالموارد وكيفية قيام الوحدة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية. وكذا تقييم مدى كفاءة إدارة الوحدة من ناحية التكاليف والخدمات والفاعلية حيال الإنجاز.

- **تحسين القدرة على قياس التكاليف وإدارة الالتزامات :**

هذا الهدف يشير إلى أن اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق سيكون له أثر كبير في تحسين القدرة على قياس التكلفة، والذي يؤدي بدوره إلى قرارات أفضل لتخصيص الموارد والأداء العام. ففي محاسبة الاستحقاق يتحسن التصور للتكلفة من خلال اعتماد تكلفة كاملة على أساس الاستحقاق، تشمل جميع التكاليف الدورية والرأسمالية، بما في ذلك الاستهلاك¹ فإعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق يساهم في

¹ Monari Nelia k , **The Effect of Adoption of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting In The Public Sector In Kenya Master of Business Administration**, op.cit.p50.

رصد الديون والالتزامات الحكومية نظرا لآثارها الاقتصادية الحقيقية ، على سبيل المثال (كانت أزمة الديون السيادية والعواقب التي يتم الشعور بها في جميع أنحاء العالم). مما دفع المؤسسات المالية العالمية والمستثمرون في الديون الحكومية، ووكالات التصنيف الائتماني لرصد المواقف المالية للحكومات بشكل كاف إلى طلب على إطار أفضل للمسائلة والإفصاح للقطاع العمومي (بما في ذلك التزامات الحكومات على المدى الطويل مثل التزامات التقاعد)، كما نرى أن الالتزامات الطارئة أمرا ضروري لتقييم الآثار الاقتصادية الحقيقية للإدارة المالية في القطاع العام. وذلك لتشجيع قادة الحكومات على اتخاذ قرارات تركز على استدامة طويلة الأجل للعمليات الحكومية.

- **تحسين إدارة الأصول:** إن تسجيل الأصول الثابتة في البيانات المالية الحكومية له تأثير كبير على قابلية القياس على البيانات المالية الحكومية، وعلى أساس الاستحقاق أجرت المحاسبة تغييرا في الطريقة التي يتم بها حساب الأصول، خاصة الأصول طويلة الأجل ، فبعد أن كانت الأصول المحاسبية هي التي يتم شراءها وحسابها عندما يتم الدفع نقدا. مما يعني أن الأصول الثقافية والبيئية لم يتم احتسابها، إضافة إلى ذلك لم ينتج عن ممارسة حساب الأصول أي مخصص للإهلاك أو الإهلاك في علم السجلات المالية. مما يجعل من المستحيل تحديد قيمة الأصول، وكذا وجود مثل هذه الأصول. ويعطي للوحدة الكفاءة والفرصة لإظهار مدى نجاحها في إدارة مواردها والإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم، وكذلك تمثل الإيرادات والمصروفات عنصرا أساسيا في المحاسبة على أساس الاستحقاق.

الفرع الخامس: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

من المزايا التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، للدول التي تسعى لتطبيقها هي:¹

- مواكبة متطلبات العولمة.

- تلبية المتطلبات القانونية.

¹ خالد جمال جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية - (IPSAS- IAS) IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة ، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ، ص ص 7- 8.

- الولوج إلى الأسواق المالية الدولية.

- زيادة جودة المعلومات المالية.

- زيادة مستوى التنسيق والاتساق العالميين.

- التخلص من عيوب الأساس النقدي.

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي أسبابها، والعوامل الرئيسية التي تعرقل اعتمادها في الجزائر

تشكل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ومتطلبات تطبيقها، حجر الأساس للعمل المحاسبي في مؤسسات القطاع العمومي.

فمتطلبات اعتماد وتبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، يستوجب من مختلف الدول بصفة عامة، والجزائر بصفة خاصة توفير مجموعة من المتطلبات والشروط المساعدة على إنجاح هذه المعايير. لأن البيئة الجزائرية الحالية، غير جاهزة لاعتماد وتطبيق هذه المعايير في الوقت الراهن.

الفرع الأول: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

من أهم متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، يمكن ذكر بالخصوص ما يلي:¹

أ- إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبة العمومية من أوجه قصور مختلفة الجوانب (عدم إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة، طريقة تقييم حسابات المدونة، عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية...)، لذلك وجب على الدولة وزارة المالية إيجاد نظام محاسبي جديد، وهذا من خلال إصدار مخطط محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد المخطط المحاسبي للدولة.

¹ خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016، ص ص 106-107.

ب- تغيير أساس القياس المحاسبي: "إن اعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، جعل هذا الأخير لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، أما من جهة أخرى توجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي"¹. بحيث تجدر 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.²

ج- تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، وتنتج 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 والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.³

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

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين، بخصوص اعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين.

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² خبيطي خضير، مونه يونس، مرجع سبق ذكره، ص 106.

³ مرجع نفسه، ص 106.

هـ - **الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات:** إن تطبيق معايير محاسبة الدولية للقطاع العام، لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، والسلطة التنفيذية...) لأن اعتماد هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يستوجب توفير اعتمادات مالية كبيرة، وكفاءات عالية من أجل إنجاحه.

و - **اعتماد تقنيات وتكنولوجيات حديثة في المؤسسات العمومية:** من أجل تسهيل عملية التوافق مع معايير محاسبة الدولية للقطاع العمومي، يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز، فيما يتعلق بالعمل المحاسبي، ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة، مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

وعليه يمكن الإشارة، إلى أن متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، يجب أن تراعي متطلبات وخصائص البيئة المحلية، والممارسات المحاسبية والميزانية للبلدان.

الفرع الثاني: أسباب تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

من أهم أسباب إنتقال نحو اعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نذكر ما يلي:¹

- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة.
- المساهمة في إصدار وتطوير وتطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية ووضع أدلة لازمة لتطبيقها.
- تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية.
- تطوير مهنة المحاسبة بشكل عام، ومواكبة التطور والتحديث في معرفة المحاسبة العامة، والممارسات المحاسبية في القطاع العمومي.
- العمل على تقديم إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

¹ خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره، ص 07.

- بيان التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.
- تقديم الأسس المحاسبية للإثبات.
- التعريف بواقع تطبيق معايير المحاسبة الحكومية عالمياً وإقليمياً.
- الاعتبارات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الحكومية.
- مقارنة بين المدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية وفق معايير.

الفرع الثالث: العوامل الرئيسية التي تعرقل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

رغم أهميتها في تطوير المحاسبة العمومية، إلا أنه توجد عدة عوامل تعرقل عملية اعتمادها، والتي نذكر فيما يلي أهمها:¹

أ- **النظرة الوطنية:** قد تكون النظرة الوطنية، من العوامل الرئيسية التي يتحصن من ورائها الذين سيفقدون امتيازاتهم عند اعتماد وتبني أفكار منظمة ودول أخرى.

وفي المجال المحاسبي قد ترى الدول النامية، أن معايير محاسبة الدولية للقطاع العمومي لم تراعي أوضاعها وظروفها، وأنها تلبى احتياجات الدول المتقدمة من جهة، ومن جهة أخرى متحيزة النظرة إلى الدول الكبرى.

ب- **النظم القانونية:** اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي بناء على المدخل التشريعي يستدعي إجراء تعديلات جوهرية على الكثير من تشريعات الدولة المعنية، وقوانين أخرى لها صلة بذلك، وبالتالي فإن أغلب الدول لا تريد هذه التغييرات الكثيرة، والتي قد تولد لها اضطرابات في السير الحسن لاقتصادها، أو أن تلجأ إلى فرض عمل مزدوج على شركائها.

¹ أمين لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 377-378.

ج- ضعف الهيئات المحاسبية المهنية: في كثير من الدول لا توجد هيئات محاسبية مهنية، وإن وجدت فالكثير منها غير فعال، لأن مهمة هذه الهيئات في الأصل هو ترقية العمل المحاسبي، وضعفها أو عدم استقلاليتها الكافية يجعلها رهينة التوجهات الحكومية، وبالتالي عوض أن تكون عامل تحفيز ومساعدة تصبح عائقاً في وجه التطور المحاسبي وفي وجه التوافق المحاسبي الدولي.¹

د- القصور في الالتزام بالتنفيذ: ما يميز لجنة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، أن لها الصفة الدولية في الإصدار، لكنها لا تملك السلطة أو القوة للتنفيذ، لذلك فاعتماد هذه المعايير وتطبيقها تُرك للحكومات والهيئات المحاسبية المهنية المحلية.

هـ- الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول: تعتبر المحاسبة قبل كل شيء من العلوم الاجتماعية، وبالتالي فهي تدرس نشاطات المجتمع، وهذا الأخير يتأثر في القيام بهذه النشاطات سواء بعوامل بيئية، اجتماعية، دينية، وبالتالي فلجنة المعايير لا بد أن تأخذ مثل هذه الأمور بعين الاعتبار.

و- اختلاف نقاط البدء: عند التفكير في التوافق الدولي يجب الأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول المختلفة في المجال المحاسبي بصفة عامة، وفي مجال استعمال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي بصفة خاصة. لأن الدول التي لها نظام محاسبي متطور يسهل معها استعمال هذه المعايير، والدول التي لها أصلاً معايير موضوعة من طرف هيئات مهنية أو منظمات عمومية وغيرها، يسهل معها استعمال المعايير الدولية أكثر من الدول التي فيها معايير محاسبية موضوعة من طرف الحكومة.

ح- الخلافات بين المنظمات الدولية: مهما يكن، فإن التوافق المحاسبي الدولي لا بد أن تتدخل فيه المنظمات الدولية المختلفة، والتي لها علاقة بالاقتصاد أو الأموال أو التنمية. وبطبيعة الحال يمكن أن تختلف نظرة كل منظمة إلى هذا التوافق انطلاقاً من نظرتها إلى الهدف من المعلومة المحاسبية والمالية، فالأمم المتحدة مثلاً لا تنظر إلى الإفصاح المحاسبي كما تنظر إليه الدول النامية، النظرة الحكومية.

¹ أمين لطفي ، مرجع سبق ذكره، ص ص 377-378.

كما يمكن الإشارة إلى أن هناك عراقيل أخرى، تقف حاجزا في وجه تطبيق واعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وهي تكاليف عالية لا ترغب معظم الدول النامية في تحملها.¹

وتتمثل تكاليف اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيما يلي:

أ- **تكاليف بدء التحول:** وهي تكاليف تحدث مرة واحدة وتنتج من جلب متخصصين واستشاريين في تطبيق IPSAS - عقد الندوات والمؤتمرات - تكاليف الحصول على إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، نظير حقوق الملكية الفكرية. فعلى سبيل المثال (جعل الاعتماد على الاستشاريين الدوليين في جزر فيجي) لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي أكثر تكلفة مع نفقات السفر والإقامة.²

ب- **تكاليف تعديل النظم:** عند بدء تطبيق IPSAS، يتعين على وحدات القطاع العام تعديل النظم والسياسات المحاسبية والإجراءات، وقد يتطلب إعادة صياغة وتصميم النظم والسياسات المحاسبية قبل بدء العام المالي الأولي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

ج- **تكاليف التعليم والتدريب:** وهي تكاليف تعليم وتدريب العاملين في النظام المالي في وحدات القطاع العمومي. وكذلك العاملين في الأجهزة الرقابية على الأنظمة المالية الحكومية.

د- **تكاليف إعادة التعاقد:** تحدث هذه التكاليف مرة واحدة عند بدء تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، فهناك العديد من العقود والقرارات الحكومية والقوائم السعرية، التي تم صياغتها واتخاذها في

¹ Salia, Hussein and Atuilik, Williams Abayaawien, **Impact of IPSAS Adoption on Transparency and Accountability in Managing Public Funds in Developing Countries**, **Evidence From Liberia**, Journal of Accounting and Taxation, 2019.

² Magalhães, Fabio and Augusta Ferreira & Carlos Santos, NBCASP e IPSAS :” **UMA Anàlise Do Processor De Convergencia Brasilia Sob a Otica Do Accrual Basis Accounting** “, 2013, available at: <http://www.researchgate.net>

الماضي بناءً على قواعد النظام المحاسبي الحكومي المحلي، فعلى سبيل المثال القوائم المالية لشركات المنافع العامة الحكومية مثل الكهرباء والغاز، تستخدم في القرارات الحكومية الصادرة من طرف الهيئات الحكومية المشرفة على هذه الشركات، كما تتحدد على ضوءها التسعيرة، لهذا قد يتطلب الأمر تغيير هذه السياسة.

هـ- تكاليف الدورية: وهي التكاليف التي تتحملها الدولة بصفة دورية بعد اعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، مثل تكاليف متابعة الإصدارات والتعديلات التي يجريها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وتكاليف إصدار الإرشادات والتفسيرات وتكاليف التدريب الدورية.¹

من خلال ما سبق ذكره، وحتى يكون هناك شروط لنجاح هذه المتطلبات في مختلف الدول، لا بد من العمل على إزاحة المعوقات وخاصة المعوقات المرتبطة بالتكاليف والوقت.

المطلب الثالث: عرض بعض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB إلى غاية 2018 أربعون معياراً وفقاً لأساس الاستحقاق، إضافة إلى معيار واحد وفقاً للأساس النقدي، هذه المعايير تتضمن أحكاماً بشأن متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، عن المعاملات والأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام.

الفرع الأول: المعايير الخاصة بإعداد التقارير وعرض البيانات المالية، وكذا المعايير الخاصة بالإفصاح

يهدف المعيار المحاسبي إلى توضيح المفاهيم الأساسية للمحاسبة، وتحديد الطريقة الصحيحة للتعامل مع المعاملات المحاسبية.

أولاً: المعايير الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية: من خلال هذا العنصر سنتطرق إلى المعايير الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية، والتي تهدف إلى عرض مخرجات نظام المحاسبة العمومية .

¹ أبو الخير، مدثر طه، المحاسبة الدولية في ظل معايير التقرير المالي الدولي IFRS، مكتبة كلية التجارة، جامعة طنطا، بدون ناشر، 2014.

أ- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم(1): عرض القوائم المالية

ويقال في هذا الصدد أنه يجب أن تبين القوائم المالية القيمة العادلة للمركز المالي، والأداء المالي الفعلي والتدفقات النقدية الحقيقية للوحدات الاقتصادية الحكومية، وفق معايير المحاسبة الحكومية الدولية، وعلى الوحدات الحكومية التي تعد قوائمها المالية وفق معايير المحاسبة الحكومية الدولية للإفصاح عن الحقيقة. ولا يجوز ذلك إلا إذا طبقت فعلا كافة هذه المعايير، وفي حال الاختلاف يجب الإفصاح عن ذلك، كما يجب أن يتم إعداد القوائم المالية بشكل يتم الإفصاح فيه عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية¹

كما يجب الإشارة أن هذا المعيار يوضح الطريقة التي على أساسها يمكن عرض المعلومات من خلال القوائم المالية المتاحة كي تحقق الأهداف التي نشأت من أجلها،² وتضم هذه القوائم العناصر التالية:

- قائمة المركز المالي الذي يحدد مجموع أصول وخصوم الدولة وتقييم الوضعية المالية الحقيقية لحسابات الدولة .

- قائمة النتيجة والتي تحدد الفرق بين مجموع الإيرادات المحصلة والنفقات المنفذة.

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية التي توضح أثر التغيرات الخاصة لتقييم وإعادة تقييم الأصول والتغيرات في النتيجة.

¹ خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح ، ط1، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2009، ص 165.

² يوسف السعيد أحمد ، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 2016 ، ص 112.

- قائمة التدفقات النقدية والتي تحدد حركة الأموال الداخلة والخارجة نتيجة الأنشطة العادية، الاستثمارية والمالية.

- قائمة الملحق الذي يعطي التفسيرات والإيضاحات حول السياسات المحاسبية المتبعة والتي تؤثر على قرارات المستخدمين.

من خلال ما سبق ذكره، فإن عرض معايير الخاصة بالقوائم المالية يساهم بشكل كبير في توفير الاحتياجات الضرورية واللازمة من معلومات إلى مختلف الأطراف ذات العلاقة.

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده.¹

الهدف: بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة، بهدف المقارنة بين البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة، أو مع منشأة أخرى بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، وبين الاعتبارات الخاصة بعرض البيانات والإرشادات حول هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتواها.

النطاق:

- يطبق في عرض كافة البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

- تتضمن البيانات المالية للأغراض العامة البيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن مستند عام آخر مثل التقرير السنوي، ولا يطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية المختصرة.

- يطبق بشكل مكافئ على جميع المنشآت سواء كانت بحاجة إلى بيانات مالية موحدة أو منفصلة.

- يطبق على جميع منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية (وهي المؤسسات التي تملك الخصائص التالية: صلاحية التعاقد باسمها، السلطة المالية والتشغيلية للقيام بالأعمال، تباع السلع والخدمات مقابل ربح، تستطيع تسيير أعمالها دون الاعتماد على تمويل الحكومي، تسيطر عليها منشأة قطاع عام.)

¹ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، ديلويت في الشرق الأوسط، النسخة الثانية، 1926، ص 08.

وهدف من البيانات المالية للأغراض العامة هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة، فهي مرتبطة بأهداف التقارير المالية المفيدة لعملية اتخاذ القرار، بالإضافة إلى الدور التنبؤي حول مستوى الموارد المطلوبة للعمليات المستمرة والمخاطر المتعلقة بها. كما يجب أن توفر البيانات المالية معلومات حول المنشأة لتحقيق أهداف البيانات فيما يخص: الأصول والالتزامات وصافي الأصول والإيراد والمصاريف والتغيرات في صافي الأصول والتدفقات النقدية.

ب- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (02) قائمة التدفقات النقدية

وهذا المعيار يقدم توضيح عما يسمى التدفق النقدي الذي يختص بالأموار المالية من خلال أنه يبين قائمة التدفق النقدي للتدفقات النقدية، خلال الفترة المعنية مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية¹.

كما يركز هذا المعيار على معالجة التغيرات الناتجة عن حركة الأموال الداخلة والخارجة، وهذا من خلال تقسيمها إلى تدفقات ناتجة عن الأنشطة التشغيلية، والتدفقات الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية من خلال الإيرادات الناتجة عن استغلال ممتلكات الدولة، كما يتم عرض المعلومات المرتبطة بالأنشطة التمويلية من خلال العمليات التمويلية².

يوضح معيار التدفقات النقدية كيفية التحصيل الفعلي للموارد من خلال مقارنة الإيرادات الواجب تحصيلها بالإيرادات المحققة فعلا، من خلال ذلك يمكن اعتبار قائمة التدفق النقدي أحد هذه القوائم المالية، التي ينص عليها عرض القوائم المالية.

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 166.

² IFAC, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement** , volume 1 ,2015, p 223.

تاريخ النفاذ : الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2001 أو بعده.¹

الهدف: طلب تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد، والنقد المعادل لمنشأة تابعه للقطاع العام عن طريق بيان تدفق نقدي بين التدفقات النقدية، خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية ويحدد بيان التدفقات النقدية مصادر التدفقات النقدية والبنود التي أنفق عليها ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقرير.

النطاق: إن المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، يجب أن تعد بيانا للتدفقات النقدية وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب تقديمه عند عرض البيانات المالية لكل فترة يتم عرض البيانات المالية لها.

وتعتبر المعلومات حول التدفقات النقدية مفيدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة في تقييم التدفقات لها. وتقييم الامتثال للقوانين والأنظمة واتخاذ القرارات حول تقديم موارد للمنشأة أو الدخول في معاملات مع منشأة أخرى، بالإضافة إلى التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية للمنشأة وقدرتها على توليد التدفقات النقدية في المستقبل، وتمويل التغيرات التي قد تطرأ على طبيعة الأنشطة التي تمارسها المنشأة.

ويطبق هذا المعيار على كافة منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية. كما يجب أن يبلغ بيان التدفق النقدي عن التدفقات النقدية، خلال الفترة المصنفة حسب الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية.

ج- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم(03) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء :

وهنا يذكر بالأخذ بعين الاعتبار جميع البنود المتعلقة بالإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة لتحديد الفائض أو العجز الخاص بها، إلا إذا كانت معايير المحاسبة الحكومية تجيز خلاف ذلك، حيث يتم اعتبار جميع بنود الإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة سواء كانت هذه النشاطات بنودا عادية أو بنودا غير عادية.¹

¹ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة ، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

كما يقوم هذا المعيار بالمعالجة المحاسبية عند التغير في السياسات والتغير في التقديرات والأخطاء المحاسبية.²

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده.³

الهدف: هو فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات والتقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء، بالإضافة إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة.

النطاق: يجب على المنشأة التي تعد البيانات المالية وتعرضها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي . تطبيق هذا المعيار في عرض الفائض أو العجز في الأنشطة العادية والبند غير العادية في بيان الأداء المالي، وفي محاسبة التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء والتغيرات الأساسية في السياسات المحاسبية.

كما تحدث المعيار حول مجموعة من المفاهيم المرتبطة بالسياسات من حيث التعريف وأسس التطبيق لها، مثل التغير في التقدير المحاسبي والتطبيق بأثر رجعي، وأخطاء الفترات السابقة وإعادة العرض بأثر رجعي والأهمية النسبية.

الإفصاح: تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، وإذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير ممكن، وتقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

ثانيا: المعايير الخاصة بالإفصاح

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 166.

² IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1, new York , USA , December 2015.

³ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة ، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

من خلال هذا المعيار سوف نتناول المعيار رقم (20) من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشأن الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، والمعيار رقم (22) من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشأن الإفصاح عن المعلومات المالية عن القطاع ذات الغرض العام.

أ- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (20) والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:

على جميع الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق، تطبيق هذا المعيار في عملية الإفصاح عن البيانات المالية حول الأطراف ذات العلاقة، وعمليات تبادل معينة بين هذه الأطراف، ويعطي الاهتمام إلى جوهر تلك العلاقة التبادلية وليس لمجرد شكلها القانوني.¹

كما يقوم هذا المعيار بالبحث عن متطلبات الإفصاح بين الأطراف ذات العلاقة وإفصاح عن المعلومات حول عملية التبادل، وتسهيل فهم أفضل حول الأداء والمركز المالي.²

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2004 أو بعده.³

الهدف: ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة والعمليات، التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة، هذه المعلومات تطلب لأغراض المسائلة ولتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقرير.

النطاق: يطبق في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعلاقات مع الأطراف ذات الصلة والعمليات التي تتم معهم.

أهم المصطلحات والتعريفات المستخدمة: الطرف ذو العلاقة التأثير الهام، الأفراد المقربين.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 173.

² IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1,2015, op.cit,p105.

³ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

حدد المعيار أعضاء العائلة المقربين، موظفي الإدارة الرئيسيين ورواتبهم، سلطة التصويت.

الإفصاح: عن معلومات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة (طبيعتها، نوعها، عناصرها) والسيطرة.

بالنسبة لمعاملات الأطراف ذات العلاقة، يتطلب الإفصاح عن طبيعة العلاقة بين أنواع العمليات التي حدثت ، وعناصر العمليات اللازمة لتوضيح أهمية هذه المعاملات ، بالنسبة لعملياتها وكفايتها لتمكنها من تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات مناسبة وموثوقة لأغراض صنع القرار والمسائلة .

ب- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم(22) الإفصاح عن لمعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يقوم هذا المعيار بالإفصاح عن المعلومات من أجل تعزيز الشفافية وتوفير فهم أفضل لإعداد القوائم المالية.¹

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في أبريل 2009 أو بعده.²

الهدف: تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما ، من شفافية التقارير المالية، وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة، وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1,2015, op.cit,p107.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة ، مرجع سبق ذكره ، ص 33.

النطاق: الحكومة التي تعد وتعرض بيانات مالية، وفق أساس الاستحقاق وتفصح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي وفق متطلبات هذا المعيار.

تطرق المعيار إلى الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، ومتطلبات إعداد التقارير حول القطاعات، وتعريف القطاع الحكومي العام وقطاع الشركات المالية العامة.

الإفصاح: الإفصاح حول السياسات المحاسبية المستخدمة، الأصول والالتزامات حسب الفئة، صافي الأصول، الإيرادات والمصاريف، الفائض أو العجز، التدفقات النقدية.

الفرع الثاني: المعايير الخاصة بمعالجة الأصول، الخصوم والأدوات المالية

من خلال هذا الفرع سنتطرق إلى المعايير الخاصة بمعالجة الأصول الملموسة وغير ملموسة، بالإضافة إلى المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم والأدوات المالية.

أولاً: المعايير الخاصة بمعالجة الأصول

تكمن أهمية هذه المعايير، في أنها تفصل في متطلبات المحاسبة، عن الأصول طويلة الأجل والمعاملات ذات السلطة والإبلاغ عنها وكذا الأصول الجارية.

1- الأصول غير الجارية:

أ- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (05) تكاليف الاقتراض:

يتطلب هذا المعيار الاعتراف فوراً بكلفة الاقتراض كمصروف، ولكنه يسمح كمعالجة بديلة برسمة كلفة الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أصل ما أو القيام بإنشائه، وتشمل تكاليف الاقتراض الفائدة على القرض، وتكاليف الحصول عليه وتكاليف تمويل عقود الإيجار التمويلي، وفروقات أسعار الصرف.¹

إضافة إلى ذلك يقوم هذا المعيار بتوضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض ضمن المصروفات.²

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2001 أو بعده.³

الهدف: بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وتسجيلها كمصروف، وبيح المعيار رسمة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كمعالجة بديلة.

النطاق: يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة تكاليف الاقتراض، ويطبق على كافة منشآت القطاع العام.

تكاليف الاقتراض هي الفائدة والمصاريف التي تكبدها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال، وتشمل تكاليف الاقتراض الفائدة المصرفية، إطفاء الخصومات أو العلاوات، إطفاء تكاليف الاقتراض، نفقات التمويل، وفروقات الصرف الناشئة عن الاقتراض بالعملة الأجنبية، وقد وضع المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والاعتراف بها، والمعالجة البديلة وبدء الرسمة وتعليقها أو إيقافها.

الإفصاح: يجب أن يكون عن السياسات المحاسبية المتبعة لتكاليف الاقتراض ومبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة ومعدل الرسمة.

ب- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (16) العقارات الاستثمارية:

يتعامل هذا المعيار مع محاسبة ملكية الاستثمارات، ما عدا ملكية الاستثمارات في ظل عقود الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي، ولا يتعامل هذا المعيار مع الأمور التي تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 167.

² IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1,2015, op.cit,p107.

³ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الحكومي العام رقم 13: الإيجارات التي تشمل تصنيف الإيجار، كإيجار تمويلي أو إيجار تشغيلي، والاعتراف بإيرادات ملكية الاستثمارات.

هذا المعيار تمثلت مهمته في شرح المعالجة المحاسبية للتبittات والإفصاحات المرتبطة بها، ماعدا التبittات الخاصة بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي.¹

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في يناير 2008 أو بعده.²

الهدف: وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية، ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق: كما باقي المعايير يطبق على منشآت القطاع العام، التي تعد وتعرض بياناتها المالية، بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي في محاسبة العقارات الاستثمارية، يتطرق هذا المعيار للقياس في البيانات المالية لمستأجر العقارات الاستثمارية المحتفظ بها، بموجب عقد إيجار تمويلي والقياس على البيانات المالية لمؤجر العقارات الاستثمارية، والمؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي، ويستثني المعالجات المحاسبية التي تم التطرق لها في المعيار رقم 13 عقود الإيجار، كما تطرق المعيار لمجموعة من المصطلحات والمفاهيم المستخدمة في المعيار مثل: القيمة المسجلة، التكلفة، الممتلكات التي يشغلها المالك وغيرها، وأعطى أمثلة عليها، وطرق المعالجة المحاسبية لها، وبين متى يتم الاعتراف بالعقارات كأصل وكيفية قياسها والسياسات المحاسبية المستخدمة، وارتباط ذلك بنموذج القيمة العادلة وطرق تحديدها.

الإفصاح: يجب على المنشأة الإفصاح عن نموذج القيمة العادلة المستخدمة أو نموذج التكلفة أو كليهما الأساليب والافتراضات التي تم استخدامها لتحديد القيمة العادلة للعقارات، القيم الواردة في بيان الأداء المالي وحجم القيود على الاعترافات إن وجدت والالتزامات التعاقدية.

ج- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (17) الممتلكات والمنشآت والمعدات

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1, 2015,op.cit,p109.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

يطبق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات، بما فيها المعدات العسكرية المتخصصة وأصول البنية التحتية، ولا يطبق هذا المعيار على الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية وحقوق التعدين، واستكشاف واستخراج المعادن كالبترول والغاز الطبيعي والمصادر الطبيعية غير المتجددة.

إضافة إلى ما سبق ذكره، يقوم هذا المعيار بوصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمعدات والمصانع، في الاعتراف، وتحديد قيمته ونفقات الإهلاك والإفصاح عنها.¹

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده.²

الهدف: تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات، فيما يخص مبادئ الاعتراف بالأصول والمحاسبة عليها، وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليف الإهلاك وخسائر الانخفاض في قيمتها، حتى يتمكن مستخدمي البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات، والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار.

النطاق: يطبق هذا المعيار على الممتلكات، والمصانع والمعدات بما في ذلك معدات الجيش وأصول البنية التحتية وأصول ترتيب الامتياز، ويستثني من تطبيقه عند اعتماد معالجة محاسبية مختلفة وفقاً لمعيار آخر، الأصول الموروثة أو البيولوجية وحقوق الانتفاع بالمعادن.

كما تحدث المعيار عن الأصول الموروثة ومنافعها الاقتصادية المستقبلية، وتعريف لمجموعة من المصطلحات التي تناولها المعيار، مثل المبلغ المسجل والمبلغ القابل للإهلاك، وخسارة انخفاض الأصل وغيرها، كما وضع أسس الاعتراف والقياس لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات، وقياس تكلفتها الأولية واللاحقة ومكوناتها، وكيفية إهلاكها وفتراتها والطرق المستخدمة في ذلك.

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1, 2015,op.cit,p112.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

الإفصاح: يتم الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة، وطرق الإهلاك المستخدمة ومعدلات الإهلاك، المبالغ المرحلة والإهلاك المتراكم والتسويات بين مبالغ المرحلة وفئات الممتلكات.

• المعايير الخاصة بمعالجة الأصول الجارية

أ- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 12 المخزون:

على جميع الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق تطبيق هذا المعيار في ظل نظام التكلفة التاريخية في المحاسبة عن المخزون باستثناء:¹

1- العمل تحت التنفيذ الناتج عن عقود الإنشاء، شاملا عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة.

2- الأدوات المالية.

3- المخزون من المواشي والمزروعات ومنتوجات الغابات وخامات المعادن إلى الحد الذي تقاس فيه بصافي قيمتها القابلة للتحقق بالانسجام مع الممارسات المتعارف عليها في صناعات محددة.

4- العمل تحت التنفيذ للخدمات المقدمة بدون اعتبار نقدي.

ويقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ولكن يجب أن يقاس المخزون بالكلفة أو كلفة الاستبدال الحالية، إذ تم الاحتفاظ به من أجل التوزيع بدون رسوم نقدية، أو في عملية الاستهلاك في عملية الإنتاج. ويمكن أن يشمل المخزون في القطاع العام ما يلي:

الذخائر الحربية، والمخزون القابل للاستهلاك، وأدوات الصيانة، وقطع الغيار للأدوات والمعدات، وخدمات البريد الجاهزة للبيع (مثلا الطوابع)، والعمل تحت التنفيذ ويتضمن: مواد التدريب والتعليم، وخدمات العملاء، على سبيل المثال (خدمات التدقيق)، الأرض والممتلكات المعدة للبيع.

¹خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص ص 170-171.

بالإضافة إلى ذلك يقوم هذا المعيار بوصف المعالجة المحاسبية للمخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية، وتحديد كيفية تحديد قيمة تكلفة المخزون.¹

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية في 1 يناير 2008 أو بعده.²

الهدف: وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية، والاعتراف بتكاليف الحصول عليه كأصل في الميزانية. كما يقوم أيضا بتوفير الإرشادات العملية لتحديد التكلفة والاعتراف بها لاحقا كمصرف.

النطاق: يطبق على كافة منشآت القطاع العام التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق. ولا يطبق على قياس المخزون المحتفظ به من قبل منتجي المنتجات الزراعية بعد الحصاد ومنتجات المعادن، كذلك تجار ووسطاء السلع الذين يقيمون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف.

الإفصاح: يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس المخزون وإجمالي المبالغ المسجلة للمخزون أو المرحلة أو المعكوسة والظروف التي أدت إلى ذلك.

ثانيا: المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم

من خلال هذا العنصر سنتناول المعيار رقم (19) المتعلق بالمخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، والمعيار رقم (39) المتعلق بمنافع الموظفين.

1-1 المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1, 2015,op.cit,p130.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

على جميع الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد وعرض بياناتها المالية على أساس الاستحقاق تطبيق هذا المعيار في محاسبة الاحتياطات، والأصول والالتزامات ما عدا: الالتزامات الناشئة من الأدوات المالية التي يتم إعدادها بالقيمة العادلة والالتزامات الناشئة عن عقود تنفيذها.¹

كما يقوم هذا المعيار بشرح معالجة المؤونات من خلال بعض المؤشرات التي تنتبأ بها الدولة إلى احتمال وقوعها مستقبلاً.²

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2004 أو بعده.³

الهدف: بيان معايير الاعتراف المناسبة بالمخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة وكيفية قياسها، والإفصاح بما يكفي من معلومات في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية، لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها.

النطاق: يطبق هذا المعيار على منشآت القطاع العام، التي تطبق أساس الاستحقاق فيما يخص المحاسبة عن المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة، أيضاً مخصصات إعادة الهيكلة، باستثناء تلك المخصصات والالتزامات الناشئة عن المنافع الاجتماعية، العقود القابلة للتنفيذ، عقود تأمين، ضرائب الدخل ومنافع الموظفين ما عاد نهاية الخدمة.

أهم المصطلحات: الالتزام الاستنتاجي، الالتزام القانون، الحدث الملزم، العقد المثقل بالالتزامات وغيرها، بين معناها والعلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة، ومتى يعترف بالمخصص والحدث الذي يؤدي إلى نشوء التزام وطرق القياس، والاعتراف والتقدير للنفقات، أيضاً تطرق المعيار للمخاطر وحالات عدم التأكد، والقيمة الزمنية للنقود وما يرتبط بهذه المفاهيم من عمليات.

الإفصاح: عن القيمة المرحلية، المخصصات الإضافية، المبالغ المستحقة وغير المستحقة.

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 173.

² IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1,2015, op.cit,p132.

³ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

1-2 المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (39) منافع الموظفين:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المحاسبة و الإفصاح عن "منافع الموظفين"، بما في ذلك المنافع قصيرة الأجل (الأجر والإجازات السنوية، والإجازات المرضية والمكافآت، وتقاسم الأرباح والمنافع غير النقدية) والمعاشات التقاعدية، والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والمنافع الطبية، ومنافع نهاية الخدمة وغيرها من منافع الموظفين الطويلة الأجل (إجازة الخدمة الطويلة، والعجز، والتعويض المؤجل، والعلاوات، وتقاسم الأرباح على المدى الطويل)، باستثناء المعاملات القائمة على أساس المساهمات وخطط منافع التقاعد للموظفين.¹

ويحل هذا المعيار محل المعيار رقم (25) منافع الموظفين، بدءاً من الفاتح جانفي 2018، مع تشجيع الاعتماد المبكر. وكان هذا المشروع محدود النطاق جزءاً من استراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للحفاظ على المعايير الحالية. حيث يعكس المعيار رقم (39) التعديلات التي أدخلت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لمعيارها IAS 19 "منافع الموظفين"

تاريخ النفاذ: في الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2018 أو بعده.²

الهدف: هذا المعيار يهدف إلى وضع أسس المحاسبة لمنافع الموظفين والإفصاح عنها، بما فيها المنافع قصيرة الأجل (الأجر، والإجازات السنوية والإجازات المرضية مدفوعة الأجر المكافآت، المشاركة في الأرباح، المنافع غير النقدية)، ومعاشات التقاعد، والتأمين على الحياة بعد مغادرة الخدمة، والرعاية الصحية بعد مغادرة الخدمة، ومنافع إنهاء الخدمة، وغيرها من منافع الموظفين طويلة الأجل (إجازة الخدمة الطويلة العجز، التعويضات المؤجلة، المكافآت، المشاركة في الأرباح على المدى الطويل)، باستثناء المعاملات القائمة على أساس الأسهم وخطط منافع تقاعد الموظفين.

¹ جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 98.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

النطاق: يجب على المنشأة الاعتراف بمنافع الموظفين كتكلفة في الفترة التي استفادت فيها المنشأة من خدمات الموظفين، وليس عند دفع هذه المنافع أو استحقاق دفعها .

- يجب على المنشأة الاعتراف بمنافع الموظفين قصيرة الأجل (المنافع المتوقع تسويتها بالكامل قبل مرور 12 شهرا على استفادة المنشأة من خدمات الموظف)، كمصروف في الفترة التي يقدم بها الموظف الخدمات ذات العلاقة، ويجب على المنشأة قياس التزام المنافع غير المدفوعة، (المتراكمة) بالمبلغ غير المخصص للمنافع.

- يجب على المنشأة تصنيف خطط المنافع ما بعد الخدمة و التوظيف (مثل التقاعد والرعاية الصحية) ، على أنها إما خطط مساهمة محددة أو خطط منافع محددة.

- بموجب خطط المساهمة المحددة، يعترف بالمصاريف في الفترة التي يستحق فيها دفع هذه المساهمات.

- بموجب خطط المنافع المحددة، يعترف بالالتزام (أو الأصل) في بيان المركز المالي، بما يساوي صافي:

أ- القيمة الحالية للالتزام المنفعة المحددة (القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة، لتسديد الالتزام الناتج من خدمات الموظفين في الفترات الحالية والسابقة).

ب- القيمة العادلة لأصول الخطة في نهاية فترة التقرير.

3-2-4 المعايير المتعلقة بالإيرادات والمصاريف:

1-1 المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم(09) الإيراد من المعاملات التبادلية:

على الوحدات لحكومية التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق أن تطبق هذا

المعيار في عملية محاسبة الإيرادات المتأتية من عمليات تبادل العمليات التالية:¹

أ- تأدية الخدمات.

ب- بيع السلع.

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 169.

ج- استخدام الوحدة من قبل الآخرين ، والذي يؤدي إلى الحصول على منافع حقوق امتياز أو الأرباح الموزعة.

لا يتعامل هذا المعيار مع الإيرادات المتأتية من غير عمليات التبادل وتحديدًا لا يتعامل مع الإيرادات التالية:

- عقود الإيجار التمويلي.

- الأرباح الموزعة من استثمارات تم معالجتها بطريقة حقوق الملكية.

- الأرباح المتأتية من بيع الممتلكات، والآلات والمعدات.

- أرباح عقود التأمين.

- أرباح استخراج المصادر الطبيعية (الغابات) أو التعدينية (المناجم).

كما يقوم هذا المعيار بالاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن يحقق منافع اقتصادية، وإمكانية قياسها بصورة موثوقة.¹

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2002 أو بعده.²

الهدف: بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية، ويستخدم هذا المعيار

مصطلح الإيراد الذي يشمل كلا من الإيرادات، والمكاسب بدلا من مصطلح الدخل الوارد في معايير

المحاسبة الدولية، كذلك يحدد هذا المعيار وقت الاعتراف بالإيراد عند احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية،

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1,2015, op.cit,p136.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

أو إمكانية الخدمة التي استلمتها المنشأة، أو التي يمكن أن تستلمها ويمكن قياسها بشكل موثوق. وأخيرا توفير دليل إرشاد عملي لتطبيق هذه المقاييس.

النطاق: يجب على منشآت القطاع العام تطبيق هذا المعيار في محاسبة الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية المتعلقة بتقديم الخدمات، أو بيع البضائع أو استخدام أصول المنشأة من قبل أطراف أخرى.

لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن التعاملات غير التبادلية، (مثل الضرائب المباشرة، الرسوم الجمركية، الغرامات، المنح والهبات...)، كذلك لا يتناول الإيرادات التي تعالجها المعايير الأخرى مثل اتفاقيات الإيجار، وأرباح الأسهم وأرباح بيع الممتلكات والتغيرات في القيمة العادلة للأصول وغيرها.

الإفصاح: يجب أن تفصح المنشأة عن السياسات المحاسبية التي تبنتها للاعتراف والقياس، قيمة الإيراد خلال الفترة إذا كانت كبيرة الناتج عن تقديم الخدمة، بيع البضائع، الفائدة، الإتاوات، أرباح الأسهم والتوزيعات، وقيمة الإيراد الناتج عن مبادلات البضائع والخدمات ضمن فئة الإيراد الكبير.

2-1 المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (11) عقود الإنشاء:

بسبب طبيعة النشاط في عقود الإنشاء، فإن تاريخ بدأ نشاط الإنشاء وتاريخ الانتهاء، غالبا ما يقعان في فترتين محاسبيتين مختلفتين، لذا يجب على المقاول الذي يقوم بتحضير وإعداد البيانات المالية على أساس

الاستحقاق تطبيق هذا المعيار في محاسبة عقود الإنشاء، وهذا المعيار يتم تطبيقه على جميع الوحدات الحكومية.¹

إضافة إلى ذلك يقدم هذا المعيار شرحا للمعالجة المحاسبية المتعلقة بالتكاليف والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء وكذا تحديد الترتيبات التي تصنف كعقود إنشاء وأنواعها.²

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2002 أو بعده.³

الهدف: بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف، والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء من خلال بيان أساس التصنيف للعقد وترتيباته، توفير الإرشادات وتحديد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصاريف العقد وإيرادات العقد إن وجدت.

النطاق: يطبق في محاسبة عقود الإنشاء التي تستخدم الاستحقاق المحاسبي من قبل المقاول، الذي يقدم بيانات مالية، وعلى كافة منشآت القطاع العام.

عقود الإنشاء هي ترتيب ملزم لكافة الأطراف، بهدف إنشاء أصل أو تقديم خدمة مرتبطة بإنشاء أصل، يتضمن إيراد العقد المبلغ المبدئي للإيراد المتفق عليه، التغييرات في أعمال العقد والمطالبات والدفعات المحفزة، التي قد تنتج إيرادا وممكن قياسها بشكل موثوق.

تكاليف العقد هي التكاليف المتعلقة بالعقد مباشرة، مرتبطة بنشاط العقد بشكل عام، ويمكن تخصيصها للعقد بشكل منتظم ومنطقي، وأية تكاليف أخرى يتم استيفائها من العميل بموجب العقد.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 170.

² IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1, 2015, op.cit, p136.

³ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 20.

الإفصاح: يجب الإفصاح عن مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد فترة ، الأساليب المستخدمة لتحديد إيراد العقد ومرحلة الإنجاز للعقود قيد التنفيذ، التكاليف المتكبدة والفائض المعترف به ، ومبلغ السلف المستلمة والمبالغ المحتفظ بها.

1-3- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم(23) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

يقوم هذا المعيار بوصف الاحتياجات المالية والإبلاغ عن الإيرادات الناشئة عن معاملات الصرف غير القابلة للتبادل، قياسها والإفصاح عنها¹ .

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 30 يونيو 2008 أو بعده، هناك عدد من الأحكام الانتقالية² .

الهدف: تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من المعاملات غير تبادلية ، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة.

النطاق: محاسبة الإيراد من المعاملات غير تبادلية ، ولا يطبق على عملية اندماج المنشآت ليست معاملات غير تبادلية .

أهم التعريفات في هذا المعيار والتي عرفها ووضح مفهومها: الشروط والقيود المفروضة على الأصول المنقولة، الحدث الخاضع للضريبة والتحويلات .

وضح المعيار مجموعة من المفاهيم، كالبند الاشتراطية والقيود المفروضة على الأصول ومتطلباتها، وطرق تحديدها، ومعايير الاعتراف بالالتزامات، الضرائب كمصدر للإيراد والقوانين والأنظمة المرتبطة بها، وتحديد وتحليل التدفقات الواردة للموارد من المعاملات غير التبادلية، الاعتراف بالأصول والسيطرة عليها وطرق

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1,2015, op.cit,p139.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة ، مرجع سبق ذكره، ص 35.

قياسها، الاعتراف بالإيراد وقياسها وكذلك الالتزام والمصاريف، الإعفاء من الديون، الغرامات، الهدايا والتبرعات، الخدمات العينية .

الإفصاح: مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية، الذمم المعترف بها، الالتزامات والأصول المعترف بها أو المعفاة، السياسات المحاسبية، نوع الهدايا والتبرعات والتركات وفئاتها .

1-4-المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (13) عقود الإيجار :

على جميع الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية في ظل أساس الاستحقاق، أن تطبق هذا المعيار في محاسبة عقود الإيجار ماعدا¹ :

- أ- اتفاقيات التأجير المرتبطة باستخدام المصادر الطبيعية، مثل البترول، الغاز، وحقوق التعدين.
 - ب- اتفاقيات التأجير المتعلقة مثلا بعروض الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو وحقوق الطبع وماشابه ذلك .
- كما يقوم هذا المعيار بوصف السياسات المحاسبية الملائمة ومتطلبات الإفصاح عن كل عقود التأجير التشغيلي والتمويلي² .

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده³ .

الهدف: تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين، والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية .

النطاق: يطبق على عقود الإيجار التمويلية، والتشغيلية، والاتفاقيات التي تنقل حق استخدام الأصل، ماعدا اتفاقيات الإيجار لإستعمال النفط، والغاز، المعادن، واتفاقيات الترخيص لبنود محددة، والعقارات الاستثمارية.

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 171.

² IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1,2015, op.cit,p140.

³ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

عرف المعيار مجموعة من المصطلحات، مثل الإيجار الطارئ والعمر الاقتصادي، والقيمة المتبقية المضمونة وغيرها، كما وضع الشروط والبنود المتعلقة بالعقود وتصنيفها، وأسعار الفائدة ومؤشرات تصنيف العقود والاعتراف، كما قدم المعيار مجموعة من الأمثلة على العقود، وطرق المحاسبة عليها وحساب معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار التمويلي.

3-1 المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (28) الأدوات المالية:

العرض :

مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 32 الأدوات المالية والتفسير حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة، أهم الاختلافات بينهما، اختلاف الأحكام الانتقالية المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 عن تلك المنصوص عليها، في معيار المحاسبة الدولي 32، ولا يميز بين الإيراد والدخل بينما معيار المحاسبة الدولي 32 يميز بينهما، ويكون لمصطلح الدخل معنى أوسع من الإيراد.

كما يوضح هذا المعيار المبادئ الأساسية لعرض الأدوات المالية، كالاتزامات المالية¹.

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2013 أو بعده².

الهدف: تأسيس مبادئ لتصنيف وعرض الأدوات المالية مثل الاتزامات أو صافي أصول حقوق الملكية لعملية تقيس الأصول والاتزامات المالية، من خلال الأصول المالية، الاتزامات المالية، حقوق الملكية، تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة، والخسائر والمكاسب، وأخيرا الظروف التي يجب فيها إجراء المقاصة.

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 2, 2015.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 46.

النطاق: يطبق هذا المعيار على عقود بيع وشراء بند غير مالي، يمكن تسويته بصافي النقد، المشتقات المتضمنة بعقود التأمين، وعقود التأمين التي تتضمن نقل المخاطر المالية، عقود الضمان المالي، ولكن مرتبط بتطبيق المعيار 29، ويستثنى من التطبيق الحصص في المنشآت المسيطر عليها، أو الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، حقوق والتزامات الموظفين، الالتزامات الناشئة عن عقود التأمين.

أهم التعريفات والمصطلحات: أداة حقوق الملكية، الأداة المالية، الأصل المالي، الالتزام المالي، عرفها المعيار وبين متى تطبق، والجهة المصدرة لها وكيفية تصنيفها وشروطها وما يرتبط بها. بالإضافة إلى ملحق يوضح التطبيقات الإرشادية لتطبيق المعيار.

3-2 المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (29) الأدوات المالية والاعتراف والقياس

مأخوذ من معيار المحاسبة الدولي رقم 39 الأدوات المالية : الاعتراف والقياس وأهم الاختلافات بينهما أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (29)، يحتوي على دليل تنفيذي للتعامل مع القروض الميسرة وعقود الضمان. بينما لا يحتوي معيار المحاسبة الدولي على ذلك.

كما يقوم هذا المعيار بتوضيح قواعد الاعتراف والقياس للأصول المالية وغير المالية، والالتزامات المالية

1

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2013 أو بعده.²

الهدف: وضع قواعد للاعتراف، وقياس الأصول والالتزامات المالية، وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية.

النطاق: يطبق على كافة المشاريع فيما يخص الأدوات المالية، وعقود بيع أو شراء البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، والتزامات القروض. يوجد بعض الاستثناءات في التطبيق، مثل

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 2, 2015, op.cit,p143.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

الحصص في المنشآت المسيطر عليها، الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار أو أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين وغيرها.

أهم التعريفات: الأداة المالية، الأصل المالي، الالتزام المالي، أداة حقوق الملكية.

وأهم المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار المشتقاتا تعريفها ومميزاتها وأنواعها، عقد الضمان المالي، تكاليف المعاملة التحوط، أدواته، بنوده، فاعليته و المشتقات الضمنية وغيرها.

تحدث المعيار عن الاعتراف وإلغاء الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية، متى وكيف في بيان المركز المالي، أيضا تحدث عن القياس، والقياس المبدئي للأصول والالتزامات المالية، والقياس اللاحق لها، إعادة التصنيف متى ينبغي القيام به ومتى لا ينبغي ذلك، الاعتراف بالأرباح والخسائر، وانخفاض قيمة الأصول، ومحاسبة التحوط، واشتمل المعيار على تطبيقات إرشادية، وأمثلة توضيحية لجميع بنود ومصطلحات المعيار

29.

3-3 المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (30) الأدوات المالية، الإفصاح

يقدم هذا المعيار شرحا مفصلا عن تحديد كيفية الإفصاح عن القوائم المالية والمخاطر الناجمة عن البيانات المالية عند إعداد التقارير المالية.¹

وهو مستمد من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الأدوات المالية: الإفصاحات، أهم الاختلافات بينهما أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 يشتمل على متطلبات للقروض بشروط ميسرة، لا يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير 7 الإفصاح عنها.

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2013 أو بعده.²

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 2, 2015,op.cit,p144.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة ، مرجع سبق ذكره ، ص 51.

الهدف: بيان الإفصاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم أهمية البيانات المالية للمركز المالي، والأداء المالي للمنشأة، وطبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن تلك البيانات، وكيفية إدارة المنشأة لتلك المخاطر.

النطاق: يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها، وغير المعترف بها، عقود الشراء أو البيع ضمن نطاق المعيار، ويستثني من التطبيق الحصص في المنشآت المسيطر عليها، أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة، حقوق والتزامات أصحاب العمل الناشئة عن خطط منافع الموظفين، الحقوق والالتزامات الناشئة عن عقود التأمين وغيرها.

أهم التعريفات: مخاطر الائتمان، مخاطر العملة، مخاطر سعر الفائدة، مخاطر السيولة، مخاطر السوق.

بين المعيار فئات الأدوات المالية ، ومستوى الإفصاح ، أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي، وعن ماذا يجب الإفصاح ؟ وماهي الإفصاحات الأخرى كالسياسات المحاسبية مثلا، الإفصاحات النوعية، الإفصاحات الكمية، وإرشادات التطبيق.

3-4 المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (41) الأدوات المالية¹

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (41) الأدوات المالية ويحسن هذا المعيار إلى حد كبير من علاقة المعلومات للأصول بالخصوم المالية، ويحل محل معيار المحاسبة الدولي العام 29 الأدوات المالية : الاعتراف والقياس ويحسن متطلبات المعيار بإدخال :

- متطلبات تصنيف وقياس مبسطة للأصول المالية.

- نموذج اضمحلال تطلعي.

- نموذج محاسبة تحوط يتسم بالمرونة.

¹ CF : <https://www.iasplus.com/fr-ca/nouvelles/part-i-ifs/08-fr-ca/ipsas-41>

ويعد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 خطوة كبيرة للأمام في مجال محاسبة الأدوات المالية ، ويحل المشكلات المصاحبة للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 29 ، التي كشفت عنها الأزمة المالية العالمية، ويقدم المعيار مبادئ تعكس بشكل صحيح اقتصاديات التعاملات التي تضمنت الأدوات المالية، ويحل محل النهج الذي يقوم على القواعد بشكل أكثر، الذي يقوم عليه المعيار السابق.

ويستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ، إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 الأدوات المالية الذي أعده مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ويتضمن أيضا توجيهها خاصا بالقطاع العام ، وتقديم أمثلة توضيحية على :

- الضمانات المالية الصادرة من خلال التعاملات غير التبادلية.

- القروض المقدمة بشروط ميسرة.

- أدوات حقوق الملكية الناشئة عن التعاملات غير التبادلية.

- القياس بالقيمة العادلة.

الفرع الثالث: معايير المتعلقة بالتوحيد والاستثمارات الاستراتيجية، وباقي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن المعايير التي خصصت للتوحيد، هي كل من المعيار المحاسبي رقم (6) القوائم المالية المنفصلة والموحدة، والمعيار رقم (7) الاستثمارات في المنشآت الزميلة، والمعيار رقم (8) الحصص في المشاريع المشتركة، حيث تجدر بنا الإشارة إلى أن هذه المعايير الثلاثة قد ألغيت، وحلت محلها اعتبارا من 01 جانفي 2017، كل من المعايير¹ : 34،35،36،37،38، وقد نشرت هذه المجموعة من المعايير الجديدة سنة 2015.

¹ IFAC, **IPSASB publishes IPSASs on Accounting for Interests in Other Entities**, jan 30, 2015, New York, in :

أولاً: المعايير المتعلقة بالتوحيد والاستثمارات الاستراتيجية

أ- المعيار رقم 34 القوائم المالية المنفصلة:

يقدم هذا المعيار شرحاً مفصلاً عن دراسة متطلبات المحاسبة والإفصاح عن البيانات المالية المنفصلة لاستثمارات الكيان، في المنشآت التي تسيطر عليها المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.¹

إن الأحكام المتعلقة بالقوائم المالية المنفصلة للمعيار 34، مشابهة جداً لتلك الواردة في المعيار 6، من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تاريخ النفاذ: في الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2017 أو بعده. ويسمح بالتطبيق المبكر فقط إذا طبقت المنشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 35، 36، 37، 38 في التاريخ المبكر نفسه.²

الهدف: يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة والبيانات المالية المنفصلة.

ب- المعيار 35 القوائم المالية الموحدة :

يلغي المعيار 35 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويستبدل أحكام المعيار 6 بشأن القوائم المالية الموحدة، ولا يزال المعيار 35 يقتضي تقييم السيطرة من حيث الفوائد والقوة، ومع ذلك فقد تغير تعريف

<https://www.ifac.org/news-events/2015-01/ipsasb-publishes-ipsass-accounting-interests-other-entities>

<https://www.iasplus.com/fr-ca/psas/completed-projects/ipsas-34-38-accounting-for-interests-in-other-entities>

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 2, 2015,op.cit,p148.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 57.

السلطة، ويحتوي المعيار الآن على إرشادات أكثر بكثير بشأن تقييم السيطرة. ويركز تعريف السيطرة على قدرة الكيان على التأثير على طبيعة ومقدار المنافع، من خلال سلطتها على كيان آخر. وهذا التعريف الجديد للسيطرة قد يؤثر على تقييمات السيطرة القديمة، وبالتالي قرار توحيد أو عدم توحيد منشآت معينة، ويقدم المعيار 35 أيضا مفهوم المنشآت الاستثمارية، الذي يمكن تطبيقه على بعض صناديق الثروة السيادية. وعموما تقيس المنشأة الإستثمارية إستثماراتها في المنشآت المسيطرة عليها بالقيمة العادلة، من خلال الفائض أو العجز. وبعد مشاورات مستفيضة، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لأسباب تتعلق بالقطاع العام أن الكيان الذي يسيطر على كيان إستثماري، ينبغي أن يحتفظ بهذه الطريقة للمحاسبة عن استثمارات منشأة استثمارية في قوائمها المالية الموحدة، سواء كانت هي نفسها كيان إستثماري أم لا وخلافا للمعيار 6 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لم يعد المعيار 35 يسمح بالإعفاء من توحيد المنشآت الخاضعة للسيطرة المؤقتة، وتماشيا مع سياسته الرامية إلى الحد من الفروق غير الضرورية بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والمبادئ التوجيهية لدليل إحصائيات المالية الحكومية، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتنسيق مبادئ المعيار 35، من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع دليل إحصائيات المالية الحكومية لعام 2014، (النسخة الأولية قبل النشر) حيثما أمكن.¹

تاريخ النفاذ: في الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2017 أو بعده. ويسمح بالتطبيق المبكر فقط إذا طبقت المنشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 34،36،37،38، في التاريخ المبكر نفسه.²

الهدف: يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ معينة لعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

ج- المعيار 36 الإستثمارات في المنشآت والمشاريع المشتركة :

إن تطبيق طريقة حقوق الملكية المستخدمة في حساب الإستثمارات في المنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة الموضحة في المعيار 36. والأحكام التي يتضمنها مماثلة جدا لتلك الواردة في المعيار 7 من المعايير

¹ جابي أمينة هناء، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص 58.

المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث يجب الآن استخدام طريقة حقوق الملكية لحساب المشاريع المشتركة، ويشير عنوان المعيار أيضا إلى المشاريع المشتركة. وخلافا للمعيار 7 لا يسمح المعيار 36 بمعاملة محاسبية مختلفة للاستثمارات المؤقتة.

بالإضافة إلى ذلك يقدم هذا المعيار شرحا مفصلا فيما يتعلق بوصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات بتحديد شروط تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمار في هذه الشركات.¹

تاريخ النفاذ: في الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2017 أو بعده. ويسمح بالتطبيق المبكر فقط إذا طبقت المنشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 34، 35، 37، 38، في التاريخ المبكر نفسه.²

الهدف: يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

ثانيا: باقي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

من خلال هذا العنصر سنحاول التعرف على باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، التي هي في الحقيقة امتداد لباقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

أ- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (27) الزراعة

يعالج هذا المعيار كل المعاملات المحاسبية والإفصاح المتعلق بالنشاط الزراعي.³

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 2, 2015op.cit,p151

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 60.

³ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 2, 2015, op.cit,p151.

مفهوم النشاط الزراعي لغايات تطبيق المعيار: يشمل المحاصيل النباتية والحيوانية بما فيها مرحلة التحول البيولوجي والمحصول الناتج عن الأصول البيولوجية.

- الاعتراف والقياس بالنشاط الزراعي:

- ينبغي على الوحدة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي من خلال:

أ- تسيطر على الأصل نتيجة أحداث سابقة.

ب- احتمالية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانيات خدمة مرتبطة بالأصل.

ج- إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته على نحو موثوق فيه.

- يقاس الأصل البيولوجي (بما في ذلك الأصل المكتسب من المعاملات غير التبادلية)، عند الاعتراف الأولي وفي كل تاريخ إعداد التقارير بالقيمة العادلة، مطروح منها تكاليف البيع. ماعدا الحالة عدم قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، عند تحديد القيمة العادلة، يجب تحديد ما إذا كان هناك سوق نشط أم لا.

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي في 1 أبريل 2011 أو بعده.¹

الهدف: بيان المعالجة المحاسبية، والإفصاحات عن النشاط الزراعي.

النطاق: يطبق على البنود المتعلقة بالنشاط الزراعي، كالأصول البيولوجية أو المحصول الزراعي عند الحصاد، لا يطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي أو الأصول غير الملموسة أو الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم خدمة.

أهم التعريفات: النشاط الزراعي، الأصل البيولوجي، التحول البيولوجي، الحصاد، تكاليف البيع،

¹ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

أيضا تطرق المعيار لمجموعة من المفاهيم والتعريفات العامة المرتبطة بهذا المعيار، مثل القيمة العادلة للأصل، والاعتراف والقياس للأصل البيولوجي كيف ومتى والمكاسب والخسائر الناجمة عن الاعتراف المبدئي بالأصل، وأهم التعديلات التي طرأت على المعيار وأمثلة توضيحية.

الإفصاح: يجب الإفصاح عن المكاسب أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية أو المحاصيل الزراعية، وصف للأصول البيولوجية، الأساليب المستخدمة لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية أو المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد، القيود على استخدام الأصول البيولوجية، مبلغ الالتزام لإهلاك الأصل، استراتيجيات إدارة المخاطر ومطابقة التغيرات في قيمة بداية ونهاية الفترة، بالإضافة إلى الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية عند عدم التمكن من قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

ب- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (32) ترتيبات امتياز تقديم الخدمات:

المانح:

يقدم هذا المعيار شرحا مفصلا عن كيفية معالجة محاسبة ترتيبات تقديم الخدمات من قبل مانح الامتياز، والذي كونه كيان تابع للقطاع العام.¹

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لترتيبات امتيازات تقديم الخدمات من قبل المانح، والتي هي وحدة من وحدات القطاع العام.

إن ترتيب امتياز الخدمة هو ترتيب (عادة تعاقدية)، حيث يقوم كيان القطاع الخاص بتوفير الأصول والخدمات ذات الصلة التي تتيح للجمهور الوصول إلى المرافق الاقتصادية، والاجتماعية الرئيسية. تشمل الأمثلة

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 2, 2015,op.cit,p173.

الطرق والمدارس وشبكات الاتصالات، وفي مثل هذه الترتيبات يوجد طرفان_ مشغل الامتياز (عادة كيان للقطاع الخاص)، ومانح (كيان للقطاع العام)، وهو الطرف الذي يمنح ترتيبات الخدمة، يتم تعويض المشغل عن خدماته خلال فترة الترتيب. وفي المقابل يكون ملزماً بتقديم الخدمات العامة. وفي نهاية الترتيب يتم التحكم في الفائدة المتبقية في أي أصول ، يتم بناؤها أو تحويلها كجزء من الترتيب (مثل الطرق السريعة أو الجسور أو شبكات الاتصالات) بواسطة المانح ، وليس المشغل.¹

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2014.²

الهدف: وصف المعالجة المحاسبية لترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح (منشأة قطاع عام).

النطاق: منشآت القطاع العام التي تعد وتعرض البيانات المالية، وفق أساس الاستحقاق، تتضمن الترتيبات التي ضمن نطاق هذا المعيار، تزويد مقدم للخدمة العامة ذات العلاقة بأصل امتياز تقديم تلك الخدمات نيابة عن المانح، ويستثنى الترتيبات الواقعة خارج نطاق هذا المعيار.

التعريفات والمصطلحات المستخدمة، الترتيب الملزم، المانح، المشغل، أصل امتياز تقديم الخدمات، بالإضافة إلى أصل امتياز تقديم الخدمات.

تطرق المعيار إلى مجموعة من المفاهيم المرتبطة بالمعيار، كالاقراراف بأصل امتياز تقديم الخدمات وقياسه، ومتى يتم الاعتراف بالالتزام وقياسه، نموذج الالتزام المالي ونموذج منح حق معين إلى المشغل، تقسيم الترتيب، ومحاسبة الإيرادات.

الإفصاح: ينبغي الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بترتيبات الامتياز الخدمات كوصف الترتيب، ما يؤثر على مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية وتأكيدها، طبيعة ونطاق مقدار الترتيب ومدته، أي تغيير على الترتيب خلال فترة إعداد التقرير.

كما اشتمل المعيار على إرشادات التطبيق، أساس الاستنتاجات، وأمثلة توضيحية.

¹ Caroline Aggestam-Pontoppidam and Isabelle Andernack, op.cit,p175.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

ج- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (10) التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط: لا يحدد هذا المعيار معدلا مطلقا لتعريف التضخم المرتفع، حيث أن عملية تحديد متى يصبح هذا معدلا مرتفعا، يخضع للحكم الشخصي، ولكن هناك مؤشرات لمعدل التضخم المرتفع ومنها:¹

أ- تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبيا، والاحتفاظ بثروتهم بأصول غير نقدية.

ب - عدم اهتمام عامة الناس بالمبالغ النقدية المحددة بالعملة المحلية، بل بعملات أجنبية مستقرة نسبيا.

ج- ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار.

د- يتم تحديد المبيعات والمشتريات الآجلة بأسعار تأخذ بعين الاعتبار الخسائر للقوة الشرائية، خلال فترة الائتمان حتى ولو كانت مدة الائتمان الممنوحة قصيرة.

ويجب أن تلتزم كافة الوحدات الحكومية التي تضع تقاريرها بنفس عملة الاقتصاد، ذو التضخم المرتفع بتطبيق هذا المعيار من بداية فترة التقرير التي تشير إلى وجود اقتصاد ذو تضخم مرتفع.

وعندها يجب الإفصاح عن الآتي:

أ- أن البيانات المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة تم إعادة بيانها للتغيرات في القوة الشرائية لعملة التقرير، ونتيجة لذلك تم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ إعداد القوائم المالية.

ب- مستوى وهوية مؤشر الأسعار بتاريخ الميزانية العمومية، والتذبذب في هذا المؤشر خلال الفترتين الحالية والسابقة.

كما يمكن أن يعالج هذا المعيار الإقرار المالي للقوائم المالية الموحدة لأي إدارة عمومية تستخدم أساس الاستحقاق في المحاسبة، وتعد قوائمها المالية بعملة الاقتصاد ذو معدل التضخم المرتفع.¹

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 169.

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2002 أو بعده.²

الهدف: وصف المعالجة المحاسبية في البيانات المالية للمنشآت التي تقدم تقاريرها بعملة اقتصاد، ذو تضخم مرتفع سواء كانت مفردة أو موحدة، أيضا وصف لتلك المعالجة المحاسبية في الحالة التي لا يكون فيها الاقتصاد يعاني من تضخم مرتفع.

النطاق: يجب على منشأة القطاع العام تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية، بما في ذلك البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية، التي هي عملة الاقتصاد ذو التضخم المرتفع (المفرط).

والتضخم المفرط حسب خصائص البيئة الاقتصادية، يمكن تميزه من خلال مجموعة من المؤشرات فمثلا يميل المجتمع إلى الاحتفاظ بالأصول غير النقدية أو العملات الأجنبية، البيع والشراء بموجب أساس ائتمان لتعويض الخسائر المتوقعة للقوة الشرائية، ارتباط أسعار الفائدة بمؤشر الأسعار، اقتراب نسبة التضخم التراكمية على مدار ثلاث سنوات مائة بالمائة.

ويجب على المنشأة تقديم البيانات المالية في الاقتصاد المفرط، وفقا لوحدة القياس السارية في تاريخ تقديم التقرير، والإفصاح عن الفائض أو العجز في صافي المركز النقدي، بشكل منفصل في بيان الأداء المالي، وعند توقف الاقتصاد عن كونه مفرط التضخم تتوقف المنشأة عن إعداد وعرض البيانات المالية المعدة وفقا لهذا المعيار.

الإفصاحات: يجب الإفصاح عن حقيقة أن البيانات المالية للفترات السابقة، تم إعادة تقديمها مظهرة التغيرات في القوة الشرائية العامة للعملة الوظيفية، ونتيجة لذلك يتم بيانها بوحدة القياس الحالية في تاريخ التقرير، مستوى مؤشر الأسعار في تاريخ التقرير والحركات في المؤشر، خلال فترات تقديم التقارير الحالية والسابقة، وأخيرا إظهار أساس التعامل مع آثار التضخم المفرط.

¹ IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1, 2015,op.cit,p96.

² معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

هـ- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (04) آثار التغير في أسعار الصرف الأجنبي:

وبموجب هذا المعيار يجب التعبير عن المعاملات بالعملة الأجنبية، والعمليات الأجنبية بعملة الدولة المعنية المعدة للقوائم المالية، أما الفروقات الناتجة عن إعادة تقييم العملة فإنه يتم معالجتها من خلال الأصل المتعلقة به، كما يتم ترجمة العمليات الأجنبية وفقا للبنود الإفرادية للقوائم المالية لهذه العمليات باستخدام المعايير والإجراءات المحددة في هذا المعيار ، لكل بند من البنود حيث غالبا ما يشار على سعر الصرف بتاريخ المعاملة بالسعر الفوري، ولكن لأسباب عملية يسمح المعيار باستخدام معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية كمتوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات، ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبير جدا فإن استخدام متوسط الفترة قد يكون غير موثوق به.¹

بالإضافة إلى ذلك يقدم المعيار رقم 4 شرحا مفصلا عن المعالجة المحاسبية عن المعاملات بالعملة الأجنبية في تحديد سعر الصرف المستخدم وكيفية الاعتراف في القوائم المالية تبعا للتغيرات في أسعار الصرف.²

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2010 أو بعده.³

الهدف: إدخال المعاملات الأجنبية ، والعمليات الأجنبية للمنشأة في البيانات المالية، والتعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة، وترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة التقرير.

النطاق: يطبق هذا المعيار في محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملة الأجنبية، وفي ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية التي تشملها البيانات المالية للمنشأة، عن طريق التوحيد أو التوحيد التناسبي أو حقوق الملكية، ويطبق أيضا في تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 166-167.

² IFAC , **handbook of international public sector accounting pronouncement** , volume 1, 2015,op.cit,p69.

³ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

يشتمل المعيار على مفاهيم ومصطلحات محددة المعاني، حسب المعيار من أهمها العملة الوظيفية، البنود النقدية، عملة العرض، صافي الاستثمار في منشأة أجنبية.

وبين المعيار الأسس والاعتبارات في تحديد نوع العملة والبنود النقدية، وعملة عرض البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وكيفية الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية، بالعملة المستخدمة، والاعتراف بفروقات أسعار الصرف والتغير في العملة الوظيفية، والتحويل إلى عملة العرض.

الإفصاح: يجب الإفصاح عن مبلغ فروقات الصرف المعترف في الفائض أو العجز اختلاف عملة التقرير عن العملة المستخدمة، التغير في العملة المستخدمة، عرض المنشأة لبياناتها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية.

المبحث الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

في ظل اختلاف بيانات القوائم المالية المعدة من قبل الهيئات الحكومية حول العالم، نظرا لاختلاف الظروف، القوانين، الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية من دولة إلى أخرى، وكذلك في ظل توحيد المعايير على المستوى الدولي من جهة، والضغوط الدولية باتجاه التوافق المحاسبي من جهة أخرى، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهو عبارة عن هيئة مستقلة، والذي تهدف مهمته الأساسية حسب نظامه الداخلي إلى خدمة الصالح العام في العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة.¹

المطلب الأول: نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 04.

لقد استوجب هذا التطور السريع، توحيد المفاهيم المحاسبية وتوحيد لغة المحاسبة، لذلك عمدت الدول على إنشاء هيئات مهنية في المحاسبة خولت لها الصلاحية في وضع وإصدار المعايير المحاسبية، التي يكون من شأنها خلق مناخ ملائم يتماشى مع معطيات ورهانات العولمة. وعلى هذا الأساس أسس الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سنة 2004، والذي حل محل لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد والتي أسست سنة 1977، وهذا للعمل وفق صلاحيته على صياغة وإصدار معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات أخرى، بغرض استخدامها من قبل مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام¹ حيث:

- يشير مصطلح القطاع العام إلى الحكومات الوطنية والإقليمية (الولاية، البلدية، المستشفيات...).
- تشير التقارير المالية ذات الغرض العام إلى التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات.

الفرع الأول : ماهية مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جاء كهيئة مستقلة من أجل تطوير واعتماد معايير دولية للتقارير المالية مقبولة عالمياً، بحيث يعمل أعضائه على التدقيق المالي والمحاسبي للتقارير، بما في ذلك المستثمرين والمحللين والمنظمين ورجال الأعمال والمحاسبين المعياريين والمحاسبين لإعداد معايير دولية للتقارير المالية.

ويعتبر المجلس الجهة التي تم تأسيسها دولياً من قبل اتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، لتولي مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى، لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير، و من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة في دول

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، الأردن، 2012، ص 10.

تلخص النشاط المالي العام، بما يكفل جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام ، لتزويدها بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة.

من خلال ما ذكر آنفا ما يمكن استنتاجه، من نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يعتبر بمثابة نقطة تحول في مهنة المحاسبة العمومية ووضعها في مسار عملها الصحيح.

الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

مع الأخذ بعين الاعتبار حاجات التقارير المالية للاقتصاديات الناشئة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فإن الأهداف السامية للمجلس تبلور في ¹ :

- خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات أخرى، بغرض استخدامها من قبل مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم وكذا في إعداد التقارير ذات الغرض العام.
- تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام، من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية، وعملية صنع القرارات في القطاع العام.
- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم للمعايير.
- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الدولية والوطنية، وهذا نظرا لسعيه ودعمه للمحاسبة المحلية وتشجيع معاييرها ومنشوراتها الأخرى.

الفرع الثالث: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، باعتباره هيئة مستقلة يعمل على صياغة وإصدار ما

يلي:²

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2012، ص 19.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2012، ص 20.

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، الخاصة بمؤسسات القطاع العام.
 - إرشادات الممارسة الموصي بها لتقديم الإرشادات، التي تمثل الممارسات الجيدة التي تشجع المؤسسات القطاع العام على إتباعها.
 - دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية للقطاع العام، حيث أنها تستند إلى دراسة أفضل الممارسات والطرق الأكثر فعالية للتعامل مع الأمور التي تتم معالجتها.
 - بحوث وتقارير لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- وهذا كله من أجل تحقيق التكامل بين التقارير المالية وتطبيقها، وتوحيد الممارسات المحاسبية.

الفرع الرابع: التنظيم الإداري لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام¹

- من خلال هذا الفرع سنتحدث فيه عن تركيبة المجلس وسياسته المكونة من :
- **عضوية المجلس:** الرئيس ونائبه وثمانية عشر عضوا و مراقبين وممثلين يمكن تعيينهم من قبل المجلس.
 - **فترة التعيين:** وهي لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد كحد أعلى لثلاث سنوات أخرى.
 - **نصاب عقد الاجتماعات:** تعقد الاجتماعات بأغلبية 12 عضوا على الأقل، وهنا يجب تحديد عتبة الأعضاء المجتمعين على قرار ما كحد لا يقل عن المذكور أعلاه.

المطلب الثاني: إصدارات، سلطة وصلاحيات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

¹ خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره ، ص 07.

لقد اكتسب مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام اعترافاً واسعاً بأهليته، والتحققت به الكثير من الهيئات والجمعيات المهنية في معظم دول العالم، وذلك لفهم وتطبيق هذه المعايير التي تساهم في تحقيق الشفافية وقابلية المقارنة بين القرارات المالية، وهذا من منطلق خدمة المصلحة العامة.

الفرع الأول: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام¹

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتزويد أصحاب القرارات في الإدارات الحكومية و الهيئات المهنية وأصحاب العلاقة ببيانات جديدة للقطاع العام، ومن أهم هذه الإصدارات يمكن ذكر ما يلي:

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- أدلة الممارسات الموصى بها.
- دراسات لتوفير النصائح في قضايا التقارير المالية في القطاع العام.
- أبحاث وأوراق أخرى للتزود بمعلومات تساهم في زيادة المعرفة بقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام.

الفرع الثاني: إجراءات إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وهي قرارات يتخذها المجلس، والتي من شأنها أن تقدم الأدلة والثوابت، لتكون قابلة للتنفيذ في مؤسسات القطاع العام، وذلك من خلال:

- إصدار مسودة عرض للتعليق العام.
- في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ.
- أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار، قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلهما.
- يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضعة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة.

¹ خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره، ص 07.

- يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلاتها.

الفرع الثالث: سلطة وصلاحيات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أكد أن لكل هيئة سلطة عليا، في اتخاذ القرارات ذات الأهمية، وبالتالي فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لديه كامل الصلاحيات في إعطاء لقرارات والعمل بها على كافة الأصعدة، وهذا يعني أن معايير ليس ذات قوة ملزمة على السلطات الإقليمية أو هيئات عمومية (القطاع العام الأخرى)، حيث يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الوظيفة التي يقوم بها بمثابة وظيفة داعمة، حيث يقوم بمساعدة واضعي المعايير الوطنية في تطوير معايير جديدة، وهذا من أجل زيادة القابلية للمقارنة بين القوائم المالية لهيئات القطاع العام على الصعيدين الوطني والدولي.¹

اعتمد المجلس سياسة، مفادها أن جميع الفقرات المذكورة في المعايير، ينبغي أن تتمتع بقوة نفاذ متساوية. وتحدد قوة نفاذ النص من خلال اللغة المستخدمة. وهكذا أصبحت هذه المعايير بحكم الأمر الواقع معايير قياسية دولية لتقييم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم. ومن أجل ذلك وجب الاهتمام بهذه المعايير من قبل صناعات السياسات المحاسبية، الممارسين والباحثين على حد سواء.²

وتطبق هذه السياسة بأثر مستقبلي لتفادي أي عواقب عند إعادة إصدار المعايير المذكورة سابقا. وتحكم الأنظمة ضمن كل اختصاص مسألة إصدار التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام، وقد تكون هذه الأنظمة على الأشكال التالية:

- متطلبات لإعداد التقارير القانونية.

- إرشادات وتعليمات لإعداد التقارير المالية.

¹ Tjerk Budding , Giuseppe Grossi , Torbjorn Togesson , **Public Sector Accounting** , **Routledge** , first published , New York, 2015, p27.

² Chan James L , **International Public Sector Accounting Standards : Conceptual and Institutional Issues**, p2. Retrieved July 2, 2010 from [http :
//jameslchan.com/papers/ChanCagSem5.pdf](http://jameslchan.com/papers/ChanCagSem5.pdf)

- معايير محاسبة تعلنها الحكومات.

- الهيئات والتنظيمات.

- هيئات المحاسبة المهنية ضمن الاختصاص المعني.

المطلب الثالث: علاقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمعايير المحاسبة الدولية و إعداد التقارير المالية:

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يعمل على تحقيق التقارب المحاسبي قدر الإمكان، مع معايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، بمعنى أن الأساس في معايير القطاع العام هي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام، عند إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الفرع الأول: استناد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، على مجلس معايير المحاسبة الدولية:

منذ سنة 1996، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتطوير معاييره من خلال الاستناد إلى معايير القطاع الخاص، كلما كان ذلك ممكنا، بحيث كان تركيز مجلس المحاسبة الدولية للقطاع العام في بداية الأمر منصباً حول تكييف معاييره، وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية.

الفرع الثاني: مراحل اعتماد IPSASB على معايير IAS/ IFRS

من خلال هذا الفرع، سنقوم بذكر أهم المراحل التي يعتمد عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في استناده على مجلس معايير المحاسبة الدولية، وفيما يلي نوضح هذه المراحل باختصار:¹

¹ IPSASB Governance Group , **The Future Governance of The International Public Sector Accounting Standards Board**, 2014. Available at :

- إلى غاية نهاية سنة 2001، كان هناك سبعة عشر معياراً من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وكلها تستند إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة، وفي معظم الحالات كانت هذه المعايير مماثلة للمعايير الدولية في إعداد التقارير المالية (مع بعض التعديلات في المصطلحات والأمثلة)، إلا أن البعض الآخر من هذه المعايير كان يحتاج إلى عمل مكثف، لكي يتناسب وسياق القطاع العام. كما وضع المجلس في القطاع العام معياراً واحداً على أساس نقدي صُمم إلى حد كبير كخطوة مؤقتة للدول التي تمر بمرحلة الانتقال إلى أساس الاستحقاق.

- وفي عام 2002، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المرحلة الثانية من برنامج المعايير الذي تضمن، بالإضافة إلى مواصلة وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، استناداً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وكذا معالجة القضايا ذات الأهمية الخاصة للقطاع العام.

- وفي نوفمبر 2011، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة الدولية بتقديم اتفاقية تهدف إلى تعزيز تعاونها في تطوير المحاسبة المالية والعمومية ومعايير التقارير المالية. ومن أجل إضفاء الطابع الرسمي على تعاونهما، تم إبرام مذكرة تفاهم بين الاتحاد الدولي للمحاسبين والجهات المانحة الدولية، من شأنها تعزيز المنظمات المهنية المحاسبية وتحسين جودة نظم الإدارة المالية في الاقتصاديات الناشئة.¹ وتتناول مذكرة التفاهم لتحديد العلاقة على وجه الخصوص بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية، وتحديد الخصائص الرئيسية التالية للتعاون والتواصل بين الهيئتين: هناك علاقة وثيقة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS، ويرجع ذلك إلى حقيقة أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تستند إلى حد كبير على مبادئ التقارير المالية الدولية IFRS أو بالأحرى هي مستوحاة منها، وهذا كله من أجل ضمان القابلية للمقارنة بشكل أفضل بين تقارير كل من القطاع العام والقطاع الخاص خاصة في العمليات المتشابهة. ومع ذلك، يتم تطوير معايير التقارير المالية

<https://circabc.europa.eu/sd/a/ff055e53-c573-4d6a-93c4-ef86243516e7/back%20ground%20documents%20IPSASB-Consultation-Paper.pdf>

¹ CF : <http://www.ifrs.org/Use-around-the-word/Documents/IFACIASBMOU>.

الدولية IAS/ IFRS في المقام الأول للوحدات الهادفة للربح، في حين أن معايير IPSAS تقدم خدمات بصفة عامة للمجتمع.

من خلال ما سبق، يمكن استنتاج أن هناك علاقة طردية بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS، لأن بدون تطبيق مبادئه الأخيرة، لا يمكن لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن تتطور.

خلاصة

يعتبر نظام المحاسبة العمومية نظام رقابة ومعلومات بالدرجة الأولى، حيث أنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالموازنة العامة التي تعبر عن الخطة المالية، وتعكس بصورة صادقة لنشاطات الدولة، برامجها وسياساتها من خلال النفقات المخصصة لها، ومصادر التمويل المتوقعة لتغطيتها.

وفي هذا السياق فإن تطوير نظام المحاسبة العمومية وكفاءته يستوجب ضرورة تطوير الأنظمة الميزانية بشكل يستجيب لضمان الكفاءة والفعالية لهذا النظام.

إن إنتقال الجزائر نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من شأنه تحقيق الشفافية والمصدقية والفعالية للمعلومات المالية للقطاع العمومي، ويأتي اعتماد هذه المعايير انطلاقة من توجهات وزارة المالية في إدارة وتنمية الموارد المالية للدولة الجزائرية، ومن أجل تحقيق التوافق مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ، ويشكل التطبيق السليم والإجراءات المالية المنبثقة بشكل أساسي من المعايير الدولية للقطاع العمومي ، أمراً على درجة عالية من الأهمية، حيث يتم من خلاله قياس نجاح تطبيق المشاريع، كما أن المراجعة المستمرة لهذه المعايير، تضع الوزارة المالية في موضع قوة فيما يتعلق بالتطورات التقنية في هذا المجال.

الفصل الثاني

واقع نظام المحاسبة العمومية في

الجزائر

تمهيد:

تعتبر المحاسبة العمومية الواجهة الخارجية لكل دولة وتعكس حقيقة الوضع المالي ومدى كفاءة الدول في التحكم في موازنتها العامة.

ففي الجزائر رغم الإصلاحات والمراحل التي شهدتها نظام المحاسبة العمومية ، إلا أنها تبقى تعتمد على الأساس النقدي، فهي بالدرجة الأولى محاسبة الصندوق تعني بما يدخل ويخرج من خزينة الدولة ، حيث أصبح من الضروري التفكير بجدية في كيفية تطوير أطر وتقنيات نظام المحاسبة العمومية لتمكين هذا النظام من تقديم البيانات المالية المناسبة لقياس النتائج وتقييم الأداء ، خدمة لأغراض التخطيط الاقتصادي والمالي بما يرفع من مستوى أداء الأنشطة الحكومية ، ويضمن ترشيد استخدام الموارد العامة المتاحة ، وتعظيم المنافع المقابلة لذلك الاستخدام بالنسبة للمواطنين.

ومن أجل تحديث عرض حسابات المحاسبة العمومية، فإنه لا بد من عرض هذا النظام وتشخيص العيوب وأوجه القصور التي تؤثر سلبا على متطلبات الإفصاح الفعال وشفافية النتائج والأهداف.

وعلى هذا الأساس، سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى تنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية وكذا إلى تشخيصه، وهذا من خلال تناولنا للمباحث التالية:

✓ المبحث الأول: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

✓ المبحث الثاني: تشخيص التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر.

✓ المبحث الثالث: تشخيص الإطار المحاسبي للدولة.

المبحث الأول: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتبر التعليمات العامة رقم 16 الصادر بتاريخ 12 أكتوبر 1968¹ عن الوزارة المالية المرجع الرئيسي في وضع القواعد التقنية المتعلقة بمحاسبة الدولة، من خلال تضمينها لمدونة حسابات الخزينة، وكذا طريقة سير الحسابات وكيفية التسجيل المحاسبي للعمليات المالية المتعلقة بالميزانية العامة للدولة وعرض مختلف الحسابات المتعلقة بها.

المطلب الأول: المبادئ التقنية التي يقوم عليها التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية

إن مهنة المحاسبة العمومية في الجزائر، تقوم على مجموعة من المبادئ التقنية والتي سوف نقوم بعرضها من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة

لقد نصت المادة 8 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية في الفقرة الأولى منها على مايلي لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز، وقد وردت بعض الاستثناءات على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات تتعلق بكل من الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة للخزينة، أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات واستعادة الاعتمادات.²

يمنع بموجب هذا المبدأ منعاً باتاً إيرادات معينة لتغطية نفقات محددة، يعني أن تتجه جميع الإيرادات مهما كان مصدرها أو نوعها نحو تمويل جميع النفقات، وذلك للحد من تبذير المال العام ومن التحيز في تخصيص الإيرادات لأجل الإنفاق في خدمات تستفيد منها فئات معينة تمثل قوى سياسية أو أغلبية حاكمة.

¹ Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor.

² القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، المادة 8 منه، ج ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.

ويثبت عن كل مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة مبدأين هامين، وهما كل من مبدأ وحدة الصندوق ومبدأ وحدة الخزينة، واللذان يشكلان قاعدة هامة في مسك محاسبة الدولة.

1- مبدأ وحدة الصندوق: من خلال هذا المبدأ يتم إيداع جميع الموارد المالية للدولة في حساب جاري واحد وهو حساب الخزينة العمومية. وينتج عن تنفيذ مبدأ وحدة الصندوق أن يكون لدى كل محاسب صندوق واحد وحساب جاري بريدي واحد، وذلك لتجنب توزيع الأموال على عدة صناديق، مما يجعل الرقابة صعبة وغير فعالة في بعض الأحيان.

2- مبدأ وحدة الخزينة: يشير هذا المبدأ إلى أن الخزينة العمومية هي التي تقوم بتسيير جميع الأموال العمومية. ويتم بموجب هذا المبدأ إلزام جميع الهيئات العمومية والجماعات المحلية التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية بإيداع أموالهم لدى الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: مبدأ القيد المزدوج

يعتبر مبدأ القيد المزدوج الأساس القاعدي في المحاسبة العمومية، والذي مفاده أن يتم تسجيل العملية المحاسبية الواحدة في قيدتين أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، مما يسمح بإحداث التوازن بين العمليات من خلال تساوي المبالغ المدبنة مع المبالغ الدائنة وكذا تساوي الأرصدة الدائنة مع الأرصدة المدبنة، ويسهل مسك الحسابات والرقابة على المعاملات. وقد استخدم هذا المبدأ حتى نهاية سنة 1933 من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزينة، ثم تم تعميمه اعتباراً من 1 جانفي 1994 على كل قابضين الوكالات المالية وحسب التعليم رقم 078 من 17 أوت 1991 من المديرية المركزية للخزينة. ويشكل هذا المبدأ حجر الزاوية في التقارب بين المحاسبية الخاصة والمحاسبة العمومية، ولذلك تم دمجها تدريجياً ضمن هذه الأخيرة، ذلك أن له ميزة واضحة من ناحية توحيد الأساليب المحاسبية وحوسبة المصالح المحاسبية.¹

إن المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف وتلك التي يمسكها المحاسبون تطبق على الدولة كما هو الشأن بالنسبة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، ولكنها تختلف في طرق تنفيذها، ذلك أنها تستخدم

¹ Ali Bissad, **Manuel de la comptabilité publique**, Presses de L'Université du Québec, 2^{ème} édition, Québec, 1984.

أحيانا محاسبة ذات قيد بسيط للآمرين بالصرف الملزمون بمسك محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ عمليات الميزانية، وأحيانا أخرى محاسبة ذات قيد مزدوج بالنسبة للمحاسبين العموميين الذين يواصلون تطبيق مبادئ أسلوب التسيير وطريقة مركزية المحاسبة في الحسابات العامة للخزينة، المنظمة بموجب التعليمات المتعلقة بمحاسبة الخزينة.¹

فالتشريع نص على إحلال المحاسبة ذات القيد المزدوج محل المحاسبة ذات القيد البسيط بشكل تدريجي، الأمر الذي لم يحدث لحد الآن، فما يلاحظ على أرض الواقع أن هذا المبدأ لا يزال يواجه صعوبات في التكيف في القطاع العمومي المالي بسبب خصوصياته وسوء تطبيقه في المحاسبة العمومية الجزائرية. وبقي هذا المبدأ متجاهل في المحاسبة العمومية الجزائرية نظرا لغياب محاسبة الذمة واعتمادها على مبدأ القيد البسيط الذي يهتم بتسجيل الإيرادات والنفقات، والمقبوضات والمدفوعات فقط، حتى لو كان يخدم نظريا طريقة مدين دائن.²

الفرع الثالث: أسلوب التسيير

إن المادة 7 من القانون 84-17 المؤرخ في 15 أوت 1984 المتعلق بالقوانين المالية نصت على أن العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة والميزانيات الملحقة تسجل وفق نظام التسيير، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية الإيرادات المحصلة فعلا وكذا النفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية، وهو نظام تسيير سنوي. حيث يتم تطبيق القاعدة السنوية ويمنح الترخيص السنوي السنة واحدة، أي أن تنفيذ العمليات الميزانية يجب أن يتم خلال السنة المعنية بها وتبعاً لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية.³

¹ Ali Bissad, op.cit, p126.

² Jean-François Des Robert et Jacques Colibert. **Les Normes IPSAS et le secteur public Etats et municipalités Etablissements publics, Organisations internationales**, Dunod, Paris, 2008, p13.

³ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المادة 4 منه، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها، ج ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

أي أنه يتم قفل العمليات الخاصة بالتحصيل والصرف التي تمت خلال الفترة ما بين 1 جانفي و31 ديسمبر خلال نهاية السنة، بغض النظر عن السنة الحقيقية للحقوق أو الديون، وفيما إن كانت الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك.

وقد حدد تاريخ 10 ديسمبر من السنة المعنية كآخر تاريخ للالتزام بالنفقات، كما أن تاريخ 25 من نفس الشهر هو آخر تاريخ لتمرير أوامر وحوالات الدفع، وهناك مهلة إضافية تسمى يوم إضافي يمنح للمحاسبين العموميين يسمح بتنفيذ شامل للنفقات. ويتم التحميل النهائي للنفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي بأثر رجعي عن تاريخ 31 ديسمبر والذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية.¹

الفرع الرابع: مركزية عمليات الخزينة

تمت مركزية عمليات الخزينة من خلال المستويات التالية:²

- المستوى الأول: حيث يقوم المحاسب الثانوي للدولة عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى

المحاسب الرئيسي التابع له.

- المستوى الثاني: أين يقوم المحاسب الرئيسي بعد عملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه

المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته، بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون

المحاسبي المركزي للخزينة.

- المستوى الثالث: يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بإعداد ميزان الحسابات العامة للدولة بعد أن يقوم بعملية

¹ Ali Bissad, op.cit, p130.

² Idem, pp 130-131.

دمج وتركيز ميزانة الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني.

الفرع الخامس: قاعدة الخدمة المنجزة

تعتبر قاعدة الخدمة المنجزة من القواعد الأساسية في مجال النفقات، التي حرصت الدولة على إرسائها ضمانا لحماية الأموال العمومية، والتي مفادها أنه لا تصرف النفقات إلا لمستحقيها وذلك بعد إثبات استحقاقهم لها وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم، أي إلزام المحاسبين العموميين بممارسة الرقابة على صحة الديون التي يقومون بدفعها، حيث تتعلق هذه الرقابة بتبرير الخدمة المنجزة ودقة حسابات التصفية، وتكتسي هذه الرقابة أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبين العموميين حيث أن الدفع على الوثائق غير النظامية أو غير الكافية يتسبب في تحمل مسؤوليتهم المالية.

تستند عملية الالتزام بالنفقات إلى قاعدة قديمة، وهي قاعدة الخدمة المنجزة، والتي بموجبها يخضع دفع ديون الهيئات العمومية للتنفيذ الكامل للخدمات من جانب الدائن وتنفيذها وفقا للشروط الأصلية، عندئذ فقط يمكن التصفية بالمعنى الدقيق للكلمة، والتي يتم فيها حساب مبلغ الدين أو التحقق منه، وعليه فإن عملية التصفية تنطوي على مرحلتين متتاليتين هما: التأكد من الخدمة المنجزة وتحديد مقدار النفقات.¹ أي أن معاينة إنجاز الخدمات يعد عنصرا هاما من العناصر التي تبنى عليها تصفية النفقة.

المطلب الثاني: تصنيف مدونة الحسابات

تعتبر مدونة الحسابات مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات تسمى أصناف، ويتضمن كل صنف قائمة حسابات ذات رقمين إثنين والتي تشكل الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات.

الفرع الأول: تصنيفات الرئيسية لمدونة الحسابات

تصنف مدونة الحسابات وفق التصنيف التالي:²

¹ Michel Bouvier et autres, **Finance publiques**, LGDJ, 13^e édition, Paris, 2014,p403.

² Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p13.

-الحساب العام: يتفرع حساب العام داخل كل مجموعة من مجموعات مدونة الحسابات، والذي يجمع عمليات ذات طبيعة خاصة مختلفة لكن ذات ميزة مشتركة، ويتشكل الحساب العام من الرقمين الأولين، يمثل الأول مجموعة الحسابات، أما الثاني يمثل تفرعات الحساب العام والذي يتفرع من 10 إلى 91.

-القسم: تنقسم الحسابات العامة إلى عدة أقسام في حساب يحتوي على ثلاثة أرقام، يمثل الرقمين الأولين الحساب العام، في حين أن الرقم الثالث يمثل تفرعات القسم.

- الحساب الثانوي أو الحساب الخاص: ويمثل الحسابات الفرعية للحسابات العامة أو القسم، والتي تمثل الحسابات المشخصة لكل عملية مالية، حيث تختلف وتتفرع هذه الحسابات باختلاف طبيعة العمليات المسجلة، ويمكن في حالة الضرورة تحديد الحساب الثانوي إلى ثلاثة أرقام من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات.

الفرع الثاني: طريقة ترقيم مدونة الحسابات

تعتمد طريقة ترقيم المدونة على الترتيب الخطي التسلسلي، حيث تجمع العمليات التي هي من نفس الطبيعة في حساب موحد، وفي هذا الإطار يمكن قراءة تركيب الحساب من اليسار إلى اليمين على النحو الموالي:

- الرقم الأول للحساب يمثل رقم مجموعة الحسابات والتي تتفرع من الرقم 01 إلى 09.

- الرقمان الأوليان لكل حساب يعبران عن الحساب العام والذي يتفرع من الرقم 0 إلى 09.

- الأرقام الثلاثة الأولى تشكل رقم الحساب الثانوي الذي يتفرع من الرقم 0 إلى 09.

أما التفرعات الباقية فوق ثلاثة أرقام، فتعتبر بمثابة حسابات جزئية للحساب الثانوي والتي يمكن أن تصل كحد أقصى إلى ستة أرقام بعد الحساب الثانوي، ليصبح أقصى حد لتفرع حسابات مجموعة حسابات الخزينة هو تسعة أرقام.

في هذا الصدد، يمكن تقديم مثال توضيحي لشرح طريقة قراءة الحسابات وفق مجموعة حسابات المدونة كما يلي: الحساب رقم (202.002.006) حساب نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين، والذي يتم قراءته على النحو التالي :

-مجموعة الحسابات رقم 02 عمليات الميزانية.

- الحساب العام رقم 20 عمليات الميزانية (إسناد نهائي).

- تفرع الحساب العام رقم 202 النفقات العمومية.

- الحساب الثانوي رقم 202.002 نفقات التجهيز العمومي.

- الحساب الفرعي رقم 202.002.006 نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين.

الفرع الثالث: آلية سير مدونة الحسابات

تتضمن مدونة الحسابات العديد من الحسابات المختلفة وهذا باختلاف العمليات المالية للدولة، وعليه

تصنف

هذه الحسابات حسب طبيعة العمليات إلى:¹

- **الحسابات المالية:** وتعرف بأنها جميع الحسابات التي تختص بتسجيل حركة الأموال والقيم العمومية الناتجة إما عن التحويلات المالية أو تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات من الخزينة وإليها)، والتي تتم عبر الحسابات المالية سواء عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية أو الحساب الجاري لحساب الخزينة لدى البنك المركزي. وبالنسبة لقيد العمليات المالية في الحسابات المالية فإن، أي تسجيل محاسبي في الجانب المدين يعد بمثابة زيادة في الموجودات المالية لدى الخزينة العمومية، وأي تسجيل في الجانب الدائن يعد نقص في الموجودات المالية للخزينة العمومية.

¹ Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, pp 14-17.

- **حسابات التسديد** : وتعني بها مختلف الحسابات التي تقوم بتسجيل حركة الأموال والتحويلات المالية ما بين مختلف المحاسبين العموميين، ويتم استعمالها عند قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة أو تحصيل إيراد لصالح محاسب عمومي آخر، وعليه يقوم المحاسب الثانوي بتحويل المبالغ المالية للمحاسب الرئيسي المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي للعمليات المالية المحولة لصالحه، ويتم مسك هذه الحسابات بصفة ازدواجية وعكسية بين المحاسبين العموميين. وبالنسبة لقيد العمليات المالية في حسابات التسديد فإن أي تسجيل في الجانب المدين يعبر عن استلام تحويلات مالية من مختلف المحاسبين العموميين، في حين أن أي تسجيل في الجانب الدائن يعبر عن إرسال تحويلات مالية لصالح محاسبين آخرين.

- **الحسابات الوسيطة**: وهي مختلف الحسابات التي تستعمل لنقل نتائج مختلف الحسابات من محاسبة الأخرى تطبيقاً لمبدأ تركيز المحاسبة بين المحاسبين العموميين، وعليه لا ينتج عن هذه العمليات أي أثر مالي أو أي تحويل نقدي لحركة الأموال والقيم العمومية المتداولة بين المحاسبين العموميين، وبالتالي فإن هذه الحسابات ترصد عند غلق السنة المالية ولا تظهر في الحساب الختامي للدولة.

- **حسابات الإسناد النهائية**: وهي تلك الحسابات التي تسجل في القيد النهائي للنفقات أو الإيرادات وفقاً لتصنيف أبواب الميزانية العامة للدولة، ويعد المحاسب الرئيسي المحاسب المؤهل قانوناً للقيام بعملية الإسناد النهائي طبقاً لطبيعة العمليات المالية التي يقوم بها، والذي يكون مسؤولاً عليها مسؤولية مباشرة أمام هيئات المراقبة ولاسيما مجلس المحاسبة. ويتم تسجيل عملية الإسناد النهائي للنفقات في الجانب المدين فقط دون أن يقيد أي مبلغ في الجانب الدائن بالنسبة للحسابات المتعلقة بالنفقات، أما بالنسبة للإيرادات فالعكس حيث تتم عملية الإسناد النهائي من الجانب الدائن دون أن يقيد أي مبلغ في الجانب المدين.

- **حسابات الإسناد المؤقتة**: تستعمل هذه الحسابات التسجيل العمليات مجهولة المصدر لعدم وصول وثائق إثبات التحويلات المالية إلى المحاسب العمومي، لذلك يقوم بعملية تسجيل مؤقتة في انتظار التسوية النهائية، فهذه الحسابات لا تظهر في الحساب الختامي للدولة، فكل إسناد مؤقت يجب أن يتبعه إسناد نهائي بنفس المبلغ. وتنقسم هذه الحسابات إلى:

• **حسابات تسوية الإيرادات والنفقات**: تعني هذه الحسابات تسجيل العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات

وتسديد النفقات التي لم تستلم بعد وثائق إثباتها أو لم يعرف نوعها أو مصدرها.

- **حسابات التحويل:** إن الهدف من هذه الحسابات هو ربط محاسبة المحاسب الرئيسي مع المحاسب الثانوي، حيث تتم عملية إرسال واستلام التحويلات المالية بينهما دون أي نقل فعلي للأموال، وبالتالي فإن هذه الحسابات تكون مفتوحة بينهما بصفة مزدوجة وعكسية. ويقوم الوكيل المحاسبي المركزي للخبزينة بمراقبة توازن هذه الحسابات وكذا بتركيز ودمج هذه التحويلات.

الفرع الرابع: أقسام مدونة حسابات الخبزينة

تقوم مدونة الحسابات على تقسيم الحسابات إلى تسعة مجموعات رئيسية، حيث كل مجموعة من هذه الحسابات تستعمل لتفيد العمليات التي هي من نفس الطبيعة، وطبقا للتعليمة العامة رقم 16 الصادرة بتاريخ 12 أكتوبر 1968 المتعلقة بكيفية تحديد مجموعة حسابات الخبزينة العمومية، تنقسم مدونة الحسابات إلى المجموعات الرئيسية التالية:¹

- المجموعة الأولى: عمليات الصندوق والمحفظة المجمعة

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المالية المتعلقة بتسجيل حركة التدفقات المالية على مستوى الخبزينة العمومية (من وإلى الخبزينة)، إضافة إلى حسابات الأوراق المالية العمومية التي تتداولها الخبزينة، وتتمثل هذه الحسابات في: حسابات النقد (ح/10)، حسابات التسديد للخبزينة مع البنك المركزي (ح/11)، حساب الأوراق المالية (ح/12)، حساب الودائع (ح/13).

- المجموعة الثانية: عمليات الميزانية

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتسجيل العمليات الخاصة بالتنفيذ الفعلي لإيرادات ونفقات الميزانية العامة، وتتمثل هذه الحسابات في: حساب الميزانية (ح/20)، حساب تنفيذ الميزانية (ح/21).

- المجموعة الثالثة: عمليات الخبزينة

¹ Ministère des finances, **textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01**, direction général de comptabilité, 2005, "Ministère de finance, textes relatifs a la comptabite pub que, tome UT, direc pp181-195.

وتتضمن هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتنفيذ برامج التنمية خارج الميزانية العامة، وتمثل هذه الحسابات في الحسابات الخاصة للخزينة (ح/30)، الحسابات الخاصة لتنفيذ الإيرادات (ح/31)، حسابات التخصيص الخاص (ح/32)، حسابات الديون النهائية للدولة (ح/33)، حساب تحويل الإيرادات (ح/34)، حساب تنفيذ ديون الدولة (ح/35)، حساب ديون الدولة الأرباح والأعباء (ح/36).

- المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة

وتتضمن هذه المجموعة حسابات الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخواص إلى جانب المرافق العمومية التي يجبرها القانون على فتح حساب في الخزينة العمومية (ومن أهمها الجماعات المحلية، المرافق العامة ذات الطابع الإداري الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، البريد والمواصلات، البنوك التجارية العامة والخاصة، الموثقون، المحضرون القضائيون، صناديق الضمان الاجتماعي ومؤسسات التأمين) ويتم تسيير هذه الحسابات مجاناً ودون فوائد من طرف مصالح المحفظة المالية للخزينة؛ وتتضمن حسابات: مراسلي الخزينة المتعلقة بالتنفيذ النهائي (ح/40)، مراسلي الخزينة المتعلقة بتحصيل الإيرادات (ح/41)، مراسلي الخزينة المتعلقة بتنفيذ الإيرادات (ح/42).

- المجموعة الخامسة: حسابات تحت التسوية

تتضمن هذه المجموعة الحسابات التي تقيد جميع العمليات المالية التي يقوم بها محاسب عمومي لفائدة محاسب عمومي آخر، أو الحسابات التي لم يعرف مصدرها ولم تتوفر وثائق إثباتها، وبالتالي لا يستطيع المحاسب العمومي تنفيذ عمليات الإسناد النهائي؛ وهي كل من حسابات: إيرادات للتصنيف والتسوية والتحويل (ح/50)، نفقات للتصنيف والتسوية والتحويل (ح/51)، تدفقات نقدية وتحويلات فيما بين المحاسبين (ح/52)، الحسابات الوسيطة (ح/53)، أي الحسابات التي لم يتم تسويتها من طرف المحاسب العمومي ليطم إغاؤها وتسجيلها في القيد النهائي في دفاتر المحاسب المكلف بهذه العملية.

- المجموعة السادسة: النتائج

يمسك العون المركزي للخزينة حسابات هذه المجموعة، وذلك من خلال الحسابين التاليين: حساب النتيجة المتعلقة بتنفيذ الميزانية (ح/60)، وحساب رصيد عمليات الخزينة (ح/61).

– المجموعة السابعة: الديون المضمونة من طرف الدولة

يختص العون المحاسبي المركزي بمتابعة مسك حسابات هذه المجموعة أيضا، حيث يقوم بتسجيل الديون المضمونة من طرف الدولة في حساب قروض مضمونة من طرف الدولة (ح/70)، وعند تسديدها يتم تسجيل أقساط التسديد في حساب أقساط القروض المضمونة من طرف الدولة (ح/71).

– المجموعة الثامنة: حقوق الدولة

يختص العون المحاسبي المركزي بمسك حسابات هذه المجموعة، وهي الحسابات المتعلقة بمتابعة حقوق الدولة الناتجة بالخصوص عن القروض أو الضمانات المقدمة لفائدة الخزينة العمومية، ويقوم بتسجيلها في الحسابين التاليين: حساب الحقوق المختلفة (ح/80)، وحساب المستحقات الآجلة (ح/81).

– المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة

إضافة إلى ما سبق نجد المجموعة التاسعة المخصصة للقيم غير المتداولة، حيث أن الحسابات الخاصة بهذه المجموعة ليست جزءاً من محاسبة الأموال ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزينة، بل يتم وصفها في ميزان معين وتشكل ما يسمى المحاسبة الخاصة.

وتضم هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتسجيل عمليات المحفظة المالية للخزينة العمومية عند إصدارها أو تداولها في السوق المالية، وتتضمن كل من حساب المحفظة المالية للمحاسبين الرئيسيين (ح/90)، وحساب المحفظة المالية للوسطاء الماليين (ح/91).

المطلب الثالث: المحاسبات الممسوكة في ظل التنظيم الحالي للمحاسبة العمومية

طبقاً للقانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، لاسيما المادة 2 منهم، فإن المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة

التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، يهدف إلى تكملة أحكام النص السابق وتحديد المحاسبة التي يمسكها أعوان تنفيذ ميزانية الدولة، حيث تنص المادتين 02 و03 منه على ما يلي: تتمثل المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها، حيث تتكون هذه المحاسبة من:

- محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصرف، تسمح لهم بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية.
- محاسبات يمسكها المحاسبون العموميون، وتشمل: محاسبة عامة تسمح بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الحزينة أو مراقبتها إضافة إلى تحديد النتائج السنوية، محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات، إضافة إلى محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات.

الفرع الأول: المحاسبة الإدارية

من خلال هذه المحاسبة يمكن لأعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية، ويمسك الآمرون بالصرف بأنواعهم الرئيسيون والثانويين محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات، وبالتالي تتعين إلزامية الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن:

- في المحاسبة الإدارية للإيرادات: الديون الدائنة المثبتة والموصى بها، الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على أوامر، التحصيلات التي تتم بناء على أوامر.¹

¹ المادة 15 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

- في المحاسبة الإدارية للنفقات: الاعتمادات المفتوحة المفوضة حسب الأبواب والبند التي تنجز من البرامج المأذون بها، تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين، التزامات الدفع التي يتم القيام بها ونفقات التسيير والتجهيز، والأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز.¹

- في محاسبة أوامر الصرف: حيث يتم مسك هذه المحاسبة وفقا لمبدأ القيد البسيط بما يسمح من الإفصاح عن الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة، التفويضات بالاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين، ومبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة، والاعتمادات المتاحة.²

فالمحاسبة الإدارية تسجل العمليات المالية التي يقوم بها الأمرين بالصرف الممارسة تحت مسؤوليتهم، أي إثبات الإيرادات والأمر بتحصيلها والالتزام بالنفقات والأمر بصرفها.³

من الناحية العملية، فإن الأمرين بالصرف يتجاهلون الاحتفاظ بالحسابات الإدارية، والتي غالبا ما تم تجميعها بأثر رجعي من البيانات المقدمة من حسابات المحاسبين، أو التي جمعها المحاسبون أنفسهم، مما جعل الرقابة المتبادلة وهمية.⁴

الفرع الثاني: المحاسبة العامة

تعتمد الدولة على المحاسبة العامة حتى تسمح لها بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الخزينة ومراقبتها إضافة إلى تحديد النتائج السنوية، ويمسك المحاسبون التابعون للدولة محاسبة عامة ومحاسبية خاصة بالأعيان والقيم والسندات، ويتولون محاسبة العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة والميزانيات الملحقة، وذلك وفقا لطريقة القيد المزدوج للإيرادات والنفقات وفقا للقواعد العامة التي يرسمها الوزير المكلف بالمالية، وقد نصت المادتين 4 و 5 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على: تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج للحسابين الدائن والمدين وحسب السنة المدنية. حيث يتمسك

¹المادتين 17 و 19 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

²المادة 24 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

³ Jaques Magnet, *Éléments de comptabilité publique*, 5^e édition, L.G.D.J, Paris, 2001.

⁴ Idem.

المحاسبون محاسبة العمليات الميزانية الخاصة بالدولة، والتي تعرض كل من التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات والتحصيلات المنجزة والبواقي المطلوب تحصيلها فيما يخص مجال الإيرادات، أما فيما يخص مجال نفقات التسيير فتعرض كل من الاعتمادات المفتوحة أو المفوضية حسب الأبواب، الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق، والرصيد المتاح، وفي مجال نفقات التجهيز والاستثمار فتعرض البرامج المأذون بها وتعديلاتها المتعاقبة، الالتزامات بالدفع حسب العمليات وكذا الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب، الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق، الباقي من البرامج المأذون بها، والباقي من اعتمادات الدفع المفتوحة.¹

ويمسك المحاسبون الرئيسيون في مجال عمليات الخزينة حسابات حركات الأموال نقدا كانت أم قيما في حسابات الودائع، أو في حسابات جارية، أو في حسابات دائنة ومدينة²، وتبين هذه العمليات كذلك الأموال المودعة لفائدة الخواص، والأموال الداخلة إلى الصندوق والخارجة منه مؤقتا، وعمليات التحويل.³

حيث يرسل المحاسبون الرئيسيون إلى العون المحاسب المركزي للخزينة كل سنة وفي غاية التسيير موازنة الأموال والقيم المسجلة في دفاترهم الحسابية الكبرى، كما يرسلون للمحاسب نفسه جميع البيانات الحسابية والوثائق المنصوص عليها في التعليمات المعمول بها؛ أما المحاسبون الثانويون فيرسلون للمحاسبين الرئيسيين الذين هم على صلة بهم كل شهر وبصفة مباشرة الوثائق والبيانات المحسابية قصد تجميع الإيرادات والنفقات حسب الكيفيات التي يحددها وزير المالية. ويلزم العون المحاسب الرئيسي والمحاسب الثانوي بوضع حساب تسيير فيما يخص العمليات التي يختصان بها.⁴

ما يلاحظ على المحاسبة العامة للدولة الحالية أنها تقتصر على تصنيف وتسجيل الميزانية والمعاملات النقدية في مدونة حسابات بسيطة يصعب ربطها بالمحاسبة الوطنية، وتسمى محاسبة الصندوق أو المحاسبة النقدية والتي لا تسمح إلا بتتبع الحركات المتعلقة بالتحصيل والدفع أي احتساب التدفقات النقدية فقط الداخلية والخارجة)، ولا تأخذ بعين الاعتبار لا مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات ولا المحاسبة على أساس الاستحقاق ولا بعد الذمة المالية للدولة.

¹ المادة 39 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

² المادة 40 من نفس المرسوم السابق.

³ المادة 41 من نفس المرسوم السابق.

⁴ المادة 35، 30، 36، 37، من نفس المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

الفرع الثالث: المحاسبة الخاصة

تسمح هذه المحاسبة بعرض الجرد العيني والمالي للمواد والقيم والسندات التي تطبق عليها¹. تم تصميم هذه المحاسبة في الجزائر كمحاسبة قائمة بذاتها لتكملة المحاسبة العامة من حيث أنها تسمح بمراقبة ومتابعة حركات الممتلكات وقيم الاستغلال؛ وتهدف إلى بيان العمليات المتعلقة ب: مخزونات السلع والتوريدات والفضلات والمنتجات غير تامة الصنع واللفائف التجارية وحركتها، بالإضافة إلى السندات الإسمية لحاملها أو المؤذون في صرفها للغير، والقيم المختلفة للمنظمات العمومية أو المعهود ما إليها، الأدوات والأشياء المنقولة، والنماذج والسندات و التذاكر والطابع والتصويرات (فينييت) المعدة للإصدار أو البيع².

وتمسك هذه المحاسبة من طرف الأمر بالصرف والمحاسب المكلف، كل واحد بالنسبة للمواد والقيم والسندات التي يحوزها أو يعهد بما إليه³.

ما يعاب على هذا النوع من المحاسبة أنه لا يوجد مسك محاسبة مادية سليمة، بمعنى أنها لا تمكن من تنفيذ عمليات الجرد وعمليات متابعة حركات الممتلكات وحفظها، بل يمكن القول أنها مهمة و غير معروفة، ولم تنل الاهتمام الكاف بالرغم من وضوح أهميتها، ويعزى ذلك عموما إلى عدم استيعاب أهمية هذا النوع من المحاسبة نظرا لندرة وتواضع التأطير والتتبع والمراقبة، وكذا لقلة التكوين والتكوين المستمر خصوصا لمسيرى المصالح المادية والمالية، وبما أن المحاسبة القائمة هي محاسبة الصندوق التي يتم وفقها تسجيل المعاملات المالية العامة ومراقبة شرعيتها، فإن فائدة هذا النوع من المحاسبة لا تجد طريقها في ظلها.

الفرع الرابع: المحاسبة التحليلية

تسمح المحاسبة التحليلية التي تمسك في حينها بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات⁴. والملاحظ على هذا النوع من المحاسبة أنه يلقي تطبيق واسع المدى في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وعلى الرغم من أهميته في القطاع العام إلا أنه يحاط بكثير من القيود في الهيئات التابعة له، وذلك راجع لغياب

¹ المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

² Article 54, Décret exécutif n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

³ القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35 الصادرة 15 أوت 1990.

⁴ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

الترتيبات القانونية التي تنظمه، وكذا لصعوبة تطبيقه والتي غالبا ما تكون نتيجة تناقض بين المبادئ الأساسية للمحاسبة النقدية وبعض المتطلبات الواردة في القانون¹، هذه المبادئ التي بدأت تختفي على المستوى الدولي منذ إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي، والتي من بين أهدافها تطبيق محاسبة التكاليف الهادفة لتقييم التكاليف وأداء الخدمات العمومية، ناهيك عن الافتقار للوسائل المادية اللازمة لتطبيقه على غرار أنظمة الإعلام الآلي التي تسهل عملية جرد وحساب تكاليف السلع والخدمات وللكفاءات المؤهلة للقيام بذلك.

المبحث الثاني: تشخيص التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر.

في ظل عدم استجابة نظام المحاسبة عمومية للمتطلبات التي تفرضها المتغيرات والتطورات الاقتصادية والسياسية الراهنة التي تعرفها الدولة، أصبح من الضرورة إجراء إصلاحات هيكلية في مجال المالية العمومية وإحداث تحول عميق في كيفية تسيير المال العام.

المطلب الأول: العيوب المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية

¹ Jean-Paul Milot, Faut-il réformer la comptabilité de l'Etat ?, Politiques et Management Public , 2000, pp1-17.

في ظل العيوب والنقائص التي تعترى نظام المحاسبة العمومية، والتي من أهمها أنه ينظر لنفقات الميزانية كوسائل تمويلية دون ربطها بأهداف، فضلا عن ذلك هناك عدة مشاكل تشوب هذا النظام. ويمكن تلخيص عيوب ونقائص المحاسبة العمومية فيما يلي:¹

الفرع الأول: النقائص المتعلقة بالجوانب التقنية

1- المشاكل المرتبطة بالجوانب التقنية :

- يتسم نظام المحاسبة العمومية بالجمود والتعقيد، حيث هذا النظام لا يتفاعل تفاعلا إيجابيا مع مختلف التطورات الاقتصادية الراهنة التي تعرفها الدولة وهذا من خلال:
- إتباع الموظف للإدارة العليا ولأساس المحاسبة التقليدية المعتمدة.
- التركيز على تنفيذ دقيق لقرارات مالية ودعم الاهتمام بالأهداف والبدايل المتاحة وتحليل التكاليف ومقارنتها بالفائدة المرجوة.
- فقدان عنصر التحليل والتقييم والمفاضلة بين بدائل الإنفاق.
- تدخل السلطة التشريعية محدود ويتمثل في مراقبة الاعتمادات المالية والتجاوزات.
- التصنيف التنظيمي للنفقات لا يساعد على التعرف على البرامج والمشاريع.
- لا تعطي معلومات عما تفعله الحكومة وما تحققه من إنفاق الأموال .
- تهتم بالتكلفة أكثر مما هي معنية بالنتائج من الإنفاق.
- الإنفاق : هو نسبة من الإنفاق السابق وليس مربوطا بالمردود أو الناتج عن هذا الأداء.

¹ إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- عدم تحليل التكلفة ومقارنتها بالفائدة المرجوة .
 - عدم ارتباطها بشكل دائم بالخطط التنموية للدولة.
- إضافة إلى ما ذكر آنفا، فإن النظام الميزانياتي القائم حاليا في الجزائر، تعتريه عدة نقائص من أهمها:
- إن مبدأ السنوية يعتبر جامدا بالنظر إلى بعض قيود النشاط العام، والأمر الذي أدى إلى ضرورة التخلي عنه، وهذا المبدأ هو توسع دور الدولة بعد الحرب العالمية الثانية، إذ أصبح مبدأ السنوية غير مناسب من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والحاسمة، والتي تخص السياسة العامة للحكومة، وعليه فإن الانتقادات الأساسية الموجهة لمبدأ السنوية تتمثل فيما يلي:
 - النظرة السنوية و غير متعددة السنوات تشكل نقصا يعانيه نظام الميزانية الحالي، إذ أن البعد المنحصر في سنة لا أكثر، غير كاف للإلمام بكامل العوامل التي تتدخل على مستوى الأمد المتوسط أو البعيد¹.
 - إن تحديد الإطار الزمني بسنة واحدة، يبعد الموازنة عن الاهتمام بالاستثمارات الطويلة المدى، و تحليل المؤشرات المستقبلية في مجال الإنفاق أو الإيراد إلا بشكل مبسط، بالإضافة إلى ضعف الانسجام مع تطور دور الدولة نتيجة عدم وضوح العلاقة بين أسلوب تبويب الموازنة و بين الخطة، مما يتعذر معه ربط هذه الموازنة بأهداف الحكومة².

¹ حلقة دراسية حول " مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر " (نفقات التسيير لسنة 2007)، الدفعة 40، تحت اشراف الأستاذ: رابح محمدي، المدرسة الوطنية للإدارة، 2007، ص13.

² جمال العمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة ، مصر ، طبعة 1، 2004، ص 183.

ب- إن قرار الاعتمادات يتم عادة بناء على المعلومات التاريخية، أي على أساس الاعتمادات المفتوحة للسنوات السابقة، ولا توجد أي عوامل أو معايير موضوعية تدخل في التقدير (مثل طبيعة نشاط الإدارة العمومية، وضعية الاقتصاد الوطني أو أهداف محددة يجب تحقيقها...).

ج- حسابات التخصيص الخاص: رغم أن قانون المالية لسنة 2000 أتى بتعريف جديد لحسابات التخصيص الخاص و الذي يجسد مفهوم البرامج و التسيير عن طريق الأهداف حيث نصت المادة 89 منه أن حسابات التخصيص الخاص مثل برنامج عمل من طرف الآمرين بالصرف المعنيين، حيث يحدد لكل حساب الأهداف المسطرة و المنتظرة، وكذا أجال الانجاز و من خلال هذه المادة يمكن أن نستخرج الميزات الجديدة لهذه الحسابات وهي:

- تعبر عن برنامج محدد.

- لا أهداف معينة وآجال إنجاز.

- وجوب المتابعة ومراقبة تنفيذ البرنامج من طرف المسيرين المعنيين وبهذا اقترب المفهوم الجديد لحسابات التخصيص الخاص كثيرا من عناصر الإصلاحات المرجوة من النظام الميزانياتي، إلا أن هذه الحسابات لا تزال تسجل تجاوزات يمكن توضيحها من خلال النقاط التالية¹:

- في غياب حدود و شروط فتحها أصبح معظم الوزراء يلجئون إليها كوسيلة مفضلة لتسيير قطاعاتهم،

و هذا ما يؤدي إلى أن تكون هذه الحسابات بدون هدف واضح، و لا تعبر عن برنامج واضح.

¹ مذكرة الحلقة الدراسية " حسابات التخصيص الخاص " من إعداد طلبة السنة الرابعة ، فرع اقتصاد و مالية، الدفعة 38 ، تحت إشراف الأستاذ: رايح محمدي، المدرسة الوطنية للإدارة 2004/2005، ص ص 68-76.

- من الملاحظ كذلك أن بعض الحسابات تفتح في قوانين المالية دون أن يتبعها إصدار نصوص تنظيمية توضح كيفية تنفيذها و استعمالها، إلا بعد مرور فترة طويلة مما يؤدي إلى عدم تنفيذها.

- لا يوجد اختلاف بين إجراءات تنفيذ نفقات الميزانية العامة للدولة وتلك المستخدمة في تنفيذ هذه الحسابات، وبالتالي تسجل غياب المرونة المطلوبة، وكذلك الأمر بالنسبة للرقابة إذ لا توجد إجراءات خاصة تسمح بمتابعة ورقابة تسييرها.

- يلاحظ أيضا أن تحديد الأهداف الكمية والكيفية يتم بشكل غير دقيق وتأخذ مثلا على ذلك برنامج البحث العلمي والتطوير التكنولوجي حيث من بين الأهداف المسطرة ضمنه هو زيادة نسبة حصة الناتج الداخلي المخصص للبحث العلمي من 0.2 % إلى 1% وهكذا نلاحظ أن الأهداف تكون عامة في معظم الأحيان، وهذا ما يؤثر سلبا على تقييم فعالية البرنامج الذي يبقى يقترن باقتران كمي لا نوعي.

- غياب دراسات شاملة و دقيقة قبل فتح حسابات التخصيص الخاص، كما أن التقييم الشائع هو قياس ما تم إنفاقه و استهلاكه دون الاهتمام بالنتائج المحققة.

2- أسباب خارجية تتأثر بها الدولة بطريقة غير مباشرة

تتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

أ- **التحديات الناشئة عن التكامل الاقتصادي العالمي:** هي واحدة من الأسباب الأساسية الكامنة وراء هذه التغيرات. العولمة تمارس ضغط كبير على الحكومات لإحداث تغييرات جوهرية في النظم الإدارية، وتسريع إصلاح المؤسسات و انفتاح النظام المالي للمنافسة الأجنبية. حيث أن مطالب العولمة متزايدة على

القطاع العام حتى يستجيب للبيئة التنافسية. كما أنه مطالب بأن الحكومات والهيئات العامة مواءمة أهدافهم. ونعني بالمواءمة هي ضمان التنمية الاقتصادية وعدم تقييدها، يوفر ذلك حافزا لإنشاء وتحسين مستوى المعيشة، لذا هناك حاجة متزايدة لتحديد الطريقة السلمية للموارد العامة وتخصيص لرصد الاستخدام الفعال لهذه الموارد.¹

وباختصار على الاندماج السريع في الاقتصاد العالمي من خلال زيادة التجارة والاستثمار والتكامل التي توفرها التكنولوجيات، وانتشار المعلومات وتزايد أهمية الصناعات القائمة على المعرفة يوفر إمكانية فتح عصر جديد للتنمية البشرية.

ب- الأزمات الاقتصادية العالمية : عززت الأزمة الاقتصادية العالمية في نيوزيلندا، على سبيل المثال إصلاحات رئيسية في القطاع العمومي الذي بدأ في عام 1984 وكانت مرتبطة مع الأزمة الاقتصادية والظروف المؤدية إليها ، كذلك مع التغيير السياسي في انتخاب الحكومة العالمية في عام 1984 . و في أحقاب الانتخابات التي جرت في منتصف عام 1984 واجهت ببطء النمو الاقتصادي ، وارتفاع العجز المالي والديون العالية بما في ذلك الالتزامات الكبيرة الناجمة عن مختلف الضمانات التي قدمتها الحكومة السابقة فإن الاقتصاد كان القوة الدافعة للإصلاح .

ت- الضغط الذي يمارس من قبل المؤسسات المالية الدولية: مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، تمارس ضغوط في معظم البلدان لإجراء الإصلاحات الاقتصادية المطلوبة، بما في ذلك إصلاح القطاع

¹ إسماعيل حسين أحمر، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

العمومي. هذه الضغوطات، تلاحظ أكثر في الاقتصاديات النامية والانتقالية والمنظمات الدولية، حيث يتطلب

تحديث المحاسبة التي يجب أن تتم بصفة خاصة باعتبار شرطا لا غنى عنه من المساعدة التي يقدمها.¹

نتيجة لأسباب سابقة الذكر يجب إصلاح القطاع العمومي بما في ذلك الإدارة والمحاسبة وإصلاح

الميزانية تعتبر مسألة وقت حيث أن بعض البلدان لديها القدرة على الاستجابة بسرعة للأحداث الخارجية

والداخلية، والبعض الآخر يستغرق وقت للاستجابة لذلك، لكن في النهاية يجب أن تقوم به جميع الدول.

3- المشاكل والصعوبات التي تواجه الميزانية العامة

يمكن تلخيص الصعوبات التي تواجه الميزانية العامة في الجزائر فيما يلي:²

أ- أسلوب إعداد الميزانية وتنفيذها :

- أسلوب تقليدي يعتمد على المعايير التاريخية والتفاوض في تخصيص النفقات العامة للوزارات والدوائر

العمومية اللاربحية.

- أسلوب إعداد الميزانية لا يتطرق إلى التخطيط المالي متوسط المدى.

- المبالغة في طلب الوزارات والدوائر العمومية اللاربحية لمخصصات الإنفاق.

- عدم الشمولية العامة لكافة إيرادات الدولة ونفقاتها كإيرادات بعض المنح ونفقات بعض البرامج .

¹ أ. محمد أمين وليد طالب ، " إنعكاسات الأزمة المالية العالمية 2008 على سياسات صندوق النقد الدولي " ، مجلة الإقتصاد والمجتمع ،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، العدد 6 ، ص ص 249 - 255.

² بطاهر علي ، سياسات التحرير والإصلاح الإقتصادي في الجزائر ، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، جامعة حسينة بن بوعلوي شلف ، العدد

1، ص 182.

- عدم مراعاة ربط تخصيص النفقات العامة في الميزانية العامة بالنتائج المستهدفة .
- عدم توفير قاعدة بيانات شاملة محدثة عن المشاريع الرأسمالية.
- تعقيد بعض الأنظمة الضريبية وغير الضريبية وإجراءاتها الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة إدارتها ويفتح مجال للفساد والتهرب .
- عدم ملاءمة الخدمة المقدمة لدافعي الضرائب .
- عدم فاعلية إجراءات رفع كفاءة التحصيل ومكافحة التهرب الضريبي .

ب- الهيكل التنظيمي والموارد البشرية و التدريب:

- نقص الكفاءات البشرية المؤهلة والعاملة في قطاع المالية العامة .
- قصور برامج التدريب العاملين في مجال الإداري والمالي عن تحقيق الأهداف المنشودة.
- الصعوبات في استقطاب الكفاءات والمحافظة عليها.
- عدم ملاءمة الهياكل التنظيمية والإدارية الحالية لمتطلبات الإصلاح المالي كوجود شبكة وقاعدة معلوماتية تربط بين مختلف هياكل الإدارة لتسهيل نقل المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب .
- عدم مواكبة الأنظمة والتعليمات الإدارية المعمول بها لمتطلبات التطوير المنشودة .

ت- تكنولوجيا وأنظمة المعلومات :

- عدم توفير نظام مالي محاسبي متكامل ومتربط يخدم الحكومة والمراجعين والمستثمرين على الوجه الأمثل .
- عدم وجود قاعدة بيانات ومعلومات محاسبية تغطي كافة النشاطات المتعلقة بقطاع المالية العامة .
- عدم تدفق المعلومات آليا بصورة سهلة وسلسة بين الوزارة المالية والدوائر التابعة لها وبين الوزارة المالية والوزارات والدوائر الحكومية الأخرى .

4- غياب جدول التوازن في قوانين المالية

من خلال القانون 84-17 المتضمن القانون الأساسي لقوانين المالية، تندرج مسألة التوازن الميزانياتي في إطار التوازنات العامة المسطرة ، في مختلف مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتعددة، والتي تحدد قوانين المالية طبيعة الموارد والأعباء المالية لها ومبلغها وتخصيصها، وعليه فالتوازن الميزانياتي هو عنصر من عناصر السياسة الاقتصادية في الجزائر، إذ أن قوانين المالية تحدد جميع الطرق والوسائل المحققة لهذا التوازن ولا تهتم بالتوازن الفعلي المتجسد في جدول التوازن، حيث تكتفي بتحديد الطرق والوسائل المحققة للتوازن وهذا في إطار المخطط السنوي للتنمية، بعكس ما هو معمول به في القانون الفرنسي أين يتم وضع جدول للتوازن يشمل جميع الموارد والنفقات.¹

فعند دراستنا لقوانين المالية نجد أن الوضعية التوازنية للموازنة العامة، لا تشمل حسابات التخصيص الخاص، وهذا نظرا لغياب تقديم مالي لهذه الحسابات من حيث الإيرادات والنفقات، كما أن عملياتها لم تفصل بشكل واضح بين العمليات ذات الطابع النهائي و العملية ذات الطابع المؤقت ، ففي القانون الفرنسي نجد هناك فصل واضح بين العمليات ، ويمكن توضيح هذا الفصل في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) : جدول التوازنات المالية في فرنسا.

التقديرات		طبيعة العمليات
النفقات	الإيرادات	
		العمليات ذات الطابع النهائي

¹ أمزال فاتح ، نظام حسابات التخصيص في الجزائر ، دار النشر بلقيس ، الجزائر ، 2010، ص 101.

		<ul style="list-style-type: none"> - الموازنة العامة . - حساب التخصيص الخاص. - الميزانية الملحقة .
		<p>مجموع العمليات ذات الطابع النهائي</p> <p>(أ)</p>
		<p>رصيد العمليات ذات الطابع النهائي</p> <p>(ج)</p>
		<p>العمليات ذات الطابع المؤقت (ب)</p> <ul style="list-style-type: none"> - حسابات التخصيص الخاص. - حسابات التجارة. - التسبيقات والقروض. حسابات القروض حسابات التسبيقات - الحسابات الخاصة الأخرى حسابات التسوية مع الحكومة الأجنبية حسابات العمليات النقدية

		مجموع العمليات ذات الطابع المؤقت (ب)
		مجموع العمليات ذات الطابع المؤقت (د)
		المجموع العام (أ) + (ب)
		الرصيد العام عند التنفيذ (ج) + (د)

المصدر: أمزال فاتح، مرجع سابق، ص(102-103).

ما يمكن استنتاجه من خلال الجدول المتعلق بالتوازنات المالية لضبط حسابات الدولة خلال السنة في فرنسا أنه يقدم صورة واضحة عن مختلف العمليات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص سواء كانت نهائية أو مؤقتة، مما يمكن البرلمان من ممارسة رقابة فعالة على هذه الحسابات.

5- عدم ملائمة مجموعة حسابات الخزينة مع المعايير

في ظل عدم تجانس وملائمة حسابات الخزينة مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، كان لزاما على الدولة الجزائرية إصلاح المخطط المحاسبي للخزينة، وتذليل المشاكل والصعوبات التي يعاني منها، حيث أصبحت مكمّن ضعف هذا الأخير واضحة من خلال عدم قدرته على التكيف مع مختلف التطورات، ولا سيما في إطار التكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

وفي هذا الإطار وقصد تطوير نظام المحاسبة العمومية، كان لابد من ذكر الأسباب الرئيسية التي تجعل هذا الأخير عاجزا في التكيف مع مختلف المستجدات والتي يمكن تلخيصها في جملة من العوامل تتمثل فيما يلي:

1. - طول فترة استخدام المدونة جعلها عاجزة عن مواكبة التطور في المعاملات المالية، واعتمادها على حسابات تتوافق مع الفترة المستخدمة والتي كانت تعتمد على المعاملات البسيطة وسهلة التسجيل، والاعتماد على الجداول الإحصائية خارج تنظيم العمل المحاسبي، من أجل إعداد القوائم المالية للدولة وإعداد الحسابات الختامية للدولة من خلال قانون ضبط الميزانية.

- إن اعتماد نظام المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي للخزينة على الأساس النقدي في تسجيل العمليات، لا يسمح بتطبيق المعايير التي تعتمد على محاسبة الالتزام، وبالتالي لا يأخذ بعين الاعتبار النفقات المخصصة خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى عدم تحميل النفقات والإيرادات حسب السنة المخصصة لها، وهذا ما يسمح بعدم التحكم في النفقات وترشيد الاعتمادات المالية المخصصة حسب السياسة العامة للدولة.

- عدم إمكانية تكييف مدونة حسابات الخزينة مع المتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة.

- صعوبة تكييف المعايير نظرا لعجز المخطط المحاسبي للخزينة على معالجة العناصر المتمثلة في الحقوق المثبتة وذمة الدولة، حيث يتم معالجتها خارج المخطط المحاسبي للخزينة العمومية.

¹ يوسف السعيد أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 189.

- صعوبة تكييف المعايير نظرا لعجز النظام المحاسبي الحالي على التكيف مع العمليات المالية الجديدة للدولة، وهذا راجع لطبيعة التقييم الخطي لحسابات الدولة، الذي لا يسمح بإجراء هذه التعديلات التي تساهم في اعتماد المعايير التي تعتمد على المرونة والاستجابة للتطورات المالية.

- لا يتماشى المخطط المحاسبي للخرزينة مع التقنيات المحاسبية الحديثة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام معلوماتي يعتمد على المعايير ويسهر على تقييم المعلومات المالية، وتوفيرها ومعالجة مختلف البيانات وتجميعها وإيصالها في الوقت المناسب إلى الأطراف المستفيدة، وبالتالي فعدم اتصاف المخطط المحاسبي للخرزينة على هذه الميزة، تجعله عاجز عن توفير المعلومات التي تساهم في اتخاذ قرارات رشيدة.

- الاعتماد على الحسابات الرئيسية التي توفر معلومات شاملة عن العمليات المحققة، دون إعطاء معلومات دقيقة حول كيفية الحصول على هذه المعلومات بطريقة تفصيلية وجزئية. الأمر الذي يصعب من عملية تحليل هذه المعلومات وصعوبة مقارنتها. وبالتالي صعوبة تطبيق المعايير التي تتميز معلوماتها بالتحليل وقابليتها للمقارنة وسهولة الفهم في التعبير عن القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي الذي يتوافق مع المعايير.

- عدم الانتهاء من إعداد النظام الآلي لتسجيل العمليات المالية وفق النظام الجديد لاسيما في مجال المعالجة الآلية لدمج العمليات على المستوى المركزي لدى العون المركزي المحاسبي للخرزينة العمومية.¹
وعليه من خلال ما تم عرضه فإن النقائص والعيوب التي تبقى تشوب نظام المحاسبة العمومية سواء بالنسبة للمخطط المحاسبي للخرزينة الذي يبقى عاجز عن توفير بيئة ملائمة من خلالها يتم تطبيق معايير

¹ يوسف السعيد أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 194.

المحاسبة الدولية للقطاع العام ، أو بالنسبة للمخطط المحاسبي الجديد لسنة 2002، والذي بالرغم من الإيجابيات التي يمتاز بها، إلا أنه ظل يراوح مكانه نظرا لعدم وجود الأرضية القانونية والبيئة التي تساعد على التطبيق في تلك الفترة، بالإضافة إلى أن عدم ملائمتها للمعايير جاء قبل فترة ظهور الإصلاحات المرتبطة باعتماد المعايير.

الفرع الثاني: النقائص المتعلقة بالقوائم المالية لحسابات الدولة

إن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال اعتماده على الأساس النقدي، لا يمكنه إعطاء صورة كاملة عن المركز المالي الحقيقي للدولة. فمخرجات هذا النظام لا تتلاءم مع احتياجات المستخدمين وصانعي القرار من المعلومات، وبشكل أكثر دقة لا يعطي وصف دقيق للعمليات المحاسبية، ولا يسمح من معرفة الذمة المالية من خلال جميع مكوناتها.

1- التأخر في تسوية حسابات الميزانية

منذ صدور التعليم رقم 16 المتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة نجد أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لم يولي أهمية كبيرة لتسوية حسابات الميزانية .

حيث نجد أنه لم تسوى حسابات الميزانية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية إلا في الأربع سنوات

وهي (1978، 1979، 1980، 1981).¹

¹ Elaborer par chercheur selon : **Loi de Règlement Budgétaire** : (1978, 1979, 1980, 1981).

الفصل الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أما بعد صدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 17/84 الذي وضع الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى قانون المحاسبة العمومية 21/90 الذي طور من عمل الإطار المحاسبي وهذا بظهور القيد المزدوج لتسجيل العمليات في الدفاتر المحاسبية، والأطر القانونية التي توضح عمل المكلفين بالمحاسبة العمومية، فلم يتم تسوية حسابات الميزانية إلا في سنة 2008 والتي تم تسويتها ضمن القانون رقم 1/11 المؤرخ في 17 فيفري 2011، وبالتالي فعدم عرض المعلومة في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم التحكم في تسيير المال العام، وصعوبة في المراقبة والمسائلة ومحاسبة المسؤولين عن كيفية التصرف بالمال العام في الوقت المناسب، حتى يتم اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين لهذه القوائم المالية بكل دقة وكفاءة.

من خلال ما سبق ذكره، سيتم إبراز تسوية حسابات الميزانية حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3) : تسوية حساب الميزانية العامة للدولة للفترة (2008-2012).

السنوات	الإيرادات الفعلية			النفقات الفعلية			الرصيد
	مجموع الإيرادات	الموارد العادية	الجباية البترولية	مجموع النفقات	نفقات التسيير	نفقات التجهيز	
2008	2895,1	1179,7	1715,4	4435,0	2290,3	2024,9	-1549,8
2009	3275,3	1348,3	1927,0	4657,5	2255,1	2283,6	-1381,2
2010	3056,7	1555,0	1501,7	5648,9	2736,1	2749,2	-2592,1
2011	3474,1	1944,7	1529,4	7468,4	3945,1	3403,8	-3994,3
2012	3804,4	2285,4	1519,0	7081,3	4691,3	2390,0	-3276,9

- journal officiel n °7 du 12 février 1980, journal officiel n°2 du 10 janvier 1984.

- journal officiel n °57 du 31 décembre 1980 , journal officiel n° 21 janvier 1987.

Source : Elaborer par le chercheur selon :

-Loi de règlement, 2008 ,2009,2010,2011,2012.

-Loi finance complémentaire, 2008,2009,2010,2011,2012.

من خلال عرض الجدول السابق يتضح أن الجزائر حققت عجزا خلال سنوات الدراسة، وهذا راجع إلى الإفراط في ضخ النفقات الفعلية، مقارنة بالتحصيل الفعلي للإيرادات، ويرجع سبب هذا العجز إلى الاهتمام الكبير من الدولة نحو توجيه السياسة الإنفاقية نحو المشاريع التنموية والتي تدخل ضمن المخططات التنموية الثلاثة الكبرى، بالإضافة إلى اعتماد الجزائر على الجباية البترولية لتمويل الميزانية، وهذا ما لوحظ بالفعل خلال الفترة المتعلقة بسنة 2009 ، حيث أن الزيادة المستمرة لمداخيل الجباية البترولية لهذه الفترات من الدراسة جعلت الجزائر ترفع من قيمة نفقاتها وتوجيهها نحو التنمية، بالمقابل فإن التنفيذ الفعلي للنفقات ركز بصفة متساوية تقريبا بين نفقات التسيير والتجهيز، في حين كانت نفقات التسيير في سنة 2012 تقريبا ضعف نفقات التجهيز، وهذا يدل على عدم الاستخدام الكلي للنفقات المخصصة بصفة عقلانية، أما من جانب الإيرادات المحصلة فنلاحظ أن الجزائر خلال السنوات الأخيرة شهدت انتعاش في الجباية العادية وهذا ما نلاحظه من خلال سنة 2010 و 2011 حيث فاقت الجباية العادية، إلا أنها لا تتماشى مع الزيادة الكبيرة في النفقات.

إضافة إلى ما ذكرناه سابقا ، فإن ما يمكن قراءته من خلال التسوية حسابات الميزانية هو أن الجزائر حققت عجزا مستمرا راجع إلى الزيادة الكبيرة في النفقات مقارنة بالإيرادات التي لم تشهد ارتفاعا كبيرا ، وهذا يدل على أنه لم يتم توجيه النفقات بالشكل الذي يحقق عوائد كبرى تسمح بتغطية حجم الإنفاق إضافة إلى التأخر الكبير في عملية تسوية الحسابات، وهذا ما يؤثر بصفة مباشرة على اتخاذ قرارات مناسبة تسمح بترشيد الإنفاق و العمل على تحصيل الإيرادات بكفاءة وفعالية، كذلك عدم الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم

المالية في الوقت اللازم تؤدي إلى عدم اتخاذ قرارات مناسبة من طرف مستخدمي هذه القوائم، وبالتالي تضعف من فعالية وكفاءة نظام المحاسبة العمومية في استخدام المال العام.

2- ضعف نظام المحاسبة في التنبؤ بنفقات وإيرادات الموازنة العامة للدولة

إن الميزانية التقديرية هي تعبير رقمي أو كمي عن الأهداف والنتائج المتعلقة بالدولة. وبهذه الصفة تعتبر الموازنة التقديرية أداة تساعد على تحقيق أهداف الدولة، من خلال تحديد النفقات والإيرادات للدولة، حيث كلما كانت عملية التقدير تمتاز بالعقلانية والرشادة في إعدادها من جهة ومتابعة تنفيذها ومراقبتها بشكل فعال وفق الأهداف التي تتماشى وإمكانية الدولة على تحقيقها من جهة أخرى، حيث كلما كانت عملية التقدير تقترب من التنفيذ الفعلي لنفقات وإيرادات الموازنة، بينما نجد في الجزائر أن هناك ضعف واضح بين الموازنة التقديرية، والفعالية وحتى هناك صعوبات كبيرة في الحصول على المعلومات المتعلقة بتنفيذ الموازنة في الوقت المناسب.

3- عدم فعالية وكفاءة نظام الموازنة العامة للدولة

من أجل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من الإيرادات بأقل التكاليف، تعتمد كفاءة الموازنة على الاستغلال العقلاني والرشيد لموارد الدولة، لكن هذه الأخيرة لن تتحقق إلا من خلال فعالية الموازنة، والجدول التالي يبين مدى فعالية وكفاءة الموازنة العامة كما يلي:¹

¹ Elaborer par le chercheur selon

- loi de règlement, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012.

- loi de finance complémentaire, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012.

الجدول رقم (4) : تطور رصيد الموازنة العامة الفعلية للفترة (2000-2014)

السنوات	الإيرادات	النفقات	الرصيد	رصيد التحويلات	تدخلات الحرية	الرصيد الإجمالي
2000	1124,9	1778,1	-53,2	-0,7	-0,5	-54,4
2001	1389,7	1321,0	-68,7	-20,0	6,5	55,4
2002	1576,6	1550,6	26,0	-11,2	-30,9	16,1
2003	1525,5	1690,2	-167,7	186,9	-32,6	-10,4
2004	1606,4	1891,8	-285,4	109,9	-11,8	-187,3
2005	1714,0	2052,0	-338,0	-129,0	-5,2	-472,2
2006	1841,9	2052,0	-611,1	-4,1	-32,1	-647,3
2007	1949,1	3108,6	-1159,8	18,9	-141,3	-1282,0
2008	2895,1	4435,0	-1549,8	31,2	-123,8	-1642,4
2009	3275,3	4657,5	-1381,2	-4,3	138,5	-2696,3
2010	3056,7	5648,9	-2592,1	34,7	-138,9	-4099,4
2011	3474,1	7468,4	-3994,3	24,1	-129,2	-4099,4
2012	3804,4	7081,3	-3276,9	74,6	-66,7	-3269,0
2013	3895,3	6024,1	-2128,8	-53,3	-130,4	-2205,9
2014	3927,7	6995,7	-3068,0	-27,7	-90,2	-3185,9

Source : Elaborer par le chercheur selon :- Ministère des finances, DGPP, Situation Résumée des Opérations du Trésor (2000-2014), (en line], Alger, disponible sur : <http://www.dgpp-mf.gov.dz>, consulter le : 10/02/2022.

- loi de règlement, 2008, 2009, 2010,2011, 2012.

- loi finance complémentaire, 2008, 2009, 2010,2011, 2012.

من خلال هذا الجدول:¹ يمكن أخذ نظرة شاملة عن الموازنة العامة للدولة، حيث نلاحظ أن رصيد الموازنة خلال سنوات الدراسة سالب ومتزايد بإستثناء 2001،2002 أما باقي السنوات فهو في عجز مستمر ومتزايد، حيث تعتبر سنة 2011 هي السنة التي حققت فيها الموازنة أكبر عجز، ويرجع سبب هذا العجز إلى الارتفاع المستمر والكبير في نفقات الدولة، إضافة إلى ذلك ما يمكن استخلاصه من خلال السنوات 2011 إلى 2014 هو ارتفاع كبير في النفقات ، أي ما يمثل حوالي ضعف الإيرادات، وهذا يدل على عدم الاستخدام الرشيد والعقلاني لموارد الدولة، كما أن عدم فعالية النفقات في زيادة موارد الدولة، أدت إلى عدم تحقيق أهداف الموازنة والمتمثلة في البحث عن تنوع مصادر تمويل الموازنة.

إن زيادة الإيرادات ارتبط فقط بالجباية البترولية وليس بالجباية العادية، وبالتالي فالأموال التي يتم إنفاقها وفق سياسة الدولة غير قادرة على تحقيق معدلات نمو تسمح بالزيادة من الموارد لتمويل ميزانية الدولة.

من خلال تحليلنا وتقييمنا لأرقام الموازنة الفعلية، نلاحظ أن الجزائر حققت عجزا مستمر في ميزانيتها، وهذا نتيجة عدم الاستغلال الأمثل لموارد الدولة في العمل على تنوع الإيرادات والرفع منها هذا من جهة، أما من جهة أخرى فإن الجزائر تعتمد في تمويل عجزها من الإيرادات الموجودة في صندوق ضبط الإيرادات، وبالتالي فتركيزها واعتمادها على هذا الصندوق الذي يعتمد على فوائض الجباية البترولية، يجعل من هذه الموازنة أداة لا تمتاز بالفعالية والكفاءة، كما أن عدم ضبط حسابات الميزانية في الوقت المناسب لا يسمح بالقيام بالإجراءات اللازمة، حتى تسمح باتخاذ قرارات مناسبة تساهم في إعادة النظر في توجيه النفقات والاستغلال العقلاني للموارد، وعليه يجب إعادة النظر في معالجة نظام الموازنة والانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، وتكييف حساباتها في إطار عصنة نظام المحاسبة بما يتوافق مع المعايير الدولية.

¹ Ministère des finances, **DGPP, Situation Résumée des Opérations du Trésor (2000-2014)**, (en line), Alger, disponible sur : <http://www.dgpp-mf.gov.dz>, consulter le : 10/02/2022.

4- عدم فعالية صندوق ضبط الإيرادات¹

فكرت الجزائر وعلى غرار العديد من الدول النفطية، في إنشاء صندوق ضبط الإيرادات كصندوق داخلي للثروة السيادية وهذا ما تحقق فعلا سنة 2000، من خلال الفوائض المالية المعتبرة المحققة نتيجة ارتفاع أسعار البترول، والذي يدخل ضمن حسابات التخصيص الخاص، حيث هدفت هذه الأخيرة إلى تسديد الديون العمومية للدولة كما تعتبر أداة لتمويل عجز الموازنة العامة.

المطلب الثاني: النقائص المرتبطة بضعف شفافية نظام المحاسبة العمومية على المستوى

الدولي

لقد تباينت ردود الفعل من ترتيب الجزائر في مؤشرات الفساد والشفافية، الذي كشفت عنه منظمة الشفافية الدولية، فتحقيق الجزائر للمراتب الأخيرة في مؤشرات الفساد، يرجع بالدرجة الأولى إلى الثغرات والفجوات التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية، التي لا تمكنه من معرفة ومراقبة جميع العمليات المالية، التي من شأنها تعزيز الشفافية وضمان الكفاءة والفعالية في القطاع العام.

الفرع الأول: ضعف شفافية حسابات الميزانية²

تلجأ الدولة في العصر الحديث إلى وضع برنامج مالي مرتبط بفترة من الزمن للإنفاق، من أجل تحقيق أهداف معينة مختلفة . ويتضمن البرنامج المالي إيرادات الدولة ونفقاتها خلال الفترة المقبلة، ومن ثمة فإن الميزانية تشكل وسيلة لإنجاز السياسة الاقتصادية والاجتماعية للحكومة.

¹ Ministère des finances, DGPP, Situation du fonds de Régulation des Recettes 2000-2014,(en line) Alger, disponible sur : <http://www.dgpp-mf.gov.dz>, consulter le : 13/02/2022.

² international budget partnership, Open Budget Index 2006-2015 Rankings, (on line) , Available to: <http://WWW.Internationalbudget.org/>, consult to: 20/03/2022.

الفصل الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

وبناء على ذلك ، فالمعلومات التي ينبغي أن يقدمها نظام المحاسبة العمومية، يجب أن تتصف بالشفافية والإفصاح الكامل ، لكن الواقع يخالف ذلك وهذا ما يوضحه مؤشر شفافية الموازنة العامة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (5): تطور مؤشر الموازنة المفتوحة في الجزائر للفترة (2006-2015)

السنوات	2006	2008	2010	2012	2015
المؤشر	28	1	1	13	19
الرتبة	59/47	94/84	94/84	100/82	102/86

Source : Elaborer par le chercheur selon : international budget partnership, **Open Budget Index 2006-2015 Rankings, op.cit.**

من خلال هذا الجدول تبين لنا أن الجزائر تحتل المراتب الأخيرة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهذا من خلال المؤشرات التي لا تتعدى 20 في أغلب سنوات الدراسة ما عدا 2006، ويعبر مجاميع نقاط مؤشر الموازنة المفتوحة من 0 إلى 20 إلى أن البلدان التي مؤشرها يقع في هذا المجال تعتبر أن المعلومات التي تقدمها الميزانية جد ضعيفة، ويظهر هذا النقص في نوعية المعلومات التي تعرضها من خلال دراسة القوائم

المالية التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبي للدولة، والتي توضح درجة ضعف الشفافية في عرض المعلومات.

إن من الأسباب الحقيقية لضعف شفافية الموازنة العامة في الجزائر يرجع إلى ضعف الإفصاح عن المعلومات كون أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية والتي تركز فقط على الحسابات الختامية لا يمكنها أن تقدم معلومات شاملة وشفافة نتيجة استخدام تقنيات المحاسبة التقليدية، كما أن التأخر الكبير في عرض المعلومات في وقتها المناسب يحد من شفافية نظام الميزانية في الجزائر، بالإضافة إلى عدم مشاركة المواطن في إعداد ومتابعة ومراقبة تنفيذ الموازنة يجعل من هذه المعلومات أنها غير شفافة. وبالتالي من خلال هذه الدراسة التقييمية والتحليلية للميزانية تجعل من الضرورة التفكير في تصميم نظام محاسبي يعتمد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، والتي تعطي شفافية أكثر للقوائم المالية لحسابات الدولة وتحسين من مؤشر شفافية الموازنة.

الفرع الثاني: ضعف مؤشر الفساد في الجزائر

تعتبر المالية العامة أداة لتحقيق أهداف الدولة في مجال السياسة الاقتصادية، عن طريق استخدام رشيد للموارد وتوزيع أمثل للدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية. وعليه فالمالية العامة في عمومها تهدف إلى دراسة الوسائل المالية التي تسمح للدولة بأداء مهامها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لكن ما يلاحظ في مجال تسيير المال العام حاليا هو ظاهرة الفساد المالي، الذي أصبح سبب من الأسباب الرئيسية في عدم كفاءة وفعالية نظام المحاسبة العمومية في تحقيق الشفافية والمسائلة المالية في القوائم المالية للدولة، وهذا ما يجعل عدم قدرة الدولة في التحكم في تسيير مواردها بكل شفافية وإفصاح.

والجدول التالي يوضح ذلك:¹

الجدول (6): تطور الفساد في الجزائر للفترة (2008-2015)

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المؤشر	32	28	29	29	34	36	36	36
الرتبة	92	111	105	112	94	94	94	88
عدد الدول	180	180	178	183	177	175	175	167

Source : Elaborer par le chercheur selon : transparency international, **corruption perceptions index 2008-2015, opcit.**

ما يمكن استخلاصه من خلال هذا الجدول أن الجزائر مؤشرات خلال سنوات الدراسة أقل من 50، وهذا يدل على أنها من الدول الأكثر فساداً، كما أن تطور المؤشر يبقى ضعيف نظراً لعدم التحسن الكبير على مستوى المؤشر، وهذا ما يجعل نظام المحاسبة العمومية عاجز عن أداء مهمته الأساسية المتمثلة في الحفاظ وحسن التصرف في المال العام، وبالتالي هذا الترتيب يؤكد على أن الجزائر إذا أرادت تحسين ترتيبها، عليها أن تقوم بتحسين شفافية المعلومات المالية والإفصاح عنها في القوائم المالية، بشكل يسمح للمستفيدين من فهم القوائم المالية و اتخاذ قرارات مناسبة، وهذا بالتوجه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، التي تسمح بتفعيل دور الشفافية و تعزيز المسائلة من قبل الجهات الإدارية والإشرافية ومن قبل المؤسسات الرقابية الخارجية، وهذا بتقييم الأداء الوظيفي، ومساعدة الإدارة في تصحيح أخطائها وتحقيق الأهداف المرجوة.

¹ transparency international, **corruption perceptions index 2008-2015, (on line) , Available to: <http://WWW.Transparency.org>, consult to :27/03/2022.**

- الفرع الثالث: الفساد المالي في مؤسسات القطاع العمومي

تعد ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، تواجه البلدان وبالأخص البلدان النامية وذات جذور تأخذ أبعادا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، كما أنها تؤدي إلى ركود التنمية الاقتصادية خاصة وأنها تنطوي على تدمير الاقتصاد والقدرة المالية للدولة والمؤسسات على حد سواء.

1- تعريف الفساد المالي:

لم يتفق الباحثون على تعريف الفساد المالي فمنهم من عرفه اعتمادا على البعد الحضاري الديني والأخلاقي لكل دولة، ومنهم من عرفه اعتمادا على الأوضاع الاجتماعية والسياسية والنفسية. أما المنظمات الدولية فقد عرفتته كما يلي:

- منظمة الشفافية: هو تحريف سلطة ما لخدمة مصالح خاصة سواء تعلق الأمر بسلطة سياسية أو بسلطة قضائية أو إدارية.¹

- صندوق النقد الدولي: هو علاقة الأيدي الطويلة المعتمدة التي تهدف إلى استنتاج الفوائد من سلوك الشخص واحد أو مجموعة ذات علاقة بالآخرين.

¹ مفتاح صالح ومعارفي فريدة، الفساد الإداري والمالي أسبابه، مظاهره ومؤشرات قياسه، اعمال الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6 و 7 ماي 2012، ص3.

- البنك الدولي: هو إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص، فالفساد المالي يحدث عندما يقوم الموظف بقبول أو طلب وكالة أو وساطة لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشايي للاستفادة من الوظيفة العامة لتعيين الأقارب وسرقة أموال الدولة مباشرة.

- اتفاقية الأمم المتحدة: لم تقم اتفاقية الأمم المتحدة بتعريف الفساد المالي بل اكتفت بالإشارة إلى الجرائم التي تدخل في إطاره، إذ انه كان من الضروري أن تعرفه لأنها هي التي أعطت البعد الدولي لظاهر الفساد ككل. كما أن له عدة تعاريف أخرى تتمثل في:

- هو سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة من أجل المصلحة الخاصة، أو تبادل الأموال في مقابل خدمة أو تأثير معين، كما يمكن تعريفه بأنه مخالفة القانون بانتهاج طرق ملتوية غير قانونية لتحقيق مكاسب مالية، وفي نفس الوقت هو جلب الأموال من طرق غير مشروعة، أو إنفاقها في طرق غير مشروعة بما لا يحقق العدالة والمساواة.¹

- ويتمثل أيضا في الانحرافات المالية، ومخالفة القواعد والأحكام المالية المنظمة لسير العمل الإداري والمالي بالدولة ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة والشركات.²

- كما يقصد بالفساد المالي ذلك السلوك غير القانوني المتمثل في هدر المال العام وأعمال السمسرة في المشاريع وتجارة السلاح.

¹ إيمان بوقصة، الإطار النظري تظاهرة الفساد المالي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، المجلد الأول، العدد الثالث، 2018، ص 281.

² راضية مسعود، الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي في الجزائر واستراتيجيات مكافحته، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، مركز جيل البحث العلمي العالم الثالث، العدد 29، 2018، ص 85.

2- صور الفساد المالي:

ويتخذ هدر المال العام عدة صور أهمها:

- اختلاس المال العام والعدوان عليه: كتضخيم فواتير الإنفاق العام لصالح أفراد أو طبقات معينة.
- المتاجرة من خلال الوظيفة: كأن يقوم الموظف العام بأخذ رسوم مقابل خدمة تقدمها الدولة مجاناً للمواطنين أو يزيد على الرسم المقرر للحصول على الأرباح، وتسمى هذه الحالة قانوناً (الغصب) وذلك لأخذ الموظف ما ليس حقه أو حق الجهة التي يعمل بها.
- التزييف أو التزوير في العملة وبطاقات الائتمان: وقد يتم من خلال التسوق عبر شبكة الإنترنت... إلخ.
- أعمال السمسرة:¹ أما فيما يخص أعمال السمسرة فتتضمن عمليات التلاعب في سوق الصرف مثل تجارة العملة وسوق المال الخاصة بالأسهم والسندات وبعض الأعمال التي تصدر عن شركات السمسرة كقيامها بإصدار أسهم دون أن يكون لها أصول وكذلك المضاربة غير المشروعة التي تستهدف التأثير على أسعار الأسهم أو إطلاق الشائعات والتعاملات الخفية واستخدام معلومات سرية لإتمام صفقات أدت إلى تحقيق أرباح طائلة، ومن أمثلة ذلك تورط وزير سابق في الحكومة العمانية سنة 2001 والحكم عليه لمدة 6 سنوات مع غرامة بسبب تلاعبه بأسعار الأسهم في سوق مسقط للأوراق المالية ومخالفته لقوانين أسواق المال.
- تجارة السلاح: أما تجارة السلاح فتعد من الصفقات التي يترافق معها كم كبير من الفساد المالي والتي تدار من خلال مافيات منظمة عبر صفقات وهمية أو مشبوهة، ومن الجدير بهذا الصدد بروز ظاهرة (تجارة الحروب التي تظهر العلاقة المشبوهة ما بين الصناعات العسكرية والبيوت المالية والمؤسسات الإعلامية وشركات المقاولات في الولايات المتحدة، وبتفاعل الفساد مع المال ينتج ما يسميه الاقتصاديون (الفساد الاقتصادي الذي جاء الاهتمام به متأخراً، إذ تم نتوئه جنباً إلى جنب مع موضوع التنمية بشكل عام والفقير

¹ راضية مسعود ، مرجع سبق ذكره، ص 85.

بشكل خاص، إذ يشير تقرير لمنظمة الشفافية الدولية إلى أن الدول النامية هي الأكثر إصابة به أو أشكال الفساد الأخرى نتيجة لسياسات الدول الكبرى و شركاتها.

ويعرف كذلك على أنه استغلال الموارد العامة للمكاسب الخاصة ضد المصلحة العامة ومناقضا لأهداف المنظمة العامة وكذلك الاستخفاف بقيم العمل وأهدافه، فهو تصرفات غير شرعية تصدر عن المسؤول تتضمن سوء استغلال الأموال العامة والسيطرة عليها واستعمالها في الغالب للمنفعة الشخصية، حتى إنه أخذ أبعاد واسعة وكبيرة تخطت نطاق قطريته ليصل إلى النطاق العالمي ضمن نظام اقتصاد حر المعالم من خلال الترابط المتشابك للشركات المحلية والدولية بالدولة والقيادة السياسية، يشكل منافع ذاتية متبادلة يصعب الحجز بينها لذلك يعتبر أخطر أنماط الفساد و ينتشر على مدى واسع ، ويحدث الفساد المالي لعدة دوافع منها:

- وجود حافز لارتكاب الفساد المالي مثل ضخامة الرشوة.

- وجود فرصة لارتكاب الفساد المالي مثل غياب الضوابط الرقابية والمسائلة أو عدم فاعلية مثل هذه الضوابط او قدرة الإدارة على إبطالها.

- وضع مبررات قد تبدو منطقية لارتكاب الفساد المالي.

3- أسباب تفشي الفساد المالي:

إن مسببات الفساد المالي كثيرة ومتنوعة بعضها ما هو ذاتي يرتبط بالشخص المفسد الذي تنعدم لديه مقومات السلوك الحسن فلا يجد لديه رادعا أخلاقيا يمنعه من تعاطي الفساد والقيام بالأفعال المفسدة التي تتمثل في الاعتداء على مصالح البلاد، أما البعض الآخر فيعود إلى الظروف البيئية الخارجية وما فيها من ضغوط أو إغراءات تشكل عوامل دفع وجذب للفساد.

إذا للفساد المالي أسباب عديدة، تختلف من مجتمع إلى آخر، إلا أن طرق ممارسته متشابهة إلى حد

كبير، ويمكن بصفة عامة حصر أهم أسباب الفساد المالي فيما يلي:¹

أ- أسباب تربوية وسلوكية: من أهمها عدم الاهتمام بغرس القيم الأخلاق الدينية في النفوس مما يؤدي إلى

سلوكيات غير حميدة بقبول الرشوة وعدم المسؤولية وعدم احترام القانون.

ب- أسباب اقتصادية: وتعد من المسببات المفسرة للفساد وتمثل في:

- ارتفاع مستويات التضخم الناتجة عن إتباع سياسة مالية خاطئة أو انخفاض الناتج القومي الإجمالي جراء

إنفاق الدولة على قطاعات غير منتجة.

- ضخامة حجم بعض المشاريع الحكومية.

- غياب الفعالية الاقتصادية في الدولة ذلك أن أغلب العمليات الاقتصادية هي عبارة عن صفقات تجارية

مشبوهة أو ناتجة عن عمليات سمسرة يحتل الفساد المالي فيها حيزا واسعا.

- ارتفاع تكاليف المعيشة وتدني مستوى الأجور (هذا العامل من أكثر العوامل التي تفسر لنا شيوع الفساد في

المجتمعات النامية منها والمتقدمة وأيضا في كلا القطاعين العام والخاص)

- اتساع الدور الاقتصادي للدولة.

ج. أسباب سياسية: تعد هذه الأسباب الأخطر من نوعها حيث تفقد هذه الأسباب تحقيق مصالح الأقلية

دون المصلحة العامة. ومن أهمها:

¹ راضية مسعود ، مرجع سبق ذكره، ص 88.

- تغيير نظام الحكم (تواجه بعض الدول وخصوصا الدول النامية تغييرات في الحكومات والنظم الحاكمة) فتنقلب من ديمقراطية إلى دكتاتورية والعكس، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الاستقرار السياسي مما يهيأ الظروف للفساد المالي.

- ضعف الإرادة السياسية لدى القادة السياسيين في مكافحة الفساد.

- تفشي البيروقراطية الحكومية.

- ضعف أداء السلطات التشريعية والتنفيذية.

- ضعف حرية نشاط مؤسسات المجتمع المدني .

- قلة الوعي السياسي.

- ضعف السلطة القضائية (تعمل تحت إشراف الحكومة ويعتبر القضاة من موظفي الدولة). وقد حدد البنك

الدولي مجموعة من أسباب ظهور الفساد المالي أبرزها ما يلي:¹

- وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة.

- حصول فراغ في السلطة السياسية.

- ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها.

الفرع الرابع: مظاهر الفساد المالي

يحتوي الفساد المالي أنماط عديدة تعكس الصور أو المجالات التي يجري فيها تبديد المال العام،

والانحراف بالسلطة المؤسسة، ويشمل على درجات متفاوتة من الانحراف وسبل مختلفة من إمكانية تبديد

الموارد، وإساءة استخدام الصلاحيات ذات الصلة بالسلطة المخولة، كما يتضمن نظاما واسعا يتفاوت في

¹ دادن عبد الغني وسعيدة تلي، فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كلية للحد من القضان المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6 و7 ماي 2012، ص 09.

الصلاحيات التقديرية الحائزة على السلطة مع غياب المسائلة وضعف الوسائل المتاحة للمتعاملين مع حائزها، وعلى هذا الأساس قسمنا هذه المظاهر الى ثلاث أقسام هي:

1- الانحرافات السلوكية:

وهي تلك الانحرافات الناتجة عن سلوك الأشخاص، من خلال استغلال الوظيفة وتشمل بدورها:¹

أ. **المحسوبية:** تعتبر من أكثر مظاهر الفساد خطورة والأصعب علاجاً، فهي تنجم عن استغلال المنصب الحكومي للاستفادة الشخصية لمصلحة الفرد ومحاسبية دون وجه حق.

ب. **المحاباة:** أي تفضيل جهة على جهة أخرى بغير وجه حق، وبذلك تشغل المناصب من قبل اشخاص غير مؤهلين، مما يؤدي إلى تراكم ثروات هائلة لدى بعض الأفراد، فتنشأ آثار سلبية تنعكس على حياة المجتمعات نتيجة هذه الممارسات.

ج. **الوساطة:** أي تدخل شخص ذا مركز وظيفي أو تنظيم سياسي لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب، وتعتبر المجتمعات النامية أكثر تأثراً بها وبممارساتها من المجتمعات المتقدمة، وذلك لبيئتها الحضارية والاجتماعية القائمة على استمرار العلاقات الأولية التقليدية وما يرتبط بها من قيم ومعايير ثقافية وعمق مشاكلها الاجتماعية والاقتصادية والإدارية .

د. **الابتزاز والتزوير:** لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود.

¹ نقماري سفيان، الاطار الفلسفي والتنظيمي للفساد الإداري والمالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات عالية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6 و7 ماي 2012، ص 07.

2- الانحرافات المالية:

وهي تلك الانحرافات التي ينجم عنها تبديد وهدر المال العام بصفة عامة وهي كالاتي:¹

أ. الرشوة: ويقصد بها الإتجار بالوظيفة والإخلال بالواجب النزاهة التي يتوجب على كل من يتولى وظيفة أو وكالة عمومية أو يؤدي خدمة عمومية التحلي بها، كما تعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتتمير وتنفيذ اعمال لخلاف التشريع وأصول المهنة.

ب. تبديد المال العام: ويعد من أبرز العوامل التي تقود إلى تبديد الثروة القومية وذلك من خلال منح التراخيص والإعفاءات الضريبية والجمركية لأشخاص أو شركات غير مؤهلة دون وجه حق وبشكل غير نزيه وغير عادل هدفه إرضاء من هم في السلطة لتحقيق المصالح المتبادلة.

ج. تهريب الأموال: لا تتوقف جرائم التهريب على تهريب البضائع فقط بل يتعداها إلى تهريب الأموال والمعادن النفيسة وهو ما ينظمه الأمر 22/96 المتعلق بحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج أو ما يعرف بجرائم الصرف.

3- الانحرافات الجزائية:

وهي تلك الانحرافات التي يعمل فاعلها الى عصيان اللوائح القانونية، وتتمثل في:²

أ. التهرب الضريبي: يعني امتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار وقوع الواقعة التي أنشأت الضريبة أو بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط

¹ راضية مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² راضية مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 87.

الضريبة وهو ما يعرف عند البعض بالتجنب الضريبي أو المسار الأقل فرض الضريبة أي استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها وهذا الشكل من التهرب لا يتضمن أي مخالفة يعاقب عليها القانون حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة والاختصاص لاستقطاب طرق التحايل مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية.

ب. **الغش الضريبي** : عرفه القانون الجبائي الجزائري على أنه: كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا.

ج. **تبييض الأموال**: هو مجموعة العمليات المالية المتداخلة لإخفاء المصدر غير مشروع للأموال القدرة واطهارها في صورة أموال متحصلة من مصدر مشروع، أو الإسهام في توظيف أو إخفاء أو تحويل العائد المباشر أو غير المباشر لجناية أو جنحة ومن ثم فإن جريمة تبييض الأموال هي جريمة تابعة يفترض ابتداء سبق في ارتكاب جريمة أولية (أصلية) ينتج عنها أموال غير مشروعة، ثم تأتي في مرحلة ثانية، عمليات تبييض هذه الأموال لتطهيرها في إحدى صور التطهير .

د. **التهريب الجمركي**: هو إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون أداء الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى كليا أو جزئيا أو خلافا لأحكام المنع والتقييد الواردة في هذا القانون أو في القوانين والأنظمة الأخرى.

الفرع الخامس: ضعف مشاركة الجمهور في إعداد حسابات الميزانية

إن مشاركة الجمهور في إعداد حسابات الميزانية من بداية إعدادها ومراقبتها إلى غاية تنفيذها وعرضها في القوائم المالية لحسابات الدولة، تعطي أكثر مصداقية وشفافية في المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، وهذا ما لم نلمسه في مشاركة الجمهور في إعداد حسابات الميزانية في الجزائر، حيث أنه من خلال

مسح الموازنة المفتوحة والتي قامت بها شركة الموازنة الدولية لسنة 2015، حول مؤشر مشاركة الجمهور حيث بلغت نسبة المشاركة 0 درجة من أصل 100 درجة، وتعد أقل من متوسط الدرجة العالمي المقدر ب 25 درجة، وهذا يدل على أن الدولة الجزائرية لا تعطي أي فرص للجمهور للمشاركة في عملية وضع الموازنة أو الإطلاع على تنفيذها من خلال مخرجات نظام المحاسبة العمومية، وهذا ما يدعو إلى تحسين هذه المشاركة بوضع آليات رسمية للجمهور تساعد على الإطلاع أكثر على تسيير الموارد المالية للدولة.¹

الفرع السادس: عدم فعالية نظام المراقبة

إن عدم وجود رقابة فعالة من طرف الأجهزة الرقابية للدولة، تضعف المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، وهذا ما توضحه عملية مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2015، حيث بلغ مؤشر رقابة السلطة التشريعية 36 درجة من أصل 100 درجة، وهذا ما يعبر على ضعف مراقبة السلطة التشريعية في الجزائر على حسابات الدولة، أما من جانب مراجعة الحسابات فبلغ المؤشر 34 درجة من أصل 100 درجة، وهذا ما يفسر ضعف مراقبة ومتابعة حسابات الدولة من طرف الجهاز الأعلى للرقابة في الجزائر.²

إن نجاح شفافية القوائم المالية لحسابات الدولة يتطلب تحسين شفافية الموازنة وهذا بعصنة نظام الموازنة وتوفير المعلومات لكل المستخدمين وحتى الجمهور، وهذا بإعطائه فرصة الإشراف على إعداد ومراقبة حسابات الميزانية، كما أن نجاحها مرتبط بضرورة توسيع سلطة وعمل الأجهزة الرقابية في المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات.

¹ شركات الموازنة الدولية، تقرير حول مسح الموازنة المفتوحة في الجزائر لسنة 2015 ، (على الخط) ، متاح على: <http://www.internationalbudget.org>، تاريخ الإطلاع : 2022/02/10 (h15:00) ، ص 01.

² شركات الموازنة الدولية، مرجع سبق ذكره ص 02.

إن ما يمكن ملاحظته أن هناك عدة أسباب تستوجب التوجه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فمنها ما هو مرتبط بالإطار القانوني الذي تم استخدامه لفترة طويلة لا يتماشى والتطورات الدولية، ومنه ما يتعلق بمخرجات نظام المحاسبة العمومية. التي لا تتوفر على مقومات الشفافية ونظرا لأهمية وخصوصية مرحلة الرقابة، وباعتبارها أحد المداخل أو المحاور الأساسية في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، سنتطرق لدراستها وتحليلها بشيء من الاختصار المركز فيما بعد، وذلك بالتطرق للأنواع الثلاثة للرقابة الممارسة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة في الجزائر، الإدارية، القضائية، السياسية، وهذا من خلال المراحل الثلاثة للمسار الميزانياتي المذكورة أعلاه، أي ما قبل وأثناء وما بعد تنفيذ الميزانية العامة.

المطلب الثالث: النقائص المرتبطة بعملية الرقابة وكذا مظاهر ضعف التحكم في المبادئ

التقديرية والتراخيص الميزانياتية

تعتمد عملية الرقابة على الأموال العمومية على طبيعة نظام الميزانية العامة والنظام المحاسبي العمومي في تحقيق أهدافها، وذلك أن نظام الميزانية يشمل مجموعة من الضوابط التي تضمن حسن سير هذه العملية، ثم من خلال نتائج التنفيذ الفعلي التي يظهرها النظام المحاسبي، يمكن لعملية الرقابة على المال العام أن تؤثر على مواطن القوة ومواطن الضعف، إذ قد يكون الخلل في التنفيذ أو في التقدير أو في التنفيذ والتقدير معا.¹

الفرع الأول: النقائص المرتبطة بعملية الرقابة على منظومة الموازنة العامة للدولة

1- الرقابة الإدارية

¹ إسماعيل حسسن أحمر، مرجع سبق ذكره، ص 58.

هي الرقابة التي تقوم بها الحكومة، وتتناول كيفية تنفيذ الميزانية وإدارة وتسيير الأموال العامة. وتتعلق هذه الرقابة بعملية تحصيل الإيرادات وعمليات الإنفاق التي تأمر بها الوزارة للتحقق من مدى مطابقتها للقواعد المالية المقررة في الميزانية العامة للدولة.

كما تمارس الرقابة الإدارية داخل الجهاز التنفيذي المكلف باستعمال الأموال العمومية أي داخل الإدارة نفسها، وذلك من طرف أعوان أو أجهزة تخضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية، وفي هذا الإطار نجد كل من:

- المراقبين الماليين الذين يمارسون الرقابة القبلية عن طريق منح التأشيرة على النفقات التي يلتزم بها الأمر بالصرف بعد التأكد من شرعية تلك النفقة ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

- المفتشية العامة للمالية التي تمارس مهام الرقابة أثناء وبعد تنفيذ قانون المالية، حيث تتم تدخلات هذه المفتشية بصفة فجائية في عين المكان من خلال التدقيق في الوثائق والسجلات المحاسبية.

إن أبرز المآخذ التي تم تسجيلها على هذا النوع من الرقابة، استنادا إلى ملاحظات بعض خبراء المالية العامة في الجزائر، تكمن في البطء والثقل الذي تضيفه المراقبة التي يجريها المراقب المالي قبل منحه (أو رفضه) التأشيرة على النفقات التي يلتزم بها الأمر بالصرف، كما تعتبر الرقابة الممارسة من طرفه رقابة إضافية لا تجد ما يبررها بالنسبة لكثير من العمليات المالية الروتينية، وهذا على اعتبار أن المحاسب العمومي يعيد نفس عملية الرقابة تلك، مع حرصه وتدقيقه بشكل أكبر مقارنة بالمراقب المالي نظرا للمسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتقه في هذا الشأن، إضافة إلى ذلك، تم تسجيل تدخلات عديدة للمراقب المالي في قرارات تقع ضمن صلاحيات الأمر بالصرف، ويرجع هذا الأمر بشكل أساسي إلى الضبابية التي تشوب النصوص القانونية فيما يخص تحديد معالم الحدود بين مفهوم شرعية النفقة (التي تعتبر من صلاحيات المراقب المالي) وملاءمة النفقة التي تدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف). أما بالنسبة للرقابة الممارسة من طرف المفتشية العامة للمالية،

فعلى الرغم من الفعالية والنتائج المهمة نسبيا التي حققتها هذا النوع من الرقابة، إلا أن الأمر يتطلب بذل المزيد من الجهود لاسيما في إطار التنسيق مع بقية الهيئات الرقابية على غرار مجلس المحاسبة، بالإضافة تكوين وتأطير المزيد من المدققين للتمكن من توسيع البرنامج الرقابي السنوي لهذه الهيئة¹.

2- الرقابة القضائية

تهدف رقابة الأجهزة المستقلة إلى الحفاظ على المال العام ، وقد أسندت هذه المهمة في الجزائر إلى مجلس المحاسبة، الذي يكلف بموجب المادة 170 من الدستور بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية

حيث يعتبر مجلس المحاسبة (Cour des comptes) الجهة القضائية العليا المكلفة بالرقابة اللاحقة على تنفيذ العمليات المالية العمومية والميزانية العامة للدولة بشكل عام.² وعلى الرغم من الصلاحيات الدستورية والقانونية³ الواسعة نسبيا الممنوحة للمجلس منذ نشأته، إلا أن نتائج الرقابة التي يمارسها تبقى دون المستوى المطلوب، وقد جاء تصنيف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في الجزائر حسب تقرير مسح الموازنة المفتوحة لعام 2015 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات، في فئة الرقابة الضعيفة بعد حصولها على 34 درجة من أصل 100 درجة⁴، وترجع أسباب ضعف الرقابة القضائية الممارسة من قبل مجلس المحاسبة في الأساس إلى مجموعة من العوامل أهمها:

¹ عبد الرحمان ساسي، "مقابلة علمية"، قاض، مقرر عام ورئيس غرفة سابق في مجلس المحاسبة خبير في المحاسبة، جويلية 2016.

² تنص المادة 192 في الدستور (بعد التعديل الدستوري المؤرخ في 6 مارس 2016) على ما يلي: "يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية. يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول.

³ الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم.

⁴ منظمة الشراكة الدولية للموازنات ، مرجع سبق ذكره، ص 71.

- ضعف تأطير عمليات الرقابة بسبب قلة عدد الموظفين الفنيين للمجلس من مدققين وانعكس ذلك سلبا على نسبة تغطية وإنجاز العمليات الرقابية المسطرة في إطار البرامج السنوية للرقابة، هذا بالإضافة إلى نقص التأهيل الكافي للطواقم الفني للمجلس للقيام بعمليات رقابة نوعية ذات مستوى عالي تستجيب لمتطلبات التدقيق وفق ما تفتضيه المعايير الدولية للرقابة في القطاع العام.

- أغلب العمليات الرقابية تتعلق بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين (رقابة النظامية والمطابقة)، وهذا على حساب عمليات الرقابة المتعلقة بنوعية التسيير¹، التي وعلى قلتها، تتميز بصعوبة تنفيذها نظرا لغياب الأهداف والمؤشرات المحددة بوضوح على مستوى الهيئات الخاضعة للرقابة، لاسيما من حيث النتائج الدقيقة الواجب بلوغها مرفوقة بالآجال، وبالأعمال المفصلة الواجب الالتزام بها خلال السنة.

- عدم إتاحة التقارير الرقابية التي يصدرها المجلس للجمهور، لاسيما ما تعلق بالتقرير التقييمي حول مشروع قانون تسوية الميزانية، والتقرير السنوي الذي توجه نسخ منه بشكل حصري لرئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول، وهذا خلافا لما تنص عليه القوانين والتنظيمات السارية، حيث تنص المادة 16 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 المتعلقة بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم على أن ينشر التقرير، بشكل كلي أو جزئي، في الجريدة الرسمية.

- ضعف نطاق مشاركة المواطنين في عمليات المراجعة وفي صياغة البرامج السنوية للرقابة.

3- الرقابة السياسية

¹ حسب السيد عبد الرحمان ساسي، فإنه من بين 979 تقرير رقابي صادر عن المجلس خلال 2014، هناك 157 تقرير يتعلق بنوعية التسيير، و804 تقرير حول مراجعة نظامية ومطابقة حسابات المحاسبين العموميين.

وقد كرس هذه الرقابة من خلال المادة 160 من الدستور الجزائري لسنة 1996، حيث تمارس الرقابة السياسية من طرف السلطة التشريعية (البرلمان بغرفتيه) خلال كل مراحل المسار الميزانياتي، أي قبل وأثناء وبعد تنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث يمارس البرلمان رقابته القبلية من خلال مناقشة مشاريع قوانين المالية الإبتدائية والتكميلية والتعديلية، فأثناء هذه المناقشة يخضع أعضاء الحكومة إلى المسائلة من طرف النواب بخصوص كل ما هو وارد في مشروع قانون المالية المعروف عليهم. فالمسائلة هي بمثابة رقابة قبل التنفيذ وإستعمال الأموال العمومية، أما أثناء تنفيذ الميزانية العامة الإبتدائية، يحدث وأن ترجع الحكومة أمام البرلمان من أجل تعديل أو تكميل ما قد تمت الموافقة عليه في قانون المالية الإبتدائي، فتفتح المناقشة والمسائلة مجددا حول إستعمال الأموال العمومية، وبخصوص الرقابة البعدية فإنها تتم في إطار مناقشة قانون ضبط الميزانية.¹

لقد تم تصنيف الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية في الجزائر خلال تنفيذ الميزانية العامة للدولة في خانة الرقابة الضعيفة وهذا حسب ما جاء في تقرير مسح الموازنة المفتوحة لعام 2015 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات، حيث تحصلت على 36 درجة من أصل 100 درجة، ويمكن تلخيص أسباب وعوامل ضعف الرقابة الممارسة من طرف السلطة التشريعية في النقاط التالية:

- قصر مدة المناقشة والتصويت البرلماني على مشروع قانون المالية، حيث لا تتعدى 75 يوم من تاريخ إيداعه، فمدة النقاش والتصويت في الغرفة الأولى لا تتعدى 47 يوما، وفي الغرفة الثانية لا تتعدى 20 يوما، وفي حالة حدوث خلاف بين الغرفتين ييث في شأنه من طرف اللجنة المتساوية الأعضاء أي في أجل لا

¹ يحيى ديدني، " المالية العمومية"، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، الطبعة 2، 2014، ص ص 132-133.

يتعدى 8 أيام. وفي حالة عدم المصادقة عليه خلال 75 يوم، مهما كانت الأسباب، يصدر قانون المالية عن طريق أمر رئاسي.¹

- تقييد سلطة التعديل المالي للبرلمان أثناء مناقشة مشاريع قوانين المالية، ويعود هذا القيد إلى أحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على أنه: لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها.

- ضعف الرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة على اعتبار التأخر الكبير في صدور مشروع قانون ضبط الميزانية (3 سنوات)، إضافة إلى طبيعة الوثائق والجداول المالية المتضمنة في هذا القانون، التي لا تحقق الإفصاح المالي الكافي، الذي يسمح بمراقبة مستوى الأداء الحكومي في استعمال الأموال والموارد العامة.

وبشكل عام، هناك ضعف في التنسيق بين مختلف الأجهزة والسلطات الثلاثة السابقة (الإدارية، القضائية، والسياسية في مجال عمليات الرقابة وتبادل التقارير والنتائج المتوصل إليها، كما تحتاج آليات وأساليب الرقابة الممارسة من طرف هذه الأجهزة إلى التحديث بما يتناسب مع التطورات التي تعرفها البيئة المالية العامة في الجزائر وبما يستجيب لمتطلبات الإجراءات والمعايير المعمول بها دوليا في مجال رقابة وترشيد استعمال الأموال العمومية.

¹ مولود صبري، " المبررات الموضوعية لمحدودية المبادرة البرلمانية في مجال التعديل المالي "، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، الجزائر، العدد 11، 2014، ص42.

الفرع الثاني: اختلالات الرقابة على مستوى قانون ضبط الميزانية

1- واقع قانون ضبط الميزانية:

يشكل قانون ضبط الميزانية فرصة بالنسبة للبرلمان لمتابعة الكيفيات التي تم بها تنفيذ الميزانية و التقييم النتائج المترتبة على قانون المالية و تحليل شروط تطبيقه، غير أنه إذا كان هذا النوع من الرقابة يحظى من الناحية النظرية بأهمية بالغة، إلا أن فعاليته من الناحية العملية تبقى جد متواضعة.¹ و هذا راجع إلى:

أولا : التصويت يتخذ طابعا شكليا محضاً، يرجع ذلك إلى التأخر الذي يحصل في إيداعه لدى المجلس، إذ أنه من غير المعقول أن تقوم المناقشة بشأن ميزانيات نفذت منذ وقت طويل أي بعد تغيير الحكومة و الوزراء عادة، فمثلا قانون ضبط الميزانية لسنة 1979 تم التصويت عليه سنة 1982 أو 1984 ..² و الجدول التالي يبين تأخر إعداد قوانين ضبط الميزانية .

الجدول رقم (7): قانون ضبط الميزانية 1978-1980 .

الدورة	قانون ضبط الميزانية	الجريدة الرسمية	الفارق الزمني
1978	رقم 80-02 1980/02/09	سنة 1980 العدد 07:	سنتين
1979	رقم 84-04 1984/02/07	سنة 1980 العدد 02:	5 سنوات
1980	رقم 85-10 1985/12/26	سنة 1980 العدد 57:	5 سنوات
1980	رقم 87-02	سنة 1980 العدد 04:	7 سنوات

المصدر: مذكرة الحلقة الدراسية حسابات التخصيص الخاص من إعداد طلبة السنة الرابعة ، فرع اقتصاد و مالية ، الدفعة 38 ، المدرسة الوطنية للإدارة، 2005، ص 79.

¹ مذكرة الحلقة الدراسية " حسابات التخصيص الخاص "، مرجع سبق ذكره، ص 77.

² Denideni Yahia, **finance publique**, maison d'édition, kouba, Alger, p 367.

ثانيا: إن نواب المجلس الشعبي الوطني يولون أهمية كبيرة لمناقشة قانون المالية أكثر منه في قانون ضبط الميزانية، وتركيز نواب المجلس الشعبي على مناقشة قانون المالية أكثر منه على قانون ضبط الميزانية، وهذا ما يقلل من تأثيره ويضعف من فعاليته.

● غياب مفهوم مسؤولية المسيرين:

لا توجد أهداف محددة مسبقا يجب على الأمر بالصرف تحقيقها من خلال تنفيذ الميزانية، إذ يخضع استهلاك الاعتمادات المالية لشروط قانونية وتنظيمية، لكنه لا يلتزم بأهداف معينة، وهذا لا يجعله مسؤولا عن فعالية تسيير المصالح العمومية التي تقع تحت سلطته، وعدم تحديد الأهداف مسبقا لا يمكن من محاسبة الأمر بالصرف .

● عدم فعالية الرقابة:

رغم توفر أجهزة رقابية كثيرة إلا أن الدور الذي تؤديه يبقى بعيدا عن المستوى المطلوب، فتقارير هذه الهيئات لا تسجل أي فعالية، فمثلا و على الرغم من أن المادة 16 من الأمر 16/95 الصادر في 1995/07/17 تشير إلى أن مجلس المحاسبة يعد تقريرا حول التحقيقات و أعمال الرقابة التي يقوم بها و ترسل نسخة منه إلى رئيس الجمهورية و أن النص ينشر جزئيا أو كليا في الجريدة الرسمية و أن نسخة منه تسلم إلى الهيئة التشريعية إلا أن الواقع يخالف ذلك تماما، الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في أهمية و دور الرقابة، و إعادة النظر في نصوصها التشريعية من أجل دعمها و تفعيل دورها في الكشف عن التجاوزات و الإسهام بتعديلها. كما لا يمكن لنظام الحالي للميزانية من ممارسة الرقابة على أداء و فعالية النفقة لأن الرقابة التي يوفرها تعد مراقبة حسابات و تطرح السؤال التالي: هل صرفت النفقة في مجالها و بمبلغها المحدد؟ دون طرح إشكالية فعالية هذه النفقة و مدى ملائمتها لتحقيق الهدف منها و إمكانية وجود نفقة تحقق الهدف بطريقة أفضل.

الفرع الثالث: مظاهر ضعف التحكم في المبادئ التقديرية والتراخيص الميزانية

من خلال هذا الفرع سنقوم بتحليل مختلف الانحرافات ومظاهر التحكم في مبادئ تقدير وتراخيص الميزانية، حيث سيسمح هذا التحليل بمعرفة أسباب وجود الانحرافات، سواء كانت موجبة او سالبة لاتخاذ القرارات اللازمة، ويتمثل هذا التحليل في النقاط التالية:

- ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية.
- مظاهر ضعف التحكم في التقديرات والتراخيص الموازناتية.
- مستوى الإفصاح في وثائق الميزانية العامة ونوعية المعلومات المتاحة من خلال نظام المحاسبة العمومية.

1- ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية

تعاني الميزانية العامة للدولة من اختلالات كبيرة من حيث نسبة مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية، حيث يشير التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية السنة 2013¹، أنه بالرغم من المجهودات المبذولة تبعا للإصلاحات التي مست تنظيم المصالح الجبائية من أجل تحسين تغطية نفقات التسيير عن طريق الموارد العادية، إلا أن المعطيات المتوفرة تبين أن النتائج بعيدة عن الأهداف المسطرة.

¹ صدر هذا التقرير التقييمي عن مجلس المحاسبة سنة 2016 .

وتجدر الإشارة في هذا الإطار، إلى دراسة¹ نشرها أحد خبراء منظمة الشراكة الدولية للموازنات (Ross Michael) تحت عنوان الثروة المعدنية وشفافية الميزانية العامة، حيث حصلت الدراسة لوجود علاقة عكسية بين مستوى الاعتماد على عوائد المحروقات ودرجة شفافية الميزانية العامة للدولة.

2- مظاهر ضعف التحكم في التقديرات والتراخيص الموازناتية

في ختام تقريره التقييمي حول المشروع التمهيدي لتسوية الميزانية لسنة 2013، أوصى مجلس المحاسبة المصالح المختصة لوزارة المالية باتخاذ الإجراءات المناسبة الرامية لترقية نظام المعلومات، والقيام بدراسة ناجعة للميزانية تتمحور حول مقاييس واقعية لتقييم التقديرات السنوية تستند على الممارسات الجيدة والمعايير المعتمدة عالميا.² ويستند تأكيد التقرير على هذه التوصيات في الخاتمة العامة لتقريره، حسب تصورنا، على عدد من الأسباب الموضوعية التي تظهر بوضوح ضعف التحكم في التقديرات والتراخيص الميزانياتية، ويمكننا تلخيص هذه الأسباب كما يلي:

- بالنسبة لنفقات التسيير:

وتسمى أيضا اعتمادات أو ميزانية التسيير، وهي النفقات التي تسمح بتغطية النشاط العادي للدولة وتمكنها من أداء مهامها. وتشمل هذه النفقات مختلف أوجه النفقات الإدارية للدولة ويمكن إظهار بوضوح ضعف التحكم في الاعتمادات من خلال:

¹ Michael Ross , **Mineral Wealth and Budget Transparency** , Interntional Budget Partnership , Decembre , 2011.

يمكن الإطلاع على الدراسة المشار إليها عبر الرابط التالي :

<http://internationalbuget.org/publications/ibp-working-paper-2-mineral-wealth-and-budget-transparency/>

² قانون رقم 90-32 مؤرخ في 04/02/1990 يتعلق بمجلس المحاسبة، ص 84.

- الحجم المعبر للاعتمادات المرحلة من ميزانية الأعباء المشتركة نحو الدوائر الوزارية المستفيدة هذا من جهة، والترجيلات في اتجاه ميزانية الأعباء المشتركة من جهة أخرى.

- الحجم الكبير المسجل سنويا في الرصيد المتبقي لاعتمادات التسيير بعنوان نفقات المستخدمين في مختلف الوزارات والهيئات العمومية.

- بالنسبة لنفقات التجهيز:

وتتكون من الاستثمارات الموجهة لمختلف القطاعات سواء كانت إدارية، اجتماعية أو اقتصادية. ويمكن إظهار ضعف التحكم في الاعتمادات المالية بالنسبة لنفقات التجهيز من خلال:

- صعوبة قيام البرلمان برقاية فعالة على تقدير وتنفيذ اعتمادات العمليات برأس المال¹، حيث تنص المادة 67 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، على أن الوثيقة المتضمنة لمشروع قانون المالية المودعة للنقاش والتصويت على مستوى البرلمان، تتضمن في جزئها الثاني المبلغ الإجمالي للنفقات برأس المال، وهي بذلك لا تخضع لمبدأ خصوصية نفقات التجهيز حسب كل قطاع، هذه الوضعية على الرغم من أنها قانونية، إلا أنها لا تسمح بإجراء رقابة برلمانية فعالة على تقدير وتنفيذ هذه الاعتمادات، كما أنها تمس بشفافية تسيير الأموال العمومية.

- ضخ المزيد من الاعتمادات المالية لإتمام إنجاز مختلف برامج التنمية الخماسية، التي تم إطلاقها خلال السنوات السابقة بما فيها البرنامج التكميلي لدعم النمو.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 يوليو 1998 المتعلق بنفقات الدولة للتجهيز المعدل والمتمم .

3- ضعف مستوى الإفصاح في وثائق الميزانية العامة للدولة

يأتي تقييم الجزائر حسب آخر تقرير صادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات، بناء على مؤشر مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2015، في الدرجة 19 من أصل 100 درجة في المجموع، ليضعها هذا التصنيف في خانة الدول الضعيفة من حيث شفافية ونوعية المعلومات المتاحة من خلال الميزانية ونظام المحاسبة العمومية، واستنادا لهذا المؤشر¹ الذي يعتبر المعيار الدولي الوحيد المستقل والمقارن لشفافية الميزانية والمشاركة والإشراف الرسمي²، فإن الحصول على درجات تتراوح من 0 إلى 20، كحالة الجزائر، يعني بأن المعلومات المتوفرة عن الميزانية والمالية العامة للدولة نادرة أو غير موجودة إطلاقا.

كما صنفت الجزائر من بين الـ 32 دولة³ التي تحصلت على درجة 0 من 4 بخصوص التقييم المتعلق بمدى كفاية العناصر الثلاثة المشكلة لنظام المحاسبة العمومية (الشفافية، المشاركة، الرقابة)، كما صنفت من بين الدول الضعيفة من حيث قوة الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية والجهاز الأعلى للرقابة مجلس المحاسبة في مجال الميزانية والمال العام.

ويشير التقرير بأن الدول التي حققت النتيجة 40 أو أقل، توفر أقل قدر ممكن من معلومات الميزانية العامة للمواطنين) أو في بعض الأحوال لا توفر أي معلومات على الإطلاق. وتنشر هذه الدول ما متوسطه ثلاث

¹ يصدر مؤشر مسح الموازنة المفتوحة مرة كل سنتين، وقد تأخر صدوره عام 2015 إلى ثلاثة سنوات بسبب عملية تطوير معايير تقييمه، وتجدر الإشارة أن الجزائر كانت قد تحصلت حسب مؤشر الموازنة المفتوحة لعام 2012 على 13 درجة من أصل 100 درجة.

² DELAINE MCCULLOUGH, "FINDINGS FROM THE OPEN BUDGET SURVEY 2015: ARE GOVERNMENTS EQUIPPED TO MANAGE PUBLIC RESOURCES?", 2015:

<http://www.internationalbudget.org/2015/09/findings-from-the-open-budget-survey-2015-are-governments/equipped-to-manage-public-resources> consulter 11/02/2022.

³ جميع الدول العربية التي خضعت لتقييم هذا المؤشر تحصلت على نفس الدرجة (0 من 4)، مع تسجيل تفاوت في الترتيب من حيث نتائج مؤشر مسح الميزانية المفتوحة، فنجد إلى جانب الجزائر، التي تحصلت على 19 درجة في هذا المؤشر، الدول العربية التالية، وذلك وفق ترتيب درجاتها في مؤشر مسح الميزانية لسنة 2015 : الأردن 55، تونس 42، المغرب 32، اليمن 34، مصر 16، السودان 10، العراق 3.

وثائق متعلقة بالميزانية، حيث لا توفر هذه الوثائق تقريبا المعلومات الكافية للسماح للعامّة والمجتمع المدني بتحليل ومراقبة الميزانيات. وبالإضافة إلى ذلك، تميل مؤسسات الرقابة فيها (السلطة التشريعية والجهاز الأعلى للرقابة). إلى الضعف أو تكون قوتها محدودة¹. وأشار التقرير أيضا إلى أنه من بين مجموع الوثائق التي لم تتم إتاحتها للعامّة، هناك أكثر من نصف تلك الوثائق لم يتم إعدادها على الإطلاق، وهذا يعني أن الحكومة نفسها تفتقد إلى المعلومات والتحليلات الجوهرية المتضمنة في هذه الوثائق.

الفرع الرابع: عدم فعالية الرقابة الممارسة على حسابات التخصيص الخاص

كشفت عمليات التفتيش والرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة في إطار برنامج الرقابي السنوي عن العديد من التحفظات والملاحظات حول كيفية تسيير حسابات التخصيص الخاص، وستتطرق فيما يلي إلى أهم النقاط التي تطرق إليها السيد عبد الرحمان ساسي (قاضي، رئيس غرفة، ومقرر عام في مجلس المحاسبة) في مداخلته التي قدمها خلال اليوم البرلماني حول حسابات التخصيص الخاص للخزينة².

1- إشكالية في كيفية عمل حسابات التخصيص الخاص

من العيوب والنقائص المسجلة في كيفية عمل وتسيير حسابات التخصيص الخاص نذكر ما يلي:

- من الملاحظ أن إنشاء حسابات التخصيص الخاص تنقصه الصرامة وهو ما يفسر إزديادها، الأمر الذي صعب مهمة تسييرها ومتابعتها. فهذه الممارسة هي بمثابة خرق للقانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية

¹ منظمة الشراكة الدولية للموازنات، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² Abderrahmane SACI, « **Eléments résumés d'appréciation des résultats des pratiques d'évaluation et des contrôles des comptes d'affectation spéciale (CAS) par la Cour des comptes** », Travaux de la Journée Parlementaire sous le thème: Les comptes d'affectation spéciale du trésor, Alger, 2015, p 58-64.

1984، المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، إذ أن إنشاء بعض حسابات التخصيص الخاص لم يتبعه وضع النصوص التطبيقية اللازمة، وهو ما يمثل اشكالية في كيفية عمل تلك الحسابات.

● تنص المادة 50 من القانون 84-17 المشار إليه أعلاه، على أن عمليات الحسابات الخاصة للخزينة، بما فيها حسابات التخصيص الخاص، تحدد وترخص وتنفذ وفقا لنفس شروط عمليات الميزانية العامة للدولة، غير أن قوانين المالية المتتالية قد تم إعدادها بانتهاج نفس الأخطاء المألوفة، كما أن التقديم المالي لها لا يشمل في الغالب التقديرات المالية بالأرقام لكل من الإيرادات والنفقات سواء بالنسبة لحسابات التخصيص الخاص، أو بالنسبة للحسابات الخاصة للخزينة. يذكر أن هذه الثغرات لازالت تتصف بها قوانين المالية إلى يومنا هذا.

● في مجال التمويل، في الغالب لا تحترم المبادئ والقواعد المحددة في القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية والتي يجب أن تخضع لها تلك الحسابات. وفي هذا الصدد، تبين أن عددا كبيرا من الحسابات تمول أساسا بواسطة تخصيصات الميزانية وليس بواسطة إيرادات خاصة (كما تشير إليه تسمية هذه الحسابات).

2- نقص التنسيق والتسيير في مراقبة هذه الحسابات من طرف الهيئات المعنية

فعلى الرغم من أهمية الصناديق التي تحوز عليها هذه الحسابات، فإن وتيرة وحجم العمليات التي تسجلها ومسك دفاتها تبقى غير مرضية وذلك للعديد من أوجه القصور، فضلا عن نقص الصرامة في احترام قواعد الميزانية والمحاسبة العمومية التي كشف عنها مجلس المحاسبة ورفعها إلى المسيرين العموميين المعنيين ولكن دون جدوى. كما ينبغي الإشارة إلى أن هذه الحالة قد أثرت على موثوقية التسيير المحاسبي والمالي للميزانية العامة للدولة عموما وتسيير حسابات التخصيص الخاص. ومن جهة أخرى، لوحظ نقص في

ميكانيزمات التنسيق بين هيئات الخزينة (خاصة المديرية العامة للمحاسبة والمديرية العامة للخزينة) في تسيير ومراقبة هذه الحسابات ومتابعتها.

3- الإفراط في اعتمادات الإنفاق الموجه نحو حسابات التخصيص الخاص

يتجسد التوجه المتمثل في الخروج عن الإطار المركزي للميزانية في التحويل المفرط لأموال الميزانية نحو حسابات التخصيص الخاص، والتي يكون مصيرها سوء الاستعمال من دون عقلانية أو تجميدها الذي يضر حتما بالخزينة العمومية، في حين تؤدي النفائص التي تعرفها المدونة الخاصة بالنفقات إلى استمرار سوء منح السندات مع الإخلال بقواعد الميزانية، حيث سجلت بعض حسابات التخصيص الخاص نفقات خارجة عن هدفها القانوني الذي أنشئت من أجله، كما تجمع حسابات أخرى أرصدة استعملتها أحيانا في تمويل نفقات ذات طبيعة غير متجانسة.

كما تتكفل الكثير من الحسابات التي عرفت تحويلات من الميزانية العامة بتنفيذ العمليات التي يمكن إدراجها مبدئيا في إطار الميزانية الكلاسيكية، ونظرا لغياب مدونة خاصة بالنفقات فقد ترك الخيار للآمرين بالصرف بإسناد نفقات لا تمت بصلة إلى هدف تلك الحسابات. ففي الواقع، استعملت موارد تلك الحسابات باعتبارها موارد إضافية لصالح بعض الوزارات (شراء سيارات، أجهزة الاعلام الآلي، أعباء الاستقبال، الطباعة...).

ولقد لوحظ في العديد من المرات ببطء في إنجاز عمليات النفقات، وهو الأمر الذي يتضح من خلال النسبة الضئيلة جدا في امتصاص الإيرادات. وهكذا فإن بعض حسابات التخصيص الخاص التي أنشئت بغرض تحقيق أهداف معينة، لم تعمل بما فيه الكفاية في ختام عملية التسيير وذلك مقارنة بالأرصدة الكبيرة التي

سجلت في نهاية التسيير. كما لم تسجل صناديق أخرى أي إنفاق، مما أدى إلى تعبئة كبيرة لاعتمادات الميزانية في حين أن استعمالها كان سيعود بالفائدة لو كانت موجهة لعمليات أخرى.

4- العجز في تحقيق الرقابة الداخلية لحسابات التخصيص الخاص

كشفت عمليات التفتيش التي طالت بعض حسابات التخصيص الخاص (التي تملك صناديق هامة) عن عجز في مجال المراقبة الداخلية واحترام الإجراءات، وهو ما أدى إلى ضياع موارد الميزانية، كما لوحظ تضخم في عدد النصوص الشبه التنظيمية خصوصا (مذكرات وقرارات داخلية متناقضة أحيانا مع النصوص الأساسية)، وهو ما زاد من حدة سوء التحكم في الوجهة النهائية للاعتمادات المالية المقررة. فضلا عن ذلك يمكن ذكر نقائص وتحفظات أخرى هي كالآتي:

- على قلة إلزام الأمرين بالصرف بأحكام المادة 89¹ من القانون 99-11 المتضمن قانون المالية السنة 2000 حسب تقارير الرقابة لمجلس المحاسبة، إلا أن الأمر يحتاج لمزيد من الضبط من الناحية التشريعية فيما يخص الإطار القانوني الذي يحكم حسابات التخصيص الخاص بصفة خاصة ومجال المالية العامة بصفة عامة، فالمسألة تتعدى ضرورة إرفاق هذه الحسابات ببرنامج عمل لم تقدم المادة أي تعريف له) وجدول زمني لآجال الإنجاز (دون توفير الضمانات اللازمة للتعهد به) ووضع جهاز للمتابعة والتقييم (بعيدا عن إشراف البرلمان، ودون أن تحدد له مؤشرات ومعايير واضحة لتقييم الفعالية والأداء تكون قابلة للقياس)، ويبقى الرهان الأكبر بعد ذلك بالنسبة للسلطات العليا في البلاد هو أن تجد الأطر الكفيلة بضمان التزام المسؤولين المعنيين بما تنص عليه القوانين.

¹ القانون رقم 99-11 - المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.

- إن النظام الميزانياتي الحالي لا يستجيب لمتطلبات تقديم حسابات أكثر وضوحا ودقة، تشمل مجمل العمليات المحاسبية والمالية للدولة، وذلك يستوجب مبدئيا توفر إرادة حقيقية وجادة لتفعيل دور البرلمان ومجلس المحاسبة في مجال رقابة الأداء على المال العام، والعمل على الانتقال من تطبيق ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج والأداء ومن المحاسبة على أساس الصندوق إلى محاسبة على أساس الاستحقاق.

المبحث الثالث: تشخيص الإطار المحاسبي للدولة

يخضع التقييد المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالأموال العمومية، من حيث جوانبه التقنية، إلى مدونة حسابات الخزينة الصادرة في التعليمات العامة لوزارة المالية سنة 1968، التي خضعت لعدة تعديلات من أجل تكييفها مع التغيرات الاقتصادية، وكذا المتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة.

المطلب الأول: نقائص مدونة حسابات الميزانية

بالرغم من التعديلات بقي الإطار المحاسبي للدولة عاجزا عن تأدية الدور المنوط به نظرا للعيوب ونقائص التي يعاني منها لحد الآن.¹

الفرع الأول: مدونة لا توفر نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة

حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق، أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات

¹ آمال حاج جاب الله ، " واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير : دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي " ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 25/24 نوفمبر 2014، ص 772.

الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مهمة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي extra-comptable من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها.

كما يجب الإشارة أن مدونة حسابات الميزانية تشوبها نقائص أخرى، متمثلة فيما يلي:

- 1- الطابع غير المفصل للنفقات: يعتبر النظام الحالي لتصنيف النفقات غير فعال إذ تشوبه مجموعة من العيوب تحول دون فهم واستيعاب العناوين المتضمنة في الميزانية، و تتمثل هذه العيوب فيما يلي:
- 2- من حيث طريقة التقديم نلاحظ عدم وضوح عناوين النفقات بشكل لا يمكن من تحديد أوجه الإنفاق المختلفة، إذ هناك نوع من تشتت النفقات و هذا ما سنحاول توضيحه من خلال المثالين التاليين:

مثال:

العنوان الثالث: وسائل المصالح.

القسم الأول: الموظفون - مرتبات العمل.

02-31: التعويضات والمنح المختلفة.

القسم الثالث : التكاليف الاجتماعية.

01-33: المنح العائلية.

02-33: المنح الاختيارية.

نلاحظ تشتت وتفرع النفقات الخاصة بالمنح بين القسمين الأول والثالث بشكل لا يمكن من فهم واستيعاب محتوى الاعتمادات المالية المخصصة لجانب المنح.

مثال :

العنوان الثالث: وسائل المصالح.

القسم الأول: الموظفون - مرتبات العمل.

01 - 31: الإدارة المركزية - الأجور الرئيسية.

02 - 31: التعويضات والمنح المختلفة.

03 - 31: الموظفون المناوبون والمداومون - الأجور ولوحتها.

العنوان الرابع: التدخلات العمومية.

القسم الثالث: النشاط التربوي والثقافي.

43 - 01: الإدارة المركزية - المنح - تعويضات التدريب - الرواتب المسبقة - نفقات التكوين.

تظهر هنا صعوبة التحديد الواضح والدقيق لمحتوى وحجم النفقات المتعلقة بالموظفين، نظرا لتشتتها بين عدة أقسام تنتمي لعناوين مختلفة.

كما يجب الإشارة إلى أن طريقة التقديم و التصنيف الحالية لا تعكس بوضوح تقسيم المهام بين

القطاعات الوزارية، إذ نجد من بين النفقات الخاصة بوزارة ما نفقات متعلقة بنشاطات تدرج ضمن مهام وزارات أخرى.

مثال: نجد من بين النفقات الخاصة بوزارة العدل نفقات متعلقة بالنشاط الثقافي، الذي يندرج مبدئيا ضمن المهام الخاصة بوزارة الثقافة.¹

3- **عدم تماشي مدونة نفقات التسيير مع نفقات التجهيز:** و هذا لأن مدونة نفقات التسيير تقسم

النفقات حسب الوزارات، أما مدونة نفقات التجهيز تقسم على شكل قطاعات الصناعة، الزراعة، الري...، إن عدم التناسق بين المدونتين أدى إلى وجود نفقات مسجلة في ميزانية التجهيز و لكنها من المفروض أن تسجل في ميزانية التسيير .

4- **مدونة لا توفر المعلومة المطلوبة:** إن التقنين الحالي للميزانية العامة للدولة في مجالي التسيير والتجهيز

لا يبدو مطابقا للحاجات الضرورية لاستعمال المعلوماتية، لذلك يكون من المستحسن إعادة النظر في المدونة تبعا لمقتضيات تناسق التصنيفات الإدارية الاقتصادية والوظيفية بما يسمح باستعمال سهل للمعلوماتية. و عليه فالنظام الميزانياتي الحالي يعاني من عدم كفاية و صعوبة و نقص المعلومة في مجال عمليات الميزانية.

5- **مدونة الإيرادات:** بالنسبة لمدونة الإيرادات فإن المشاكل المطروحة للإصلاح تعتبر جد محدودة في

الحالة التي يسمح فيها التصنيف المستعمل بمعرفة طبيعة هذه الإيرادات بدون مشكل، و مع ذلك يكون من المناسب تعديل تقنين الإيرادات، في إطار المعالجة الآلية للمعلومات.²

الفرع الثاني: جمود ترقيم مدونة الحسابات

إن ترقيم مدونة الحسابات نظام تنقصه المرونة، فالاعتماد على الترميز الخطي أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير

¹ حلقة دراسية حول " مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر "، مرجع سبق ذكره، ص 16.

² جمال العمارة ، " منهجية الميزانية العامة في الجزائر " ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص 77.

في النشاطات الممارسة من طرف الدولة. إلى جانب هذا فإن عناوين الحسابات تتميز، في كثير من الأحيان، بعدم دقتها وعدم تناسبها مع محتوى وطبيعة العمليات التي تكون موضوع التقييد المحاسبي.

الفرع الثالث: صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي

فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إن عملية التركيز، في أغلب الأحيان، لا تتم في الآجال المناسبة، مما يسبب تأخرا في حصر المعلومات واتخاذ القرارات، وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة ترشيد النفقات العمومية وكذا التسيير العصري للمالية العمومية.

الفرع الرابع: تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية

إن مجمل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق المدونة الحالية تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها، ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة عن مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من إجراء التحليل والمقارنة، هذا إلى جانب تميز هذه الوثائق بطابعها الجزئي والتقليدي، حيث لا تستجيب إلى المتطلبات المحاسبية الجديدة لاسيما في مجال معرفة ذمة الدولة.

المطلب الثاني: عدم دقة ووصول المعلومات في الوقت المناسب

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى عدم الوضوح والدقة في الحصول على المعلومات في وقتها المناسب، مما يقلل من شأنها.

الفرع الاول: عدم ملاءمة مدونة الميزانية للعمليات المحاسبية الجديدة للدولة

تدهورت مدونة الحسابات المعدة على قاعدة الترميز السابق وهذا تبعا للإضافات المتعاقبة التنسيق بين هذه الحسابات عبر السنين، حيث يفتقر التقييم الخطي الحالي إلى المرونة لا سيما على مستوى الحسابات الفرعية وأصبح غير متلائم مع العمليات المحاسبية الجديدة للدولة.¹

الفرع الثاني: البطء والتأخر في معالجة ونقل المعلومات في وقتها المحدد

إن النظام المحاسبي الحالي للدولة لا يتضمن تقنيات جديدة في المعالجة ونقل المعلومات، وهذا راجع إلى أن البطء المسجل في تجميع المعطيات وإعداد الوثائق الشاملة الحاصل عليها في آجال مخالفة لمتطلبات التسيير الحديث للمالية العامة، بمعنى أن النظام المحاسبي المالي للدولة لا يتجاوز تسجيل عمليات تحصيل النفقات متجاهلا جانب الذمة المالية والحقوق المثبتة الذي يعتمد أساسا على التقييد المحاسبي للديون والحقوق. إضافة إلى تأخر وصول المعلومات في وقتها المناسب، وكذا عدم دقتها.

الفرع الثالث: التحفظ والتكتم في تقديم الوثائق و النتائج المالية

تتكون الجداول الشاملة المعدة من طرف الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة (ACCT) اساسا من:

- الوضعيات الشهرية والسنوية.

¹ عبود الميلود ، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد الدراية أدرار ، الجزائر ، 2020 ، ص 291.

- تنفيذ ميزانية التسيير في جانب النفقات والمداهيل .
- وضعية ميزانية التجهيز.
- الوضعية الشهرية لحسابات الخزينة لاسيما الحساب الجاري للخزينة لدى بنك الجزائر.

فهذه الوثائق ليست سهلة للاستغلال إلا للمطلعين عليها فقط.¹

المطلب الثالث: اعتماد مدونة تقوم على الأساس النقدي²

في المحاسبة العمومية التقليدية، لا تسجل المعاملات إلا عند استلام النقدية أو دفعها حقيقة. ومن ثم، لا يستطيع المديرون الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة، ذلك أنه يعتمد على الأساس النقدي والذي تشوبه العديد من أوجه القصور، والتي نذكر منها:

الفرع الأول: اعتماد الأساس النقدي في مجال الاستثمارات

في المحاسبة العمومية التقليدية، تعامل حيازة الأصول الثابتة كنفقات وتحجز إلى سنة محاسبية واحدة، الأمر الذي يؤدي إلى التشويه نظرا لأن العمر الإنتاجي للأصل أطول بكثير.

الفرع الثاني: اعتماد الأساس النقدي في مجال الإهلاكات

¹ عبد السميع رونية ، المخطط المحاسبي للدولة بداية للإصلاح المحاسبي للوظيفة العمومية ، مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة ، العدد 17 ، 2007 ، ص 222.

² جابي أمينة هناء ، مرجع سبق ذكره ، ص 167.

لا تدرج الإهلاكات في المحاسبة التقليدية للقطاع العام، لأن الاستثمارات تعامل كمصروفات. وتحسب في فترة محاسبية واحدة، ولا يترتب على الإهلاكات أي صرف للمدفوعات. وبالتالي، فإنه لا يتم تسجيل انخفاض قيمة الأصول الثابتة في حساب الأرباح والخسائر .

الفرع الثالث: اعتماد الأساس النقدي في مجال المخزونات

يتم التعامل مع مشتريات المخزون كمصروفات، ويتم تسجيل المبيعات اللاحقة كأرباح دون تكلفة مرتبطة بها، هذه الممارسة تشوه بشكل كبير الربح / الخسارة في السنوات المحاسبية المطبقة، خاصة إذا كانت قيمة المخزونات تظهر بشكل كبير في كشف الميزانية.

الفرع الرابع: اعتماد الأساس النقدي في مجال المخصصات (المؤونات)

لا تعتبر المخصصات سمة من سمات المحاسبة التقليدية للقطاع العام، ولا يتم الاعتراف بها إلا عندما تولد الخصوم المحتملة الدفع، إن عدم توفر هذه المعلومات في القوائم المالية للسنة المحاسبية التي تكون فيها المخصصات معروفة والتأخر في تسجيل المخصصات حتى يتم دفعها، يمكن أن يشوه صورة الكيان أو المؤسسة بشكل كبير، خاصة إذا كان مبلغ المخصصات كبيرا.

الفرع الخامس: اعتماد الأساس النقدي في مجال الاستحقاقات

المدفوعات المسبقة لا تسجل الإيرادات أو النفقات التي تعطي أكثر من سنة مالية واحدة (كمثال، الفائدة المكتسبة من الاستثمارات أو الخصوم المالية في المحاسبة التقليدية للقطاع العام إلا عند استلامها أو دفعها، بغض النظر عن تاريخ توليد الإيرادات أو النفقات، مما يشوه الربح / الخسارة للسنة . فالدولة، على عكس المؤسسات الخاصة، لا تمتلك محاسبة تسمح لها من معرفة واقعها المالي بدقة، مما يدل على أنها

حياسة التقاليد البالية. فحسابات الدولة تستند في الواقع على الأساس النقدي، والذي يهتم بمتابعة العمليات المالية، وهذا يعني أنه لا يهتم سوى بالمدفوعات والمقبوضات النقدية. هذا الإطار المحاسبي يسمح من معرفة تنفيذ النفقات في أبواب الميزانية بدقة، وبالتالي توفير المعلومات الضرورية للبرلمان، ومع ذلك، فإنه يجعل من الصعب جدا وصف ممتلكات الدولة وذمتها المالية. ونظرا لعدم وجود المحاسبة على أساس الاستحقاق، فإن جميع عمليات الخزينة غير مدرجة في الميزانية العامة للدولة، والتي لا يوجد لديها كشوف الميزانية، ولا منطق الأصول والخصوم. فالدولة ليست لديها محاسبة على أساس الاستحقاق ولا محاسبة تحليلية: فتوقعاتها وتقديراتها تتجاهل، على سبيل المثال، مفاهيم المخصصات والإهلاكات، مما يؤدي إلى عواقب وخيمة. فعند إجراء استثمارات، فإن التشغيل غير متوقع والتجديد غير معتبر ولا يؤخذ الإهلاك بعين الاعتبار.¹

ومما يعاب على النظام المحاسبي الحالي أنه لا يزال يعتمد على النظام الفرنسي القديم، هذا الأخير الذي يعتبر المرجعية الأولى للنظام الحالي تم انتقاده بشدة نظرا لاتسامه بالكثير من العيوب (تجدر الإشارة هنا إلى أن عيوب النظام الفرنسي السابق تنطبق على النظام المحاسبي الحالي في الجزائر)، ولعل من أهمها ما يلي:

- ثقله وعدم فاعليته: يؤدي مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى خسارة غير ضرورية في الوقت والتكلفة بسبب تكرار المهام والرقابات التي يولدها. ولعل أهم الانتقادات الموجهة للمحاسبة العمومية تكمن في حقيقة أنه على الرغم من شكليتها ودقتها إلا أنها لم تمنع أبدا إهدار المال العام أو التسيير

¹ Evelyne Lande et Sébastien Rocher, **25 ans de réformes comptables au service du management public**, Politiques et management public, Vol 26(3), 2008.

غير الفعال الذي يبلغ عنه مجلس المحاسبة كل سنة¹. كما أن تسجيل العمليات المحاسبية يتسم بالبطء في وتيرته وذلك لعدم اعتبار العمليات بكيفية مندمجة منذ الالتزام بها.

- عدم قدرته على جعل التسيير العمومي أكثر كفاءة وشفافية: إن قواعد المحاسبة العمومية التي صممت لاحتواء مستوى الإنفاق العام في حدود الاعتمادات المقررة، والتي تركز على رقابة شرعية العمليات، أصبحت اليوم غير ملائمة لتلبية متطلبات التسيير العمومي الحديث المرتكز على الكفاءة والشفافية. فبعدما أن ركزت طويلا على الميزانية والتعامل مع المال العام، لا يجب أن تضمن الامتثال للوائح المالية فحسب، ولكن إضافة لذلك يجب أن تضمن الشفافية المالية. كما أن فصل المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي يؤدي إلى احتكار المحاسب العمومي لمسك الدفاتر، من شأنه أن يفقد الأمر بالصرف وإدارته الاهتمام بالمسائل المحاسبية وكل ما يتدفق منها، على أساس أن هذه المعلومات على وجه الحصر من مجال إختصاص وشأن المحاسب العمومي وعادة ما تصل إلى الأمر بالصرف في وقت متأخر جدا، حتى إذا تم إبلاغه به.

- اعتماد المطلق على النظام المحاسبي الفرنسي: لم يطبق مثل هذا النظام المحاسبي إلا في فرنسا والبلدان التي لها معها روابط تاريخية قوية كالجزائر، ولا يوجد في أي مكان آخر مثل هذا التنظيم، وهكذا فإن فرنسا كانت معزولة عن بقية دول العالم المتقدمة مع كل العواقب التي يمكن أن تنجم عن كون هذا النظام نموذجا محدودا بعيدا عن النهج الأنجلوساكسونية المهيمنة وغالبا ما لا يكون ذلك متوافقا مع منطق معظم حزم البرامج التي وضعت لتطوير القطاع العام.²

¹ Bernard Adans et Laurent Paumelle, **Quel avenir pour le comptable public ?** Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique, l'Académie des sciences et techniques comptables et financières, le cahier n°32, novembre 2016, p16.

² جابي أمينة هناء ، مرجع سبق ذكره ، ص 169.

- احتياجات جديدة التي لم تستجب لها محاسبة الدولة: تم انتقاد نظام محاسبة الدولة قبل اعتماد القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية بشدة واعتبر نظام محاسبي قديم عفى عنه الزمن، لاسيما من حيث عدم قدرته على تلبية الاحتياجات التي أعرب عنها مستخدموه، ولا سيما البرلمانين، وعدم وجود شفافية الوضع المالي للدولة، وعدم كفاية مساهمة الحسابات في صدق عملية إعداد وتصويت الموازنة وغياب رؤية موحدة لوضعية الهيئات العمومية كافة. ومن أمثلة عدم كفاية مساهمة النظام المحاسبي في صدقية الميزانية، هو أن نفقات الدولة وإيراداتها ترتبط بالسنة المالية التي تم دفعها أو تحصيلها (انظر المادة 7 من القانون 84-17)، وفي المقابل، لا يمكن تسجيل أي معاملة عند إقفال الميزانية، مما قد يؤدي إلى تأجيل تأدية وتسديد بعض النفقات للحد بشكل مصطنع من عجز السنة المعنية؛ وربما ينتج عن ذلك بعض الخروقات لمبدأ مصداقية الميزانية، والذي يحث على مصداقية الحسابات المقيدة في سجلات الإيرادات والنفقات، والذي يتعين أن تستجيب لمتطلبات الاستحقاق. علاوة على ذلك، فإن النظام المحاسبي الحالي لا يوفر معلومات دقيقة حول ثروة الدولة ووضعيته المالية وتطورها مع مرور الوقت أي أنه يقتصر على منطلق الصندوق دون أي مقارنة حقيقية للتسيير المالي ولا يهتم بتحليل التكاليف، مما يعيق البرلمان من تقييم استراتيجية الدولة الاستثمارية وبالتالي غياب خيار أمثل للاستثمارات، أو تخصيص اعتمادات للصيانة أو تحديد هذه الثروة. ولذلك أصبح من الضروري، من أجل إثراء تخصيص اعتمادات الميزانية السنوية وتحسين تقييم استدامة المالية للدولة وأدائها، أن يتم تطوير النظام المحاسبي للدولة من أجل تحديد، جميع الالتزامات القانونية التي قد تفرض عليه، بما في ذلك الالتزامات التي لا يمكن ترجمتها فورا إلى نقاد وفقا لنظام الاستحقاقات.¹

¹ Cour des comptes , **La Comptabilité général de L'Etat dix ans après : une nouvelle étape à engager** , rapport public thématique , février 2016 , pp 13-15.

خلاصة

من خلال ما سبق ، يتضح أن الجزائر لازالت لحد الآن تعتمد على المحاسبة العمومية التقليدية التي تقوم على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، سواء من حيث الإطار القانوني المتعلق بتنظيم أسس وقواعد المحاسبة العمومية ، أو من جانب الإجرائي المتعلق بتنظيم حسابات الخزينة العمومية بينما تمثلت أدواتها في مسك مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التي رسخت للعمل وفق الأساس النقدي ، حيث تم تصميم المخطط المحاسبي للخزينة لهذا الغرض ، وعليه ما يمكن أن نقوله على هذا النظام أنه نظام تقليدي ، قد ثبت قصوره في إعطاء معلومات مالية ذات جودة عالية هذا من جهة ، أما من جهة أخرى ، فإن

اعتماد الجزائر لحد الآن على الأساس النقدي الذي لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية ، إضافة إلى أنه لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية بتقييم الأصول والإهلاكات ومتابعة المخزونات ، كما أنه يقتصر على الرقابة المالية دون الرقابة على الأداء ، أي أنه يقتصر على التأكد من تطبيق القوانين واللوائح وفيما إذا كانت الأموال العمومية قد أنفقت وفقا لما خصص لها ، في حين أنه يهمل إظهار مدى كفاءة وفعالية الهيئة العمومية في إستغلال مواردها ومدى تحقيقها لأهدافها ، فضلا عن ذلك أنه لا يعكس الوضع المالي الحقيقي للهيئات العمومية .

فنظام المحاسبة العمومية في الجزائر بشكله التقليدي يستدعي التحديث وذلك من أجل تبسيطه وضمان الشفافية في تسيير الأموال العمومية، مما لا شك فيه أن عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من خلال اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ستؤدي حتما في حال تأمين أسباب النجاح لها، إلى إحداث ثورة في مجال المحاسبة العمومية وجعلها تتميز بالوضوح، الملاءمة، البساطة والمقرؤية في سياق المعلومات المقدمة دوريا. وبالتالي تتخذ الحكومة قرارات عقلانية من شأنها تحقيق استدامة ووضع المالية العامة في إطارها الصحيح.

الفصل الثالث

نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة
العمومية في الجزائر من خلال تبني معايير
المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

تمهيد

في ظل التغيرات والتطورات السياسية والاقتصادية الراهنة التي عرفتها الدولة، أجرت الجزائر في الآونة الأخيرة مجموعة من الإصلاحات الهيكلية، وهو الاتجاه السائد نفسه في العديد من دول العالم، التي ترغب في وضع صورة متكاملة للمالية العمومية، من تلك التي يوفرها الأساس النقدي، وذلك بهدف الانتقال من نظام المحاسبة القائم على النقدية إلى نظام المحاسبة القائم على الاستحقاق، بالاعتماد على معايير محاسبية مستمدة من معايير دولية. وفي هذا السياق مر إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بمرحلتين، حيث بدأ الإصلاح الأول سنة 1995، إلا أنه سرعان (ما فشل) ما تم تجميده، بسبب عدم قدرته على صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة، بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، ليحل محله مشروع إصلاح جديد سنة 2006. والذي يهدف إلى إنشاء مخطط محاسبي جديد للدولة بما يتوافق ومشروع تحديث نظام المحاسبة العمومية ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية، وعليه سنقوم من خلال هذا الفصل بتناول المباحث التالية:

✓ **المبحث الأول:** مشروع اصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

✓ **المبحث الثاني:** المخطط المحاسبي الجديد للدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

✓ **المبحث الثالث:** نحو استراتيجية لإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

المبحث الأول: مشروع اصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

لقد شرعت السلطات العمومية في الجزائر منذ مطلع التسعينات في عملية اصلاح تسيير المالية العمومية تحت شعار ترشيد النفقات العمومية ، و ذلك كنتيجة للازمات المالية التي انجرت عن انهيار أسعار البترول، وقد تبلور هذا التوجه في محاولة اصلاح النظام الميزانياتي و المحاسبي للدولة من خلال ما يعرف بمشروع عصرنة الأنظمة الميزانياتية. هذا الإصلاح الذي تطلب دخوله حيز التطبيق إعادة النظر في الإطار القانوني الحالي الذي يحكم النظام الميزانياتي و المتمثل في 84/17 القانون المتعلق بقوانين المالية وعليه فقد جاء القانون العضوي 15/18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 ليلغي قانون 17/84 الساري المفعول والذي أصبح لا يستجيب للمتطلبات التي تفرضها المتغيرات و التطورات التي عرفت بها بلادنا في المجال المالي و الاقتصادي. حيث أدرج هذا القانون العضوي آليات جديدة لتسيير المالية العمومية تتمحور حول مبدأ التسيير متعدد السنوات للميزانية وكذا على تقييم النتائج بدلا من تقييم تسيير الوسائل المعمول به حاليا.

المطلب الأول: مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة سنة 1995

يهدف مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة على وجه الخصوص إلى تحسين كفاءة الإنفاق العام من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وموثوقية.

الفرع الأول: محتوى مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة وأهدافه

من خلال هذا الفرع، سيتم تناول أهم محتويات التي جاء بها مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة .

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

1-هيكل المشروع:

إن مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة يحتوي ضمن حيثياته على عنصرين رئيسيين هما:¹

1-1 إطار الميزانية : و تدرج تحته المحاور التالية :

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

✓ تحسين تقديم و عرض الميزانية : بغية الحصول على نقاشات بناءة و مثمرة قد تساعد على الاختيارات الاقتصادية و الاجتماعية للدولة.

✓ تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية: يتعلق الأمر بقدراتها على التقييم و مراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات و السياسات المدرجة في طلبات الاعتمادات الوزارية.

✓ تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية، وهذا من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، و تقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي، بهدف رفع النجاعة و القدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.

¹ موقع وزارة المالية، www.mf.gov.dz.

* ترجمة المصمم budgetisation حسب قواميس متعددة هي "ميزنة"، إلا أنها تفضل استخدام إطار الميزانية " للإلمام أكثر بالمصطلح لأنه يعبر عن كل القواعد و الأساليب و المبادئ التي تتعلق بالميزانية و بالتالي الإطار الذي يحيط بكل جوانب الميزانية.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

1-2- الإعلام و الأنظمة المعلوماتية :

يهدف هذا العنصر إلى تصميم وتنفيذ أنظمة و مواد و برامج معلوماتية متطورة ذات أداء مرتفع .

إن استخدام أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح للوزارة المالية والأمينين بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها، وحتى تنفيذها على مختلف المستويات سواء كانت مركزية، جهوية، محلية.

2. أهداف اعتماد المشروع:

إن مشروع عصرنة وتحديث أنظمة يهدف بالدرجة الأولى إلى تطوير نظام الميزانية بشكل يسمح بتعزيز قدرات الدولة ويساعدها على تأدية وظائفها الضرورية لتسيير النفقات العمومية و تحقيق السياسة الاقتصادية.¹

ومن أهم الأهداف التي يسعى هذا المشروع لتحقيقها تتمثل فيما يلي:²

- ✓ البحث عن التخصيص الأفضل للموارد واستغلال كفاء للمال العام.
- ✓ تحسين أداء القطاع العمومي.
- ✓ تعزيز مسؤولية المسيرين لتفعيل دور الرقابة.
- ✓ عصرنة وتوسيع قدرات وزارة المالية في مجال تسيير النفقات وتشمل هذه العصرنة ما يلي:

- توسيع قدرات الوزارة في مجال التقدير والتحليل.

¹ موقع وزارة المالية ، / www.mf.gov.dz/documentation

[AMI%20Pilotage%20projet%20msb.pdf](http://www.mf.gov.dz/documentation/AMI%20Pilotage%20projet%20msb.pdf)

² حلقة دراسية حول، " مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر "، مرجع سبق ذكره، ص24.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- وضع إطار الإنفاق على المدى المتوسط.

- تحضير ميزانية وحيدة تشمل مجموع النفقات.

- تحقيق الشفافية.

- عرض وتقديم الميزانية الجديدة.

- نظام المعلومات.

الفرع الثاني : عرض الترتيبات المرافقة لتنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة

1- التعاقد مع هيئات دولية لتنفيذ المشروع :

1-1 اتفاقية البنك الدولي: انطلق الحديث عن تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر من الناحية القانونية

ابتداء من 17 جويلية 2001، ذلك بعد الاتفاقية التي تمت مع البنك الدولي في 18 أفريل 2001 والمتعلقة

بتمويل برنامج الإصلاح الميزانياتي، ولكن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخرا دام 03 سنوات. في هذا الإطار قام البنك

الدولي بإصدار تقارير تحص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع.

وفي أكتوبر 2014 تم توقيع عقدين: إطار الميزانية متعدد سنوات بمبلغ €1.586.000، وتحسين تقديم

الميزانية بمبلغ € 435 000، ليتم في أفريل 2015 توقيع عقد لتجديد دورة النفقة العمومية بمبلغ قدره 22

مليون €¹.

¹ Ministère des finances, rapport sur "ETAT D'AVANCEMENT DU PROJET MSB" , 28 décembre 2009, p 01.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

1-2 التعاقد مع مؤسسة CRC SOGEMA :

تأسست مؤسسة CRC SOGEMA سنة 1984، تعتبر واحدة من أكبر المؤسسات الكندية التي تقدم خدمات الاستشارة في مجال التسيير، و في إدارة و تنفيذ مشاريع كبيرة في مجال التعاون الدولي في مجال التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية . وفي هذا السياق تعاقدت الجزائر مع المؤسسة في مشروعين:

1-2-1 المشروع الأول¹ :

تم عقد المشروع الأول للفترة الممتدة خلال 2007-2014 تحت اسم تحديث نظام الميزانية، بتمويل من البنك الدولي، حيث أسست الجزائر مجموعة من الإصلاحات الرامية إلى تحويل بيئتها المؤسساتية، و من بين المحاور الأساسية الثلاث لإصلاح قطاع المالية نجد إصلاح نظام تسيير النفقة العمومية و المسجلة ضمن مشروع إصلاح نظام الميزانية (MSE). يحتوي المشروع على ثلاث أجزاء:

- إطار الميزانية متعدد سنوات.

- تحسين عرض و نشر الميزانية .

- تعزيز وظيفة الاستشارة لوزارة المالية .

¹ موقع مؤسسة crc sogema :

http://www.crcsogema.com/pages/projets/Projet_De_Modernisation_Des_Systemes_BudgetairesEn_Algerie.aspx?lang=FR-CA

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

1-2-2-1- المشروع الثاني¹ :

تم عقد المشروع الثاني للفترة الممتدة ما بين 2012-2018 بهدف تحسين إدارة الإنفاق العام

وتحسين تقديم الخدمات للشعب. يواصل المشروع الثاني مسار المشروع الأول و يوجه أساسا:

- الدعم المؤسسي وتدريب الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية في مجال الميزانية القائمة على أساس النتائج.

- العمل على تطبيق النظام الجديد وتأهيل القدرات لتحضير ميزانية سنة 2012 على أساس البرامج.

محتويات المشروع الثاني: أهم ما جاء في محتويات المشروع الثاني نذكر مايلي :

- اطار الإنفاق على المدى المتوسط (CDMT) .

- نظام دمج تسيير الميزانية (SIGB).

- التكوين.

- الاتصال.

¹ موقع مؤسسة crc sogema :
http://www.crosogema.com/pages_projets_modernisation-des-systemes-budgetaires-ii-.aspx?lang=FR-CA

2- الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع:

يعتمد مسار مشروع (MSE) على ثلاث هياكل تنظيمية مكتملة لبعضها البعض و تتمثل في:¹

✓ هيكل تنظيمي وظيفي و عملي داخلي على مستوى وزارة المالية، و الذي يعتبر بمثابة المحرك لعملية الإصلاح الميزانياتي.

✓ هيكل تنظيمي وظيفي و عملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية (MIP).

✓ هيكل مؤسستي على المستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الاستراتيجية وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح الميزانياتي.

الفرع الثالث: الأقسام الرئيسية لمشروع تحديث وعصرنة أنظمة الميزانية

تمثلت الأقسام الرئيسية لمشروع تحديث وعصرنة أنظمة الميزانية لإرساء الإصلاح الميزانياتي في اعتماد إطار متعدد السنوات لإعداد الميزانية و الانتقال من منطق قائم على الوسائل إلى منطق قائم على النتائج في مجال تسيير النفقة العمومية، و هذا ما نتج عنه عرض و تقديم جديد للميزانية و تعديلات على وثائقها إضافة إلى تعديلات على دورة الميزانية العامة.

¹ Ministère des finances, « **Projet MSB** », feuille de route de 18/04/2009, p 07.

1- تخطيط متوسط المدى:

1-1- إطار متعدد السنوات :

أ- تعريف إطار متعدد السنوات: إطار الميزانية متعدد السنوات هو أداة لتسيير الموارد العامة، والذي يعبر عن التوجهات الكبرى للدولة، والتوقعات للإيرادات والنفقات على مدى يفوق الاثني عشر شهرا¹. إن هذا الإطار لا يتعارض مع مبدأ سنوية الميزانية، بل يحث على إعداد ميزانية سنوية تقدم أمام البرلمان للمصادقة عليها سنويا، وبالتالي يقدم الإطار متعدد السنوات نفس المستوى من التفصيل للميزانية السنوية، إضافة إلى أنه يشمل توقعات لمدة سنتين مواليتين ($n+1$, $n+2$) للسنة المالية المعنية. كما أن المصادقة البرلمانية تعنى بالسنة المالية المعنية، و لا تمس التوقعات المرفقة و التي توفر على أساس الاسترشاد بها و الإعلام فقط، و عليه تمثل الاعتمادات المالية المصوت عليها سنويا القسط السنوي للموارد اللازمة لتنفيذ جزء (12 شهرا) من هذا الإطار متعدد السنوات².

ويمكن تمثيل إطار الميزانية متعدد السنوات على النحو التالي:

¹ Ministère des finances, **Projet de modernisation des systèmes budgétaires, «Rapport sur la mise en oeuvre du processus de préparation du budget**, DGB, février 2006, page 1-3.

² Ministère des finances, **Projet de modernisation des systèmes budgétaires, «Rapport sur les options de sous composante 11-Budgétisation pluriannuelle budgétisation finances**, avril 2005, pp 3-19.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الشكل رقم 02: إطار الميزانية المتعدد السنوات

توقعات السنة	توقعات السنة	توقعات السنة	توقعات النفقات	النفقات
n+1	n+1	محل التحضير n	الحقيقية n-1	الحقيقية n-2

Source : Projet de modernisation des systèmes budgétaires, Rapport sur les options de budgétisation : sous composante 1 1-Budgétisation pluriannuelle, op.cit, pp 3-25.

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول، فإن إطار متعدد السنوات يجب أن يستجيب لتوقعات النفقات على أساس النفقات الحقيقية المسجلة للسنة n-2 وتوقعات النفقات للسنة n-1، فضلا عن توقع النفقات للسنتين n+2، n+3، وبالتالي فإن هذا الإطار سيعطي رؤية على مدى متوسط قدره 5 سنوات.

ب - متطلبات إطار متعدد السنوات: إن إنشاء مثل هذا الإطار يتطلب¹:

- تحضير وتحميل فرضيات الاقتصاد الكلي على أساس قاعدة تعدد السنوات، فهذه الفرضيات يجب أن تأخذ بعين الاعتبار إطار تعدد السنوات.

¹Projet de modernisation des systèmes budgétaires, op.cit, pp 3-19.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- إنشاء أظرفة أو أسقف للميزانية لكل وزارة على حدى، و ذلك حسب الأولويات و التوجهات الكبرى للدولة و وزارة المعنية و على أساس تعدد السنوات.

-إعداد ميزانية لكل وزارة، وذلك حسب الأظرفة أو المحددة مسبقا والمعينة من قبل وزارة المالية.

كما أن التوقعات متعددة السنوات للإيرادات و النفقات تتم على أساس افتراضات و اتجاهات تطور

المجاميع الكبرى للاقتصاد الوطني، و خاصة منها:¹

✓ النشاط الاقتصادي و الناتج الداخلي الخام (PIB).

✓ سعر صرف الدينار مقابل الدولار الأمريكي.

✓ تبادلات التجارة الخارجية للسلع.

✓ سعر برمبل النفط الخام.

✓ التضخم.

ج - أهداف إطار متعدد السنوات: يهدف إطار متعدد السنوات إلى بلوغ الأهداف التالية:

● تحديد الأهداف العامة للسياسة الميزانية للدولة على مدى يفوق السنة، مما يعطي صورة أفضل للوضعية المالية العمومية.

● تحسين إمكانيات تخطيط و برمجة الأنشطة الحكومية.

● يزيد من شفافية الميزانية أمام البرلمان و الشعب.

¹ Mr. Nassim Menguellati, **Le processus de préparation du budget de l'Etat dans le cadre du projet de modernisation des systèmes budgétaires** », Mémoire de fin d'études dirigé par : Mr. Abdelhamid Gas, IEDF. 24ème promotion 2006/2007 page 31.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- إطار الميزانية على المدى المتوسط ليس ثابت، بل يتطور لذا يمكن تنقيحه ومراجعته وتحديثه.

كما يسمح إطار متعدد السنوات بمايلي¹:

- تحسين عملية التخطيط المالي وإعداد الميزانية.
- تخصيص الموارد وفقا لأولويات الحكومة.
- تحديد أهداف متعددة السنوات على مستوى الإنفاق العام .
- تكييف البرامج مع الظروف المالية.

إن التوقعات والتنبؤات التي تحصل في الإطار متعدد السنوات للاسترشاد بها، تسمح بإعطاء نظرة أوسع

حول التأثير المستقبلي للقرارات الحكومية المتخذة في الميزانية السنوية، بالإضافة إلى تعزيز الشفافية في

اختيارات الحكومة مع الحفاظ على مزايا التسيير الفعال للموارد العامة.²

1-2- هامش إعداد الميزانية على المدى المتوسط:

إن إجراءات توقع الميزانية تفرض طرح ثلاث أسئلة أساسية:

- ما هو الغلاف الإجمالي المتاح لتحقيق المهمة؟

- في إطار هذه المهمة، ما هي الأولويات؟ وكيف تتحقق الأهداف؟

- ما هي الأهمية المرتبطة بمختلف الأولويات؟

¹ Site Web de la Banque mondiale :

<http://www.worldbank.org/publicsector/civilservice/frenchadmin/Lareformebudgetaire.pdf>

² Ministère des finances, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgetaires**, 14 Février 2006, p 4.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

تحمل الإجابة على السؤال الأول التأطير الاقتصادي الكلي وإطار النفقات المتوسط المدى الإجمالي، والإجابة على السؤال الثاني تحمل إعداد التوجهات الاستراتيجية من خلال المخطط الاستراتيجي متوسط المدى، أما الإجابة على السؤال الثالث فتحمل تقييم التوجهات في إطار احترام الغلاف الإجمالي وهو إطار الإنفاق المتوسط المدى الوزاري.

أ- الإطار الإجمالي للإنفاق المتوسط المدى (CDMT):

يشمل الإطار الإجمالي للإنفاق المتوسط المدى غلafa ماليا إجماليا محددًا في أقصاه من طرف المصالح المركزية، و يتمثل في وثيقة لتوقع السياسة الميزانية على مدى متعدد السنوات، يضمن التناسق بين الموارد و النفقات، وقد أدخل هذا الإطار مصطلح سقف الإنفاق حسب القطاعات و الذي يعتبر عنصرا أساسيا في تأطير تحضير الميزانية.

ويمر هذا الإطار بالخطوات التالية¹:

1- تحديد القيود الاقتصادية الكلية التي تدخل في عملية تحضير الوضعية المتوقعة المتعددة السنوات للعمليات المالية للدولة.

2- إعداد مخطط استراتيجي سنوي و تحديد أولويات الدولة.

3- تحديد التخصصات ما بين الوزارات الموارد على المدى المتوسط مع الأخذ بعين الاعتبار الحد الإجمالي للموارد و المخطط الاستراتيجي الوطني، هذه القرارات تأخذ شكل أغلفة قطاعية.

¹ Ministère des finances ,Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase II, **TC1 - Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie**, crc sogema, Février 2009. p36.

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

ب- المخطط الاستراتيجي¹:

يشمل المخطط الاستراتيجي عادة 5 سنوات، و يتضمن تحليل الوضعية الحالية و تحديد واضح لقيود المحيط، و يحتوي على مجموع أهداف السياسات العمومية المحددة من طرف كل وزارة، و النشاطات والمقاييس الضرورية لتحقيقها و التكاليف المتوقعة لها.

ج- الإطار الوزاري للإنفاق المتوسط المدى²:

يعتبر هذا الإطار وسيلة للبرمجة الميزانية فهو يوجه الاستراتيجيات الوزارية على شكل أغلفة مالية مخصصة لبرامج ونشاطات، يسمح بتحديد التخصيصات ما بين الوزارات على أساس التخصيصات الوزارية المحددة مسبقا. يتم هذا الإطار من خلال خطوات تهدف إلى تحديد غلاف مالي وزاري (مع مراعاة القيود) لكل برنامج أو برنامج فرعي.

الفرع الرابع: مفاهيم التسيير القائم وفق النتائج

إن تسيير الميزانية في الجزائر حاليا يعتمد على منطق الوسائل، إذ يتم تخصيص الاعتمادات في برامج حكومية و ذلك حسب الوسائل المتاحة، دون التركيز على تحقيق أهداف محددة ، مما يعيد الميزانية عن تحقيق الأهداف المرجوة منها، و نعني بذلك نفقات التسيير، لأن نفقات الاستثمار حاليا تسيير على أساس

¹ Ministère des finances, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, op.cit,p37.

² Idem, P37.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

برامج لها أهداف، إلا أنها لا تخضع لمقاييس الأداء، و هذا ما دفع الجزائر من خلال اعتمادها لمشروع تحديث أنظمة الميزانية (MSB) إلى البحث عن ميزانية تسمح بتحقيق أهداف الحكومة، وذلك من خلال الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج في تسيير الميزانية العامة، حيث يركز هذا التسيير على المحاور التالية:

- ✓ التسيير بواسطة البرامج نفقات التسيير ونفقات التجهيز.
- ✓ استعمال مؤشرات الأداء للتقييم و المقارنة بين النتائج المحققة و الأهداف المنتظرة.

1- التسيير وفق البرامج:

يسمح التسيير وفق البرنامج بالجمع بين مزايا ميزانية التخطيط والبرمجية و مزايا ميزانية الأداء و البرامج، إذ يعتمد هذا الأسلوب على ترجمة الخطط و النشاطات الحكومية في شكل برامج تسعى من خلالها الحكومة إلى تحقيق أهدافها، ثم قياس مدى تحقق هذه الأهداف باستعمال مؤشرات الأداء. ويعتمد التسيير بواسطة البرامج على تصنيف الموارد الموجهة إلى كل وزارة على حدى على أساس برامج. حيث يمكننا استنتاج العناصر المكونة للتسيير وفق البرامج من خلال الأسئلة التالية، فكل برنامج يجيب من خلال محتواه على هذه الأسئلة:

- و لماذا؟ ما هو النشاط؟ النشاط
- من؟ من هو المسؤول؟ مركز المسؤولية
- ماذا؟ ما هي طبيعة الوسائل المرصودة له؟ الهدف من النفقة
- كم؟ كم سيكلف؟ كم ستكون حصته من الميزانية؟ الحصص من الميزانية

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

يمكن تمثيل التسيير القائم وفق النتائج من خلال المعادلة الاصطلاحية التالية :¹

الاعتمادات المفتوحة بقوانين المالية = الأعباء الميزانية للدولة = السياسات العمومية المحددة = المهام

1-1- النشاط:

يتكون النشاط من مجموعة من الأعمال أو العمليات هدفها تقديم الخدمة العمومية، و عليه تعتبر كل من المحفظة، البرنامج، البرنامج الفرعي، العملية، نشاطات، يجب أن يرفق كل منها بوصف للدلالة و الوصول إلى تحقيق الهدف المنشود. ويمكننا شرح وتفسير كل مصطلح على حدى حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (08): مصطلحات التسيير القائم وفق النتائج

النشاط	التعبير
المهمة	إعلان رسمي و عمومي يوضح الأساس المنطقي لوجود الوزارة، و يشرح كيفية استفادة الشعب من أعمالها.
الهدف من المهمة	الهدف من المهمة الهدف و الغاية من المهمة .
المحفظة	مجموعة من البرامج متعلقة بوزارة ما و بمؤسسات عمومية أخرى، أو شبه عمومية مرتبطة بهذه الوزارة.

¹ Carine Roussel, Laurence Weil, **LA jour de la mise en oeuvre de La LOLF**, Finances publiques objectif concours, Hachette éducation, 2008/2009, p 27.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

البرنامج	- مجموعة من العمليات تجرى من أجل تحقيق الأهداف . - يجب أن يترجم البرنامج الأولويات و التوجهات المعلنة في مهمة المحفظة . - يتطلب مفهوم البرامج سياسة قطاعية واضحة و محددة حسب الأولويات.
برنامج فرعي	هو تقسيم أكثر تفصيلا للبرنامج.
عمليات	الإجراءات و العمليات المرتبطة بالبرنامج أو البرنامج الفرعي، تعمل على تحويل الموارد إلى تقديم خدمات.

Source : Ministère des finances, Projet de modernisation des systèmes budgétaires, op.cit, pp 3-1.

يستوجب التسيير الجديد للميزانية أن تحدد كل وزارة مسبقا مهمتها والهدف من هذه المهمة، ثم تقسمها بالتدرج إلى برامج وبرامج فرعية وعمليات، يساعد هذا التقسيم على تحقيق الأهداف المرجوة من المهمة. وعلى هذا الأساس تكون كل وزارة مطالبة بتحديد العناصر الأساسية التالية:¹

- وضع مدونة حسب الأنشطة المدرجة في المحفظة و اللازمة لتحقيق أهدافها.
- خلق برنامج إدارة عامة .
- إعتداد مراكز مسؤولية تتولى البرامج .
- تحديد أهداف كل برنامج .
- تحديد النتائج المنتظرة و مؤشرات الأداء المرتبطة بأهداف كل برنامج .
- تحضير برمجة متعددة السنوات لكل محفظة.

¹ Ministre des finances, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, op.cit, p 03.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- تحضير ميزانياتها على أساس إطار متعدد السنوات و حسب أظرفة الميزانية المحددة و المعلنة من طرف وزارة المالية .
- إنشاء وثيقة وزارية سنوية تدعى تقرير حول الأولويات و التخطيط .
- تقييم النتائج المحققة باستعمال مؤشرات الأداء ومراجعة الحسابات.

1-2-انحدار البرامج على المستوى الإقليمي:

الإدراج في الميزانية حسب البرامج لا يفرق كثيرا بين ميزانيات الإدارة المركزية و المصالح الممركزة، فمسير البرامج هو المسؤول عن النتائج المحققة على المستوى المركزي و على مستوى المصالح الممركزة ولإنجاز أهداف برنامجه ،يجب عليه أن يفوض لمسيرين عمليين (على مستوى الإقليم أو على مستوى المؤسسة) الإعتمادات المالية الضرورية لتمكينهم من تحقيق الأهداف و النتائج المكلفين بتحقيقها .¹

1-3- وظائف الأنشطة:

الأنشطة لها ثلاثة وظائف وهي:

تسمح بوضع و إنجاز الوظائف الحكومية (ميزانية التسيير)، بإنجاز هياكل قاعدية جديدة وطاقات (ميزانية التجهيز) أو بتحويل الأموال مباشرة للمستفيدين (منح دراسية، إعانات، بحوث أو تحويلات إلى ولايات...).

إن النشاطات متناسقة مع الأهداف وتسمح بتجسيد هياكل قاعدية دائمة على شكل برامج.

¹ حلقة دراسية حول، مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر ، مرجع سبق ذكره، ص36.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

كما يسمح النشاط بتحقيق النتائج المنتظرة وهذه النتائج هي بدورها تقييم باستعمال مؤشرات الأداء.

2 - قياس الأداء:

إن التسيير الجديد للميزانية يستلزم استعمال مؤشرات الأداء، وذلك من أجل التقييم الدائم للنتائج المحققة مقارنة بالنتائج المنتظرة، وهذا في إطار تحقيق الأهداف، كما يستوجب هذا التسيير الجديد تحديدا مسبقا للأهداف، و التي يجب أن تستوفي بعض الشروط و بذلك نتمكن من قياس مدى تحقيقها.

2-1- الهدف: يعبر الهدف عما تريد هيئة ما تحقيقه في فترة معينة، وهو النتيجة المرجوة من برنامج ما، ويشترط فيه أن يكون قابلا للقياس ويكون محدد الأجل، وعادة ما يأتي في شكل إعلان، يشرح ما ينبغي تتبعه، ويحدد معايير تقييمه ويشترط في تحديد الهدف أيضا الدقة، فلا داعي لتحديد الأهداف التي لا تأخذ بعين الاعتبار العراقيل الممكنة. لا بد أن يكون قابلا للمراجعة من طرف الجهة التي اعتمده، كما يجب منذ البداية تحديد الوسائل والسلطات الضرورية لمتابعته، وتحديد نوعا وكذا آجال تحقيقه، حيث تعتبر هذه العناصر من العناصر المهمة في تحديد دقته.

2-1-1- الهدف الجيد: من خلاله يمكن تحقيق الشروط المدرجة في الجدول التالي

الجدول رقم (09): خصائص الهدف الجيد

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

دقيق ومحدد(واضح)	يجب تحديد الهدف من إحداث التغيير (تنفيذ البرامج)، كما يجب أن تكون المجموعة المستهدفة محددة (المكان و الزمان و الوجهة).
قابل للقياس	يمكن أن يقاس الهدف باستخدام مؤشر الأداء.
قابل للتحقيق	قابل للتحقيق أي يمكن بلوغ الهدف في الوقت المحدد و بالوسائل المتاحة.
ملائم وموافق للموضوع	يستجيب للحاجات المحددة.
مناسب في أوانه	الوقت المناسب لتحقيق النتيجة.

Source : Ministère des finances, Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires, op.cit, pp19-27.

2-1-2- أنواع الهدف: ينقسم الهدف إلى نوعين:

- الهدف الاستراتيجي: وهو هدف محدد على المدى الطويل، يتم تحقيقه في فترة تفوق السنة المالية.
- الهدف السنوي: هو هدف محدد لنشاط معين، خلال فترة معينة (السنة المالية).

2-2- مؤشرات الأداء:

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

المؤشر هو تقديم رقمي لظاهرة ما نريد أن نتبعها ونراقبها من أجل تحديد وتوضيح وضعية ما، وجعلها قابلة للتفسير والتأويل. يمكننا مؤشر الأداء من التعبير الرقمي عن حالة تقدم أشغال تحقيق برنامج ما ، و ذلك بقياس النتائج المحققة مقارنة مع النتائج المنتظرة و الموارد المتاحة.

2-2-1- شروط المؤشر :

- أن يكون واضح، مفهوم و معبر .
- أن يكون ملائم للظاهرة .
- أن يكون موثوق، دقيق وقابل للمراجعة.

2-2-2- أشكال المؤشرات:

يمكن أن يكون المؤشر في ثلاثة أشكال هي:

- المؤشرات الكمية .
- المؤشرات النوعية.
- المؤشرات غير الرقمية.

أ/ المؤشرات الرقمية:

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

يعبر عنها سواء بالكمية، الكلفة، الوقت أو النسب المئوية. تسمح بمتابعة مدى تحقق الهدف، أي مقارنة النتائج المحققة بالنتائج المنتظرة، كما تسهل المقارنة بين نتائج الهيئات المتشابهة¹، و المؤشرات النوعية منها ما تقيس نوعية الظاهرة.

ويمكننا توضيح هذه الأنواع من خلال الأمثلة التالية:

- المؤشرات الكمية:

- معدل وفيات الأطفال في الجزائر .
- مجال تقديم الميزانية وفق نظام المعلومات الجديد.
- النسبة المئوية للأطفال الذين أتموا دراستهم في المستوى الثانوي في المناطق الجبلية من الوطن.

- المؤشرات النوعية:

- تقييم نوعية البحث: وصف نوعية البحث ب جيدة، متوسطة أو دون الوسط.
- ب/ المؤشرات غير الرقمية: تستعمل هذه المؤشرات في الحالة التي لا تكون فيها الأهداف كمية أو تتطلب نتائج غير ملموسة، تنشأ للحكم على الظاهرة و مدى استجابتها للمعايير المطبقة.²

3- متطلبات التسيير وفق البرنامج:¹

¹ Ministère des finances, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, op.cit, p30.

² Idem, p31.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

داخل كل وزارة منفقة، على كل مسير مسؤول أن يحدد البرنامج، البرنامج الفرعي أو العملية، كما يلي:

- الأهداف الاستراتيجية السنوية المرتبطة ببرنامج (البرنامج الفرعي، العملية).
- النشاطات المعتمدة لتحقيق هذه الأهداف و التكاليف الواجبة لتحقيقها (الموارد).
- تحديد النتائج المرجوة من النشاطات المعتمدة.
- تحديد مؤشرات الأداء التي يمكنه من قياس بصفة مستمرة مدى تحقيق النتائج من عدمها .

4- أهمية التسيير وفق النتائج:

- تحديد مسؤولية المسيرين.
- طريقة تسيير تسمح بتعزيز الشفافية في الميزانية .
- ضمان أفضل لتسيير الموارد العامة .

الفرع الخامس: إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات ووفقا للبرامج

إن الميزانية في شكلها الحالي لا توفر الشفافية اللازمة في الميزانية العامة أمام الشعب والبرلمان، كما أن الميزانية غير متكاملة إذ يختلف تقديم ميزانية التجهيز عن ميزانية التسيير تماما، و هذا ما يصعب من مهمة المتصفح للميزانية العامة، بالإضافة إلى ذلك لا توفر قدرا كافيا من الوضوح و التحديد بالنسبة لنشاطات الحكومة.

¹ AIT HADDAD, Zahra , **La gestion axée sur le résultat en matière de préparation du Budget en Algérie**, Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en Finances Publiques. Sous la direction de Mr GAS, Abdelhamid IEDF 2006, p 25.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

لهذا جاء مشروع أنظمة الميزانية الجديدة بتعديلات تمس طريقة تقديم الميزانية، و مدونتها و الوثائق المكونة لها، و هذا ما سنتناوله تباعا في العناصر التالية:

1-التصنيف الجديد للنفقات:

يقترح المشروع تصنيفا جديدا للنفقات العمومية بشكل يتماشى وفق تسيير الميزانية بالبرنامج، فهذا الأخير يتطلب تصنيفا يساعد على فهم ومتابعة و تقييم الأنشطة الحكومية، و عليه يصنف النظام الجديد النفقات في ثلاث أنواع من التصنيفات:

1-1-التصنيف حسب النشاط: يسمح هذا التصنيف بتوضيح وبيان النشاطات بحيث يقسمها إلى مهام واضحة تتجسد كل مهمة في محفظة، بحيث تجمع المحفظة مجموعة من البرامج تتفرع بدورها إلى برامج فرعية، ثم إلى عمليات وعمليات فرعية وذلك في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه المهام.

2-1- التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة (المدونة):

يدعى هذا التصنيف أيضا بمدونة الميزانية وهو يحتوي على العناوين السبعة التالية:¹

1. نفقات المستخدمين.

2. نفقات تسيير المصالح.

3. نفقات الإستثمار.

¹Ministère des finances, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, op.cit, p39.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

4. نفقات التحويلات.

5. أعباء الدين العمومي.

6. نفقات العمليات المالية.

7. النفقات غير المتوقعة.

يسمح هذا التصنيف بمعرفة طريقة تخصيص الأموال العمومية في شكل أعباء، ويقدم قائمة للنفقات حسب الطبيعة في شكل حسابات للدولة، مما يسمح بمتابعة النفقة، ويسهل للمسيرين تحليل وتسيير الأوضاع حسب نوع النفقة.

إن التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية يجب أن يكون موحد في كامل الجهاز الحكومي و متكامل بالنسبة لنفقات التسيير و نفقات الاستثمار.

إن الهيكلة الجديدة للمدونة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النظام الميزانياتي الجزائري، كما يجب أن تقترب من المعايير الدولية وفي هذا الصدد يقترح صندوق النقد الدولي تصنيف اقتصادي للأعباء.

1-3- التصنيف وفق مركز المسؤولية:

إن اعتماد ميزانية البرامج يتطلب في إدارته تصنيفا واضحا لمركز المسؤولية المسؤولة عن الحسابات، هذا التصنيف يختلف تماما عن التصنيف الحالي حسب الوزارات والإدارة العامة، لأنه يجب أن يكون أكثر تفصيلا، حتى يعطي النتيجة المطلوبة من مسؤولية كل مسير معني بتحضير وتنفيذ الميزانية، كما يكون التصنيف وفق مركز المسؤولية مستقلا عن التصنيفات الأخرى. وتتم هيكلة هذا التصنيف بتحديد الهيكل التنظيمي و هيكل

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

قرارات الدولة، ففي كل مرة تحدد فيها نشاطا تحدد المسؤول عنه منذ البداية و ذلك على اختلاف الأنشطة (برنامج، برنامج فرعي ، عملية،..)¹

وإذا كنا نريد ربط النشاطات بتحقيق أهداف معينة، فمن الضروري أن يعهد عبء تحقيقها إلى مسؤول معين، و غالبا ما يكون مسؤول وحدة تنظيمية: أمانة عامة، مديرية، مديرية فرعية، ... و التي ستكون أيضا المسؤولة عن النتائج المحققة².

2-2- توحيد نفقات التسيير ونفقات التجهيز:

إن الاعتماد على ميزانية برامج قائمة على النتائج تتطلب في إدارتها، تصنيفا يجمع كافة الأعمال والنشاطات المنفذة من قبل المسؤول، وذلك من أجل تحقيق أهدافه، فمهما كان التصنيف سواء حسب النشاط أو حسب الطبيعة الاقتصادية أو حسب مركز المسؤولية، فإنه لا بد أن يكون ذاته في ميزانتي التسيير والتجهيز.

3- إضافة مفهوم نفقات التحويلات:¹

¹ Ministère des finances, **manuel fonctionnel des procédures : gestion des dépenses de l'Etat**, direction général du budget 2006, p64.

² Ministère des finances , **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, op.cit, p41.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

إن نفقات التحويلات عبارة عن إعانات تمنح للمستفيدين (أشخاص ، مؤسسات، جماعات محلية، آخري...) من أجل تحقيق أهداف البرنامج

4- وثائق الميزانية:

يقترح مشروع تحديث الميزانية تقديمًا جديدًا لوثائق الميزانية يحتوي على المجلدات (Volumes)

التالية:

المجلد 01 (VI): مشروع ميزانية الدولة .

المجلد 02 (V2): تقارير حول الأولويات و التخطيط.

المجلد 3 (V3): التوزيع الإقليمي للميزانية .

4-1-المجلد 01 (VI): الميزانية الرئيسية للدولة

هذا الأخير يعطي نظرة شاملة للميزانية حسب الوزارات والبرامج، و يسمح بإعطاء معلومات هامة كجداول و صفحات تسمح بالتحليل و الترجمة الملائمة و السريعة للميزانيات السنوية². ويحتوي هذا المجلد على قسمين:¹

¹ Idem, p23.

² Communications du ministre des finances, op.cit, p 06.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

القسم الأول: تحت عنوان خطة نفقات الحكومة، و الذي ينقسم بدوره إلى فرعين الأول يقدم نفقات الميزانية

حسب الدفع، و الثاني يصف حالة تقدم الأشغال للمشاريع الكبرى للدولة. وتمثل هذه المشاريع في:

- المشاريع الكبرى الجديدة.
- المشاريع الكبرى الجارية.
- المشاريع الجديدة الممولة بحسابات التخصيص الخاص.
- المشاريع الجارية الممولة بحسابات التخصيص الخاص.

القسم الثاني: تحت عنوان الميزانية الرئيسية للنفقات حسب المحفظات، يقدم تفصيلا عن المبالغ الإجمالية

للميزانية الرئيسية المقدمة في الجزء الأول حسب المحفظات، يحتوي هذا القسم على أقسام فرعية بعدد

المحفظات في الحكومة.

4-2-المجلد 02 (V2) : تقارير حول الأولويات و التخطيط

يعتبر تقرير الأولويات والتخطيط ملحقا بمشروع قانون المالية، يقدم هو الآخر أمام البرلمان على سبيل

الدلالة فقط دون التصويت عليه، فهو يقوي قدرة السلطة التشريعية، لأنه يساعد على توضيح اختياراتهم في

التصويت على الاعتمادات المالية.

¹ Mr. Nassim Menguellati, op.cit, p18.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

وتقدم هذه التقارير السنوية حسب الوزارات معلومات مفصلة عن الأولويات مثل البرامج، المبادرات، الأهداف والنتائج المنتظرة، بالإضافة إلى احتياجات الميزانية للموارد مفصلة، وهذا لفترة تغطي 03 سنوات.

يحتوي هذا المجلد على أربعة أقسام نلخصها كما يلي: ¹

القسم الأول: يمثل رسالة الوزير التي تقدم إفصاحا واضحا عن مهمة الوزارة وأهدافها، و يؤكد من طرف الأمين العام للوزارة الذي يضمن احترام توصيات برنامج الحكومة و وزارة المالية.

القسم الثاني: يرفق بمحفظه الوزارة، يقدم معلومات مالية وغير مالية عن المحفظة.

القسم الثالث: تحت عنوان تخطيط سنوي مفصل بالبرامج يقدم هذا القسم معلومات مالية و غير مالية حول الميزانية و كل البرامج الوزارية، يحتوي على أقسام فرعية حسب عدد البرامج في الوزارة .

القسم الرابع: تحت عنوان معلومات أخرى يحمل معلومات مفصلة تتعلق خاصة بالمعلومات المقدمة في هذا المجلد.

4-3-المجلد 3 (V3): ميزانية النفقات للمصالح غير الممركزة للولايات

يعطي هذا المجلد نظرة حول التوزيع الجغرافي لنفقات الميزانية للدولة حسب المصالح غير الممركزة . حيث يعتبر هذا المجلد وسيلة مهمة توضع بين أيدي البرلمان ، لكنه غير معني بتصويته. يحتوي هذا المجلد على ثلاث أقسام: ¹

¹ Mr. Nassim Menguellati, op.cit, p 18.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

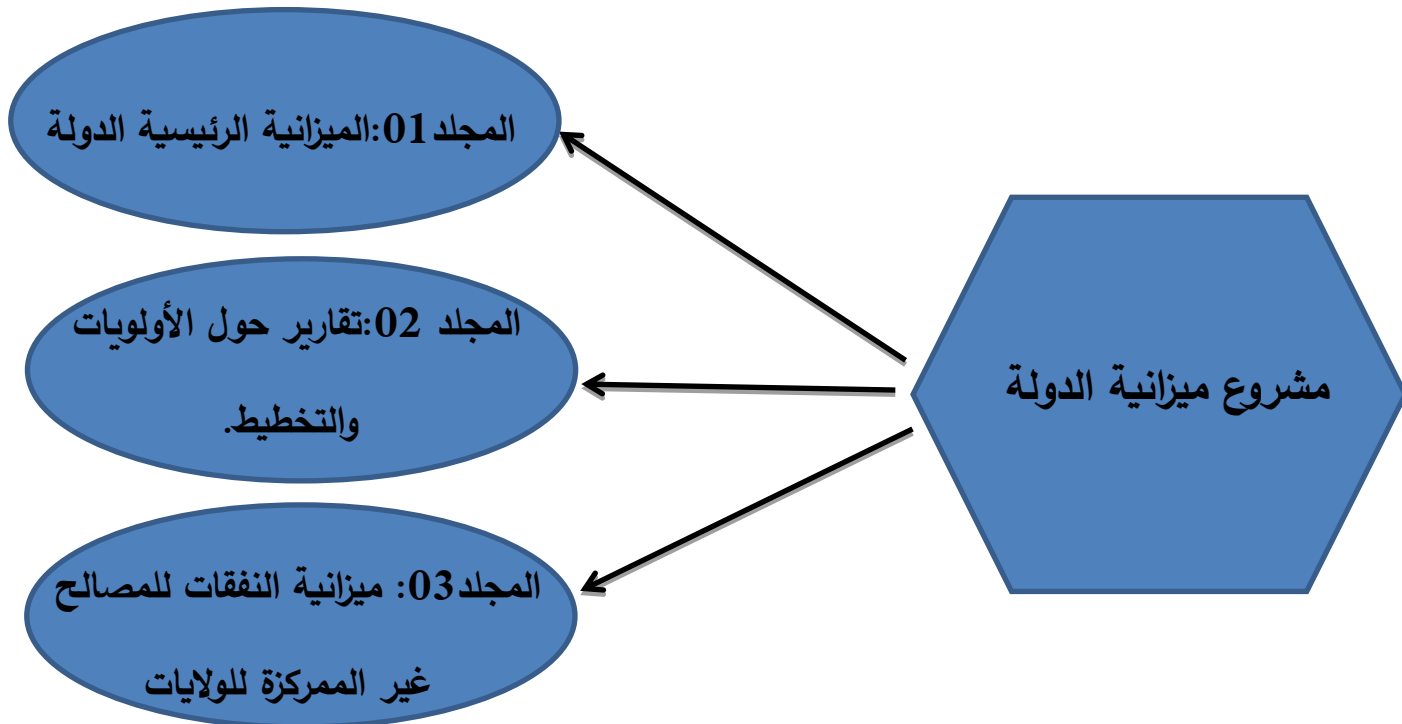
خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

القسم الأول: يقدم التوزيع الإقليمي للميزانية : توزيع النفقات الإجمالية حسب الولايات.

القسم الثاني : يقدم التوزيع الإقليمي للمحافظات: توزيع نفقات المحافظات حسب الولايات.

القسم الثالث: يقدم ميزانية النفقات حسب الولايات: توزيع نفقات الولايات حسب المحافظة والبرنامج.

الشكل رقم (03) : مشروع ميزانية الدولة حسب مشروع أنظمة الميزانية



Source : Communications du ministre des finances, **Projet de Modernisation des Systèmes**

Budgétaire, op.cit, p 27

5- ملحقات الميزانية:

لقد تم إجراء تعديلات على ملحقات الميزانية، وذلك بإضافة ملحقات جديدة.

¹Ministère des finances, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, op.cit, p41.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

وفيما يلي سنحاول تلخيص أهم التغيرات المحدثة على ملحقات الميزانية.

- إدخال ملحق جديد لتمويل الأعباء النهائية للميزانية العامة للدولة.
- ملحقات تمثل في مجملها إيرادات الدولة.
- إضافة ملحقين جديدين.

- توازن الميزانية: يحتوي هذا الملحق على ثلاث أقسام:

القسم الأول: يتضمن حساب الرصيد الميزانياتي السنوي (توازن أو عجز).

القسم الثاني : يتضمن وسائل التمويل المستعملة من طرف الحكومة لتمويل العجز السنوي (إذا وجد)، من أجل الوصول للتوازن .

القسم الثالث: يقدم مكونات الدين العمومي والوسائل المرصودة لتمويل سداد أصل الدين العمومي للسنة المالية المعينة.

- الإعانات و الهبات .

6- آثار تجديد الوثائق الميزانية:

- في الديمقراطيات الحديثة، تمتاز الوثائق الميزانية بأنها:¹

¹ Ministère des finances , **Projet de modernisation des systèmes budgétaires**, op.cit, pp3-73.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- إجبار الحكومة على تقديم حساباتها بصفة منتظمة لمستعملي المعلومات الميزانية، تكون شفافة و معبرة، هذا يعني تقديم الميزانية يسمح بالمعرفة الكاملة في الوقت المناسب و بطريقة نظامية مجموع المعلومات الميزانية .

- الوسيلة العملية الأكثر أهمية و الموضوعة تحت تصرف الحكومة، لأن محتواها و تقديمها، لترجمة الأهداف الكبرى لسياسات الدولة المعتمدة.

- تسهيل وتعزيز المناقشات حول اختيارات الميزانية وذلك بربط الوسائل بالأهداف.

- إن تقديم و عرض الجديد للميزانية يسمح بالتخلص من الغموض الخاص بالأعباء المشتركة.
- تمكين من متابعة حسابات التخصيص الخاص.
- تمكين من احترام مبدأ التخصص بتقديم مشروع الميزانية لمختلف أوجه الإنفاق للدولة.

المطلب الثاني: الأسباب الحقيقية وراء فشل سياسة الإصلاح في صياغة المخطط المحاسبي للدولة

سوف نتناول من خلال هذا المطلب الصعوبات والعراقيل، التي صادفت تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995، وكذا الأسباب التي أدت للتخلي عنه.

الفرع الأول: أهم العقبات التي صادفت تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة سنة 1995

إن مشروع الإصلاح المحاسبي المستند إلى المخطط المحاسبي للدولة طموحا للغاية في أهدافه التي تتعلق بموثوقية المعلومات المالية وشمولية القوائم المالية، التي تستخدم تقييم الأنشطة والأداء، وتساعد في صنع

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

القرار في سياق إعداد توقعات الميزانية، أي أنه يقدم انعكاسات إيجابية في تصميم وتعميم الأسس الحديثة لمحاسبة الدولة.¹

وقد لاقت عملية تحضيره العديد من الصعوبات على عدة مستويات، والتي نذكرها فيما يلي:

– **كيفية اختيار مدونة الحسابات:** لم يكن من السهل الاختيار بين الإجراءات الثلاثة التالية:

- التخلي عن مدونة الميزانية الحالية واعتماد مدونة محاسبية وحيدة.
- إدماج مدونة الميزانية ضمن المدونة المحاسبية.
- متابعة تنفيذ الميزانية حسب مدونة الميزانية بواسطة محاسبة الميزانية ثانياً على مستوى الخزينة، مع اعتماد نظام يعمل على إعادة تصنيف الحسابات من منظور الذمة، ووفقاً للمدونة المحاسبية للإيرادات والنفقات المسجلة لحسابات الموازنة. ونظراً للصعوبات التي يفرضها الواقع في اعتماد الإجراءات الأولى والثاني، كان من الأنسب اعتماد الإجراءات الثالث كإجراء احتياطي.

– **المعالجة المحاسبية:** تتعلق المشكلة هنا بصعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه التسجيل المحاسبي لحقوق

الدولة، وديونها وليس بالتسجيل نفسه، أي تؤخذ الديون بعين الاعتبار عند الالتزام، أو عند التصفية، أو عند الأمر بالدفع والتأشير، وكذلك الأمر بالنسبة لحقوق هل تؤخذ بعين الاعتبار عند التثبيت أو عند التصفية أو عند التحصيل؟ ويطرح هذا الإشكال نفسه بشدة مع الإجراءات الجديدة المدرجة ضمن المخطط المحاسبي للدولة، خاصة فكرة حقوق المثبتة.

¹ Ministère de finance. **Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, Tome 1**, direction général de comptabilité, 2005, p2.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الفرع الثاني: أسباب فشل صياغة المخطط المحاسبي للدولة

لم ينفذ المخطط المحاسبي للدولة طويلا، فسرعان ما تم التخلي عنه، وهذا راجع للعديد من الأسباب

التي نوجزها فيما يلي:

- عدم وجود انسجام بين الإصلاح المحاسبي والإصلاح المالي :

ذلك أنه لا يوجد قانونيا مدونة للميزانية العامة للدولة، وكانت هناك حاجة لوضع بديل للقانون

العضوي رقم 84-17 وبالأخص المادة 20 التي تنص على ضرورة وجود مدونة للميزانية العامة للدولة، كما

أن مشروع عصرنة الميزانية، لم يصل بعد إلى وضع مخطط محاسبي للميزانية يستجيب للمتطلبات والمعايير

الدولية، كما أنه لم يتم في ذلك الوقت المصادقة على مشروع القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين

المالية والذي يحمل في طياته فكرة أساس الاستحقاق المحاسبي.

- عدم وجود نظم معلومات فرعية تسمح بتبادل المعلومات بين مختلف المراكز المحاسبية.

- عدم توافق المخطط المحاسبي للدولة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.

فالصعوبات الرئيسية التي واجهها تنفيذ إصلاح المخطط المحاسبي للدولة هي بلا شك ترجع إلى حقيقة

أنه في الوقت الذي بدأ فيه هذا الإصلاح في أوائل التسعينات لم يكن هناك تعريف حقيقي لمحاسبة

الاستحقاق آنذاك¹، فقد اقتصر المخطط المحاسبي للدولة على إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة لا

غيره، ولم يتعدى إلى محاسبة الذمة المالية ذلك أنه لم يتضمن أي عنصر من عناصر محاسبة الذمة المالية

¹ Ministère de finance, ADETEF, **rapport du plan comptable de l'Etat , Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat** , Alger le 30 septembre 2007, p14.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

يسمح بعرض الميزانية العمومية أو قائمة التدفقات النقدية أو جدول حسابات النتائج وفقا للمعايير المعترف بها دوليا.

إن كل هذه الأسباب أدت إلى التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2002، لاسيما بعدما ثبت عدم تماثيه مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي ، ليتم الشروع في إصلاح محاسبي جديد يتوافق مع مشروع عصرنة أنظمة الميزانية.

المطلب الثالث: نحو تصميم نموذج جديد للمحاسبة من خلال مشروع إصلاح محاسبة الدولة لسنة 2006 ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بعد التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002، كان لابد من البحث عن بديل يسمح بصياغة نموذج جديد يتكيف مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

الفرع الأول: التعريف بمشروع إصلاح الإطار الميزانياتي وإعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات العمومية

1- الإصلاح الميزانياتي كخطوة سابقة في المشروع للإصلاح المحاسبي:

لقد تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي (CRC SOGEMA) من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي (Credit

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

(N° 7047-AL). لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع، والتي برزت في محورين أساسيين هما:¹

1-1 الجوانب المتعلقة بالميزانية: يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل خمس

مقومات تمت صياغتها على الشكل التالي :

- إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات، حيث تمتد على المدى المتوسط من 04 إلى 05 سنوات مع الاحتفاظ بمبدأ سنوية الميزانية.

- تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة.

- تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية.

- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية.

- إنشاء محاسبة عينية للأصول والممتلكات (محاسبة الذمة).

1-2 الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات :

يشمل هذا المحور على :

- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي خاص بالوزارة المالية.

¹ أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 777.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- إعداد نظام مدمج لعملية التسيير الميزانية (SIGB)¹، حيث يشمل هذا النظام على دورة النفقات والمحاسبة الواجب مسكها عند كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين لدى المصالح المسؤولة عن تنفيذ الميزانية على مستوى وزارة المالية.

- تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مركز الإعلام الآلي وتكنولوجيا المعلومات المالية، وهو مكلف بدور خبير مستشار في مجال اختيار أنظمة الإعلام الآلي، واقتناء العتاد المناسب.

يعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانية أكبر الورشات التي تعمل عليها وزارة المالية، حيث تم تكليف مكتب الاستشارات الكندي CRC SOGEMA بإنجاز كل من الجانب الأول والثاني من المشروع، فبالنسبة للجانب المتعلق بتحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية (SIGBUD)². وفي نفس السياق، تضمن المشروع إحداث جدولين جديدين بخصوص عرض الميزانية العامة للدولة.

هذا بالإضافة إلى ثلاثة وثائق جديدة أوردها هذا المشروع، ويتعلق الأمر بكل من:³

- الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة: هي بمثابة ميزانية الدولة حاليا تعطي نظرة عامة لميزانية كل وزارة وحسب كل برنامج، الشيء الذي يسهل عملية التحليل والتقدير والعرض البسيط للميزانية.

¹(SIGB) : Le Système Intégré de Gestion Budgétaire.

² SIGBUD : Système intergouvernemental de Budgétisation.

³ Ministère des finances ,**Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase II, TC1 – Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie,** crc sogema, Septembre 2009, p19.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- تقرير عن الأولويات والتخطيط : يحضر من طرف كل وزارة، حيث يعرض على أساس وثيقة التخطيط التي ترافق قانون المالية، ويوضح المعلومات المقدمة في الميزانية الأساسية للنفقات والمعلومات المتعلقة بالبرامج الوزارية والأهداف والنتائج المنتظرة على المدى المتوسط أخذًا بعين الاعتبار تحقيق قدر أكبر من الشفافية.

- ميزانية النفقات للمصالح غير الممركزة : حيث تبين هذه الوثيقة إعادة التوزيع الجغرافي للنفقات العامة.

ومن جهة أخرى، يقترح المشروع إعادة تصنيف النفقات العمومية من خلال تغيير المدونة الحالية المتعلقة بحسابات الميزانية بنظام تصنيف جديد يسمح بإظهارها في شكل مجموعات متجانسة، بحيث تصنف الحسابات بشكل تفصيلي يضمن تناسق المحاسبة ويجعل المقارنة الزمنية والمكانية ممكنة في أية لحظة كما يسهل أيضا عملية إعداد تقديرات الميزانية، ويضمن بالدرجة الأولى رقابة مالية فعالة، وهو ما يتطلب توحيد ميزانية التسيير والتجهيز تحت حساب واحد¹. وقد تم تصنيف النفقات إلى أربع تصنيفات هي:²

- تصنيف حسب النشاطات : تجمع النفقات حسب البرامج والبرامج الفرعية.

- التصنيف الإداري : أي أن النفقات العامة تنسب إلى الوزارات والإدارات العمومية التي تتولى انجاز الأعمال والخدمات.

- تصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات : أي أن تصنيف النفقات العمومية المخصصة في الميزانية يتم تبعا للطبيعة الاقتصادية للنفقات.

¹ يظهر هذا الحساب في قانون الميزانية من خلال الجدول "ب" الذي يقترحه المشروع عوض الجدولين الحاليين (ب، ج) مثلما أوضحناها في الفقرة المسابقة اعلاه.

² عبد الحميد صايب وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- التصنيف الوظيفي : تصنف النفقات العمومية المخصصة في الميزانية حسب الوظائف الرئيسية للدولة (التعليم ، الدفاع ، الصحة ...) وهو ما يسمح بوضع مقارنة مع دول أخرى.

2- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية:

يعتبر هذا المشروع جزء من مشروع عصرنة وتحديث أنظمة الميزانية، حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها، من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة. إن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات. لقد تم الشروع في هذا المشروع في سنة 2007، حيث أوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي GIP ADETEF الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية (شبكة المحاسبين العموميين، هيكلية الخزينة العمومية...) وكذا التقنية (مدونة حسابات الخزينة)، إلى جانب دراسة أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2002، وعلى هذا الأساس تمت صياغة استراتيجية للتقييم وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS، حيث تهدف هذه الاستراتيجية إلى:¹

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية والانتهاؤ من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة.

- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا مختلف الوزارات المنفقة.

- تكوين إطارات وزارة المالية وكذا باقي الوزارات الأخرى حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

¹ آمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 778.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

وتتضمن إجراءات تنفيذ النفقات العمومية التي جاء بها المشروع، مجموع التدخلات الواجب القيام بها لتحديد كيفية تنفيذ الميزانية في إطار مضمون ميزانية البرامج. ويهدف هذا المشروع إلى إعداد مسار جديد لتنفيذ مراقبة النفقات العمومية، وذلك من خلال:¹

- تحديد إجراءات تسيير مسار هذه النفقات وترجمتها إلى نصوص، على أن تكون هذه الإجراءات مبسطة.
- تحديد دقيق ومسؤول لمسؤولية أعوان التنفيذ والمراقبة.

على أن يسمح ذلك بمايلي:

- إجراء التعديلات اللازمة على الإجراءات المعمول بها في إطار تنفيذ النفقات العمومية، مع الأخذ بعين الاعتبار التوجيهات الميزانية التي تم تحديدها في إطار ميزانية متعددة السنوات، بغية الوصول إلى اقتراح خيارات تقنية جديدة في مجال تحديد مسار النفقة.
- تشجيع عملية دمج بعض خطوات تنفيذ النفقة مع بعضها البعض، وذلك بعد فحص الخطوات الإدارية، ودور أعوان التنفيذ فيها، ومن الأفضل وضع مخططات التسجيلات المحاسبية للعمليات على مستوى مختلف مراحل تنفيذ النفقة، بالإضافة إلى وضع نظام تسيير مدمج، يكون وسيلة لتبسيط مسار تنفيذ النفقة.
- دمج كل من الميزانية والمحاسبة من خلال نظام الإعلام الآلي الذي يحتوي على مجموعة من المقررات، منها مقرر في المحاسبة العامة للدولة يتضمن التسيير المالي (تسيير الإيرادات والنفقات) ، ومقرر ميزانياتي يؤمن الوظائف المتعلقة بالتسيير ومراقبة الميزانية.

¹ الصادق الأسود، مرجع سبق ذكره، ص ص 167-168.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- تحسين مستوى عرض ونشر الميزانية، وذلك بإصدار وثائق ميزانية جديدة استنادا إلى احتياجات مختلف المتعاملين، ووضع تطبيقات المعلوماتية لإعداد الميزانية وبسط دعائم الأنظمة الميزانية.

الفرع الثاني: مبادئ مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة

هناك ثلاث مبادئ أساسية يقوم عليها نظام الموازنة العامة للدولة يمكن عرضها في العناصر الآتية :

1- مبدأ تعدد السنوات:

يعتمد هذا المبدأ على قاعدة الموازنة على عدة سنوات عادة ثلاث سنوات السنة المرخصة، السنتين المقبلتين يحتوي مضمونها على نوعية الدفع بالنسبة للنفقات بمختلف أشكالها التسييرية، الاستثمارية، المساعدات والمنح...) ، وبالنسبة للإيرادات مصدر الأموال المستعملة (الموارد المحلية والأجنبية) . ويهدف هذا المبدأ إلى تحقيق ما يلي :

- منح الاعتمادات المالية حسب أولويات كل وزارة والبرامج المسطرة.
- تحديد الأهداف المرغوب في تحقيقها من خلال عدة سنوات فيما يخص النفقات.
- تصحيح البرامج والمعوقات المالية.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الجدول رقم (10) : مبدأ تعدد السنوات

البرامج	نفقات حقيقية 2005	تنبؤات النفقات الحقيقية 2006	توقعات 2007	توقعات 2008	توقعات 2009
الإدارة العامة					
التكوين العالي					
البحث العلمي					
بجمل النفقات					
المناصب المالية					

Source :Ministère de finance, **modernisation système budgétaire**, direction général de budget, 2005.

يحتوي هذا الجدول على إعداد الموازنة العامة وفقا لمبدأ تعدد السنوات حسب البرامج المسطرة لكل وزارة، حيث تشمل النفقات التسييرية على قاعدة السنوية والنفقات التجهيزية متعددة السنوات. وهي مذكرة توجيهية معدة من طرف وزير المالية للأميرين بالصرف تحتوي على توجيهات عامة للموازنة العامة.

2-مبدأ موازنة البرامج:

يعتمد هذا المبدأ على نسبة الأعمال المنجزة وفقا للاعتمادات الممنوحة والبرامج المسطرة وليس حسب طبيعة النفقات الاقتصادية من أجل تحقيق مرونة في التسيير لتحقيق الأهداف المنتظرة. ومبدأ الموازنة على

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

أساس البرامج لا يفرق بين موازنة الإدارة المركزية والمصالح المركزية، فمسير البرامج هو المسؤول عن النتائج المحققة على المستوى المركزي ومستوى المصالح المركزية لإنجاز أهداف برنامجه، وفقا للاعتمادات الضرورية لتمكين المسيرين العمليين من تحقيق الأهداف والنتائج المكلفين بتحقيقها، فالمسير العملياتي ملزم بأن يحتفظ باعتمادات مالية لكل برنامج أو لجزء من البرنامج بتنفيذه، ويكلف بإرسال حساب النتائج للمسير المسؤول.

ويشمل هذا المبدأ تسيير نفقات الدولة بواسطة البرامج الموضوعة وتضم :

- تخصيص الاعتمادات السنوية حسب البرامج المحددة.

- التصويت على الموازنة من قبل البرلمان حسب البرامج.

- الاعتماد بشكل كبير على مبدأ البرامج في العمليات المالية لتنفيذ النفقات العمومية.

ويتضمن البرنامج مجموعة من النشاطات، التي تساهم في تحقيق عدة أهداف، وفقا للاعتمادات الممنوحة من أجل تنفيذ نشاط معين، أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة المتعلقة بكل وزارة والتي تهدف لتحقيق نفس النتائج.

3- مبدأ مؤشر الأداء:

يهدف هذا المبدأ إلى زيادة تحقيق النتائج حسب الوسائل المتوفرة، في سبيل الوصول إلى الأهداف الاستراتيجية حسب الأولويات لكل وزارة.

أولا: قياس الأهداف: تسمح بقياس ما يلي:

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- أهداف الفعالية الاقتصادية والاجتماعية: تتمثل في النتائج المراد الوصول إليها في إطار سياسة الدولة الداخلية لتحقيق المنفعة العامة للمجتمع في مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية.

- أهداف نوعية: وتتمثل في نوعية الخدمات المقدمة من طرف الإدارات العمومية والمتمثلة في المعاملات الإدارية بين المستخدمين التابعين للقطاع الإداري والمواطنين.

-أهداف فعالية التسيير: وتتمثل في الاستعمال الأمثل للوسائل المتاحة من خلال إدماج الكفاءة في الموازنة التي تمثل العقد بين الحكومة والبرلمان من جهة وبين الأمر بالصرف من جهة أخرى، وتوافق الاعتمادات المسجلة مع الوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف.

ثانيا: مستوى تحقيق الأهداف: تسمح بقياس ما يلي:

- الإنجازات المحققة عند تنفيذ النفقة: مستوى النشاط، عدد الوثائق الإدارية الواجبة لفتح إدارة عمومية جديدة، عدد العمليات الصحية المنجزة.

- درجة الوصول إلى الأهداف: تقييم المشاريع المنجزة والتي باشرت عملها في إطار الاعتمادات المالية المخصصة لإنجازها.

الفرع الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

يتم تصنيف وتقسيم أهداف مشروع عصرنة وتحديث نظام الموازنة العامة للدولة، حسب أهداف وأولويات السلطات القائمة على تنفيذ وإعداد القوانين المتوافقة مع متطلبات العصرنة، وتحدد الأهداف من خلال النقاط التالية:¹

1- بالنسبة للسلطة التنفيذية

تسعى السلطة التنفيذية للعمل على تطوير نظام الموازنة العامة للدولة من خلال:

- البحث عن طرق تسيير جديدة لقياس مدى تحقيق السياسات العامة، وتطبيق الإجراءات الضرورية لتحسين التسيير العمومي، حسب الأهداف المسطرة عند التحضير، والتي تقاس حسب فعاليتها في تحقيق النتائج.

- ضمان وسيلة تشجع على التنفيذ الفعال والعقلاني للموازنة.

- دعم المؤسسات والهيئات المالية التي تشجع النمو في مناخ اقتصاد السوق.

2- بالنسبة للسلطة التشريعية:

تعمل السلطة التشريعية على تحقيق الأهداف من خلال:

- تسهيل دراسة الموازنة العامة للدولة بالنسبة للبرلمان، إذ أنها تعكس التوجهات السياسية للحكومة، وتمكنه من محاسبة الحكومة بناء على مدى تحقيق هذه السياسات.

¹ Ministère des finances, **Rapport sur l'état des lieux Démarrage**, direction général de comptabilité, 24 mai 2005,p 07.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- معرفة طريقة استعمال الموارد.
- عصرنة وتوسيع قدرات وزارة المالية وخاصة في مجال تسيير النفقات العمومية وتحديث دورة الموازنة باتباع نظام توزيع للموارد يتماشى مع الأولويات السياسية.
- استراتيجية الإعتماد على مبدأ تعدد السنوات من أجل توضيح الاختيارات اللازمة في مجال النفقات العمومية.
- تدخل أكثر للبرلمان في مجال الترخيصات ومراقبة النفقات من أجل تحسين الشفافية.
- زيادة الفعالية بإعطاء حرية أكبر للمسؤولين الإداريين .

المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الجديد للدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

يعتبر المخطط المحاسبي الجديد للدولة بمثابة استجابة لمشروع عصرنة أنظمة الميزانية ولمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في آن واحد.

المطلب الأول: الصياغة العامة للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

قام مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADETEF بإعداد دراسات وتقارير عديدة لوضع الأسس

التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة.

الفرع الأول: التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

جاء تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، لتدرج بذلك مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة للإيرادات والنفقات وكذا الاستثمارات وهو ما سمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن ذمة الدولة في أية لحظة.

يمكن إبراز أهم التقارير والدراسات التي قام بها المجمع الاستشاري في:¹

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع الواقع المحاسبي الجزائري 30 سبتمبر 2007.

- مشروع هيكل حسابات الدولة 31 أكتوبر 2007.

- مشروع المخطط المحاسبي للدولة 31 جانفي 2008.

- مخطط الكتابات المحاسبية 03 ماي 2008 .

الفرع الثاني : المبادئ العامة التي يقوم عليها المخطط المحاسبي الجديد للدولة

اعتمد مكتب الاستشارات الفرنسي ADETEF عند إعدادده للمخطط المحاسبي للدولة على

المبادئ التالية:

- خصوصيات الدولة الجزائرية: تم العمل على جعل المخطط المحاسبي الجزائري المقترح متوافق مع المبادئ التي وضعتها المعايير المحاسبية الدولية IPSAS مع مراعاة خصوصيات الدولة الجزائرية.

¹ بناء على وثائق من مكتب عصرنة وضبط مقياس المحاسبة ، وزارة المالية ، بن عكنون ، الجزائر، جانفي 2022.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

ولتحقيق هذه الغاية، تم تعيين إنشاء لجنة مختصة لتحديد المعايير الوطنية، التي ينبغي الإبقاء عليها، من أجل التنفيذ السليم للمخطط في المستقبل.

- **إعادة هيكلة الحسابات:** وبالإضافة إلى ذلك، من المهم التأكيد على أن أحد أهداف الإصلاح الحالي هو تمكين الدولة من تسجيل العمليات المالية والميزانية، بغية المضي قدما في المسائلة الشاملة على الحسابات في أقرب وقت ممكن، حيث يتطلب هذا المبدأ إعادة هيكلة الحسابات التي سجلت معاملات قديمة، لم تنتهي بعد بتحميلها في حساب النتائج وهذا قبل أول ميزانية افتتاحية لتطبيق المخطط المحاسبي للدولة.

- **إعادة تنظيم شبكة المحاسبين:** وأخيرا، ينبغي إعادة التفكير في تنظيم شبكات المحاسبين فيما يخص الإيرادات الجبائية، يمكن أن يترجم بإقامة نظام القباضين الرئيسيين المركزيين للوكالات المالية المكلفة بتركيز عمليات الوكالات المالية على المستوى الولائي أو الجهوي. هذا الحل يأخذ في الحسبان التنظيم الحالي، أين يوجد أكثر من 800 محاسب معتمد قائم على عمليات تحصيل الإيرادات التي تقع تحت مسؤوليتهم، وأغلبتهم يقومون بمتابعتها يدويا، مما يصعب تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة. ففي الواقع، يتطلب إعداد القوائم المالية الممثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، وجود عدد محدود من المحاسبين المركزيين لضمان جودة المعلومات المقدمة واكتمالها وموثوقيتها، ولذلك سيكون ترشيد التنظيم الإداري (منصب المحاسب العمومي) أساسيا للتنفيذ السليم لهذا الإصلاح.

الفرع الثالث: أهداف مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية

يهدف مشروع العصرنة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

2. تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة.
3. ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءاً من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية.
4. وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
5. إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية.
6. إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة.
7. تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية.
8. تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعوقات.
9. تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة.

المطلب الثاني: الخطوط العريضة للمخطط المحاسبي للدولة

بصفة عامة، توصف نفقات الدولة في سلسلة متكاملة للإنفاق: الالتزام والتصفية والأمر بالصرف، وبنفس الطريقة الأولى توصف إيرادات الدولة في سلاسل متنوعة من الإيرادات: الإثبات والتصفية والتحصيل، ومن أجل الامتثال لمبدأ الشمولية يتم وصف جميع عمليات الدولة، دون تخفيض أو تعويض، في حسابات الدولة الواردة أدناه. وتجدر الإشارة إلى أن هيكل الحسابات التي يتضمنها المخطط المحاسبي موزعة على أصناف متجانسة

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

تسمى أقسام، ويبلغ عددها ثمانية، وهي متضمنة فيما يعرف بمدونة حسابات الدولة، وفيما يلي نعرضها باختصار.¹

الفرع الأول: عرض مختصر المخطط المحاسبي الجديد للدولة

من خلال هذا الفرع سوف نتطرق إلى أقسام مدونة الحسابات التي جاء بها المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

القسم الأول: الوضعية الصافية، اعتمادات من أجل الالتزامات والرسوم المستحقة، القروض والديون المماثلة

يتكون القسم الأول بشكل رئيسي من:

- حسابات النتائج، والتي تظهر نتيجة السنة والنتائج التراكمية.
- العمليات المتعلقة بالديون، حيث يتم عرض الدين العمومي في الدين الخارجي والدين الداخلي في الحساب 16.

- حسابات الربط مع الحسابات الخاصة للخزينة، تسمح حسابات الربط بتوضيح الموازنة العامة بفروعها.

القسم الثاني: حسابات التثبيتات

¹ Ministère des finances, **Recueil du plan comptable de l'état**, PCE, DGC, 31 janvier 2008, pp 5-8.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

امثالاً للمبادئ المحاسبية الرئيسية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، تبين حسابات القسم الثاني الأصول الثابتة للدولة الجزائرية المصنفة على أنها أصول غير ملموسة وملموسة ومالية، ويتطلب تسجيل هذه الأصول خضوعها لجرد شامل من قبل إدارات التسيير والمحاسبة. وتشمل كل من:

- **حساب 20:** تشير الحسابات 20 إلى الأصول غير الملموسة، أي الأصول التي لا تحتوي على مادة مادية (وليست مالية)، التي تسيطر عليها الدولة الجزائرية وتحتفظ بها ضمن ممتلكاتها.

- **حساب 21:** تشير الحسابات 21 إلى الأصول الملموسة. إن الحدث الذي يؤدي إلى التسجيل في هذا الحساب هو الملكية أو السيطرة على الممتلكات من قبل الدولة الجزائرية. حيث يتعلق الأمر هنا بالممتلكات الخاصة بها ولديها السيطرة على شروط استخدامها، وإمكانات الخدمة و أو الفوائد الاقتصادية الناتجة عن هذا الاستخدام، فضلاً عن الممتلكات التي ليست لها، ولكن تتمتع بها بموجب عقد أو تقع تحت تصرفها.

- **حساب 22:** ويشير إلى الممتلكات الملموسة التي منحت لصاحب الامتياز وهذا لقيامه بخدمة عامة.

- إن الأصول الثابتة قيد التنفيذ معترف بها في الحسابات 23 .

- **حساب 26:** تظهر الحسابات 26 ممتلكات الدولة الجزائرية في كيانات أخرى.

- **حساب 27 :** يضمن متابعة الأصول المالية للدولة الجزائرية (القروض والسلف الممنوحة للكيانات الداخلية السلطات المحلية الخ) والدول الأجنبية. بالإضافة إلى حسابات الأصول الثابتة، تم فتح حسابات الاهتلاكات والتنازل عن الأصول الثابتة المذكورة بنفس مستوى التفصيل في الحسابين 28 و 29.

القسم الثالث: المخزونات والتحويلات

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

تتضمن حسابات القسم الثالث حسابات المخزونات وحسابات التحويل، حيث تتبع حسابات المخزون المواد واللوازم القابلة للاستهلاك، أما حسابات التحويل تكون معاكسة للحسابات الجارية بين المحاسبين، كما تجسد العلاقات غير المالية بين المحاسبين العموميين. إن التحويلات المحاسبية مبينة في التقسيمات الفرعية للحساب 37.

القسم الرابع: حسابات الغير

تسجل حسابات الغير الحقوق والديون في معظم الأحيان على المدى القصير، ويحتوي هذا القسم على الحسابات الرئيسية التالية:

- حساب 40: الموردون والحسابات ذات الصلة: يميز هذا الحساب بين موردي التسير اليومي وموردي الأصول الثابتة.

- حساب 41: العملاء والمدينون والمدينون الآخرون للدولة والحسابات ذات الصلة: تتضمن على وجه الخصوص الحقوق المتعلقة بالنشاط السيادي للدولة فيما يخص الضرائب والمسائل ذات الصلة.

- حساب 42: الموظفون والمتقاعدون والحسابات ذات الصلة: تقدم وصف لعمليات المكافآت وبعض المعاشات التي تدفعها الدولة.

- حساب 43: الدولة والضمان الاجتماعي والمنظمات الاجتماعية الأخرى: يبين المبالغ المستحقة للضمان الاجتماعي والمنظمات الاجتماعية الأخرى.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- حساب 44: مراسلو الخزينة والحسابات ذات الصلة: يتضمن العمليات الخاصة الناتجة عن العلاقات المالية التي تحتفظ بها الدولة مع مختلف الكيانات مجمعة تحت اسم مراسلي الخزينة (الجماعات المحلية والحسابات الخاصة للخزينة بوجه خاص).

- حساب 45 : الفاعلون العموميون والدائنون الآخرون في إطار سياسات التدخل: يشير إلى الفاعلين الذين يتلقون إعانة الأعباء الخدمة العمومية، وكذا فئات المستفيدين من المساعدات الممنوحة.

- حساب 46 :المدينون والحسابات الأخرى مستحقة الدفع: يبين العمليات التي تنطوي على الذمم المدينة والأرصدة الدائنة الأخرى غير تلك التي تتعلق بالحسابات السابقة.

- حساب 47 : الحسابات الانتقالية والمؤقتة : يصف العمليات التي لم يتم تصفيتها بشكل مؤكد وقائي إلى حساب محدد في الوقت الذي يكون من المقرر تسجيلها.

- حساب 48 :عمليات التسوية : يبين العمليات التي تنطوي على تسويتها عمليات الفترة التكميلية أو المسجلة مسبقا.

- حساب 49: انخفاض قيمة حسابات الغير : تمثل المقابل المحاسبي لانخفاض قيمة الذمم المدينة الناتجة عن الأسباب التي لا يمكن عكس آثارها.

القسم الخامس: الحسابات المالية

تصف حسابات القسم الخامس أموال الدولة المكونة من المبالغ النقدية (الصندوق) والنقدية التي يحتفظ بها المحاسبون العموميون في مكاتب البريد والمؤسسات المالية الأخرى (بنك الجزائر والبنوك

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الأخرى)، يضاف إلى ذلك الأموال التي يمتلكها الوكلاء والحسابات الجارية بين المحاسبين المختلفين وما يماثل النقد (الاستثمارات قصيرة الأجل)، حيث تشكل الحسابات الجارية الارتباط المالي بين المحاسبين العموميين؛ كما يشمل القسم الخامس أيضا الحسابات الدائنة التي تصف السلف المستلمة على المدى القصير والشيكات الصادرة من صندوق الإيرادات الموحد، وتحول إلى المستفيدين الذين هم في انتظار العرض والدفع.

القسم السادس: حسابات الأعباء

يسجل هذا القسم أعباء التسيير الدولة : المشتريات والخدمات الخارجية وأعباء الموظفين وأعباء التسيير الحالي والإعانات وأعباء التدخل والنفقات المالية ومخصصات الإهلاكات والاحتياطات والأعباء المحملة على الفترات السابقة. تقسم الإعانات المتعلقة بأعباء الخدمات العمومية وأعباء التدخل في الحساب 65، وتتوافق مع المدفوعات التي تدفعها الدولة لصالح المؤسسات التي تقوم بمهمة الخدمات العمومية نيابة عن الدولة ومحددة بدقة من طرفها، هذه الأعباء قابلة للمقارنة مع نفقات التسيير والتجهيز للدولة.

القسم السابع : حسابات المنتوجات

تتوافق حسابات المنتوجات مع خصوصيات الدولة في وصف العمليات وفقا لهيكل مماثل لجدول تحديد الموارد، ووفقا للمعيار الذي احتفظت به الدولة الجزائرية .

- حساب 70: يتضمن إيرادات الضرائب الجزائرية على دخل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ومختلف الضرائب على الأعمال والضرائب المختلفة الأخرى.

- حساب 71: يتضمن الإيرادات الناتجة عن الغرامات والعقوبات المالية التي تصدرها السلطات الردعية .

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- حساب 72: يتضمن إيرادات دومين الدولة سواء كانت طبيعية أو عقارية أو ممتلكات شاغرة، ويسجل على وجه الخصوص العائدات من بيع الأصول الحكومية.

- حساب 73: يفصل في النتائج غير المبررة، من حيث المكافآت، أو أي نفقات أخرى دفعت سابقا .

- حساب 74: يتضمن مبيعات المنتجات والخدمات.

- حساب 75: يتضمن تغييرات في مخزونات المنتجات.

- حساب 76: يتضمن الإيرادات الناتجة عن التعاون المالي بين الدولة الجزائرية وشركائها. ويشمل على وجه الخصوص الإعانات والمساهمات الواردة وكذلك صندوق المال المشترك .

- حساب 77: يتضمن الإيرادات المالية المحصلة في شكل فوائد وكذلك القيمة المضافة لتحقيق الأوراق المالية وغيرها من الأسهم.

- حساب 78: يمثل استرجاع هبات السنوات السابقة في حسابات الإهلاكات أو الانخفاضات.

القسم الثامن: الالتزامات خارج الميزانية

من المحتمل أن تؤثر التزامات الدولة الجزائرية على المركز المالي للدولة ،من حيث الأصول والخصوم ،وأن تسفر عن الديون المستقبلية، هذه الالتزامات معروفة باسم الالتزامات خارج الميزانية العمومية ويجب تسجيلها في حسابات الدولة الجزائرية. وعليه تم تصنيف الالتزامات إلى فئتين:

- الالتزامات المقدمة والمحصلة الناتجة عن الاتفاقيات التي تتميز بوثائق تعاقدية أو قانونية تربط الدولة الجزائرية بطرف ثالث. يتعلق الأمر هنا على سبيل المثال بالدين العام المكفول.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- الالتزامات الناشئة عن تنفيذ مسؤولية الدولة التي هي موضوع منازعات ثبتت صحتها والالتزامات الناشئة عن

الالتزامات التي تعترف بها الدولة.

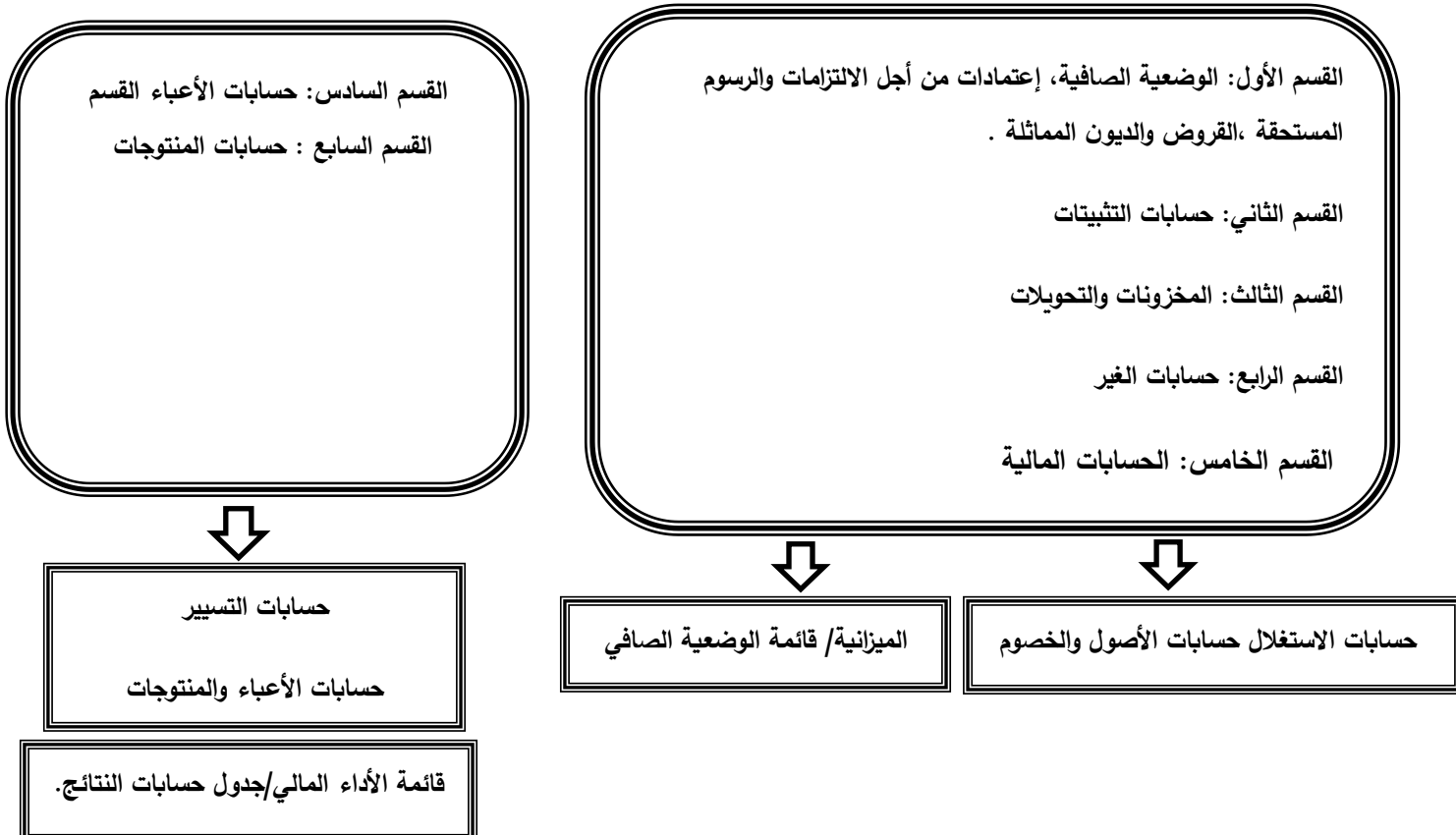
يتم التسجيل في حسابات الدولة للالتزامات خارج الميزانية العمومية بطريقتين: عندما يتم تحديد وتقييم

الالتزام، حيث يتم التسجيل في قسم حسابات مخصص وهو القسم 8 خلاف ذلك، فإن الالتزام يصبح موضوع

وصف حرفي في ملحق حسابات الدولة الجزائرية.

والشكل الموالي يوضح كيفية تصنيف الحسابات :

شكل رقم (04) : تصنيف حسابات الدولة



الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق.

- مخطط الكتابات المحاسبية:¹

يستند مخطط الكتابات المحاسبية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي الموصى بها، وعلى بنية الحسابات المتوقعة بما في ذلك إعادة تنظيم شبكات المحاسبة، وعلى مخطط حسابي يضم جميع حقوق والتزامات الدولة، التي يتم احتسابها إثر حدوثها. ويتكون مخطط الكتابات المحاسبية من جزأين رئيسيين:

- المدونة المصنفة للحسابات .

- مخططات المحاسبة العامة .

تتضمن المدونة المصنفة للحسابات عناصر المخطط المحاسبي المحدد مسبقا، بتحديد طريقة سير الحسابات، والحسابات الخاصة بالإيرادات المختلفة التي قد تكون متضمنة في المخططات، والإشارة إلى المحاسبة المساعدة التي ستوضع، بالإضافة إلى الوسيط الذي تتوفر به المعلومات، وفي الأخير، يتم تحديد طرق تبرير الحسابات مع المدقق، أما مخططات المحاسبة العامة هي طريقة رسمية أخرى للطريقة التي تكون فيها حسابات المدونة حافلة بالأحداث، تظهر المخططات المقدمة الأنماط الرئيسية للعمليات.

الفرع الثاني: مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي

¹ Ministère des finances, **Recueil des schémas d'écritures comptables**, DGC, Alger le 03 mai 2008.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

من خلال المبادئ والمفاهيم الجديدة المعتمدة في إطار تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة، تم اعتماد استراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك على مرحلتين:

أولاً: المرحلة الانتقالية¹

تمحورت أساساً حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرفقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب من حسابات NCT واستناداً على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل على: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقى العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة؛ لكن هذه الجداول تتميز باقتصارها على العمليات المتعلقة بحسابات الصندوق، أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعلياً.

وعليه وفي إطار إثراء هذه الجداول المالية تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات، والتي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية.

إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع المعايير المحاسبية يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري، وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.

¹ Ministère des finances, ADETEF, **compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'Etat du 30 juin 2008**, Alger, pp 45-55.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

ثانيا: المرحلة النهائية

تسعى هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط الحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية :

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 المتعلق بالاستثمارات.

- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب، وذلك وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بالإيرادات السيادية.

- إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

وكما ذكرنا آنفا فإن عملية الإصلاح المحاسبي تندرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية وبالتالي فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الميزانياتي، وعليه فإن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام لها، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية.

إلى جانب ذلك فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي، وهو ما يضمه النظام المدمج لعملية التسيير الميزانياتي SIGB، هذا النظام الذي يضمن التنسيق بين

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الإطار المحاسبي والميزانياتي في مشروع الإصلاح، كما يسمح بالاطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت، دون انتظار مختلف الإجراءات المتعلقة بوضع الميزانية حيز التنفيذ، وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين.

الفرع الثالث: تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة

إن تنفيذ الإصلاح المحاسبي للدولة ككل يرتبط ارتباطا وثيقا بإصلاح الميزانية الجارية (لا سيما من حيث مدونة حسابات الميزانية وإعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات وإنشاء نظام متكامل لتسيير الميزانية)، ولا يمكن أن يتم إلا تدريجيا. ومن أجل تعزيز نجاح الإصلاح المحاسبي للدولة الذي ينتج عنه تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة، يجب المرور بمرحلتين: مرحلة انتقالية ومرحلة مستهدفة تؤدي إلى تنفيذ الإجراءات المتعلقة بما يلي:¹

- التوصيات المتعلقة بتنفيذ المخطط المحاسبي للدولة، التي تنطوي على هياكل إلى حد بعيد، غير المديرية العامة للمحاسبة.

- إنشاء لجنة معايير محاسبة الدولة التي ستكون مسؤولة عن تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة.

- الجوانب التنظيمية التي ستقوم بها المديرية العامة للمحاسبة.

- التكوين والتدريب.

¹ Ministère des finances, ADETEF, **compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'Etat du 30 juin 2008**, op cit, p 55.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

مطلب الثالث: الإجراءات المساعدة في عملية تنفيذ وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العمومي

إن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في الجزائر من متطلباته القيام ببعض الإجراءات التي تساهم في تسهيل عملية تنفيذ المعايير، ومن أجل هذا قامت وزارة المالية في إطار خطتها الاستراتيجية، على عصرنة الموازنة العامة للدولة بهدف ترشيد نفقاتها، وإعداد مشروع القانون المتعلق بالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ومختلف النصوص والتشريعات القانونية المتعلقة وتوفير المفاهيم وطرق العمل لتهيئة الظروف الملائمة لعمل هذه المعايير.

الفرع الأول: اعتماد القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

إن القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية يشمل ضمن حيثياته على تحديد إطار لإدارة الشؤون المالية للدولة وتنظيمها، وإعداد القوانين، وطريقة عرضه من قبل الحكومة والبرلمان للتصويت عليه. كما يحدد المبادئ والقواعد بشأن الميزانية العامة للدولة، والنظام المحاسبي للدولة، وتنفيذ قوانين المالية.¹

1- إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة: يركز هذا القانون على مجموعة من الإجراءات تتمثل فيما يلي:²

- الاعتماد على مبدأ تعدد السنوات والاعتماد على الموازنة حسب النتائج للمساهمة في تحقيق أهداف الدولة، من حيث أغراض المصلحة العامة.

¹ Ministère des finances, ADETEF, **compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'Etat**, op.cit, p 07.

² Ministère des finances, **projet de la loi organique relatif aux lois de finance**, Algerie, avril 2008, p02.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- تحديد طبيعة ومقدار القوانين المالية لمدة سنة، وتوزيع موارد ونفقات للدولة في حدود ميزانية متوازنة، والنتائج المالية، مع مراعاة التوازن الاقتصادي.
- تقييم موارد ونفقات الدولة لقانون المالية السنوي في نهاية كل سنة من أجل تنفيذ البرامج وفقا للأهداف والنتائج المتوقعة.
- إعداد تقرير عن تنفيذ قانون المالية للسنة المالية، وتعديل القوانين ذات العلاقة في نفس السنة.
- تحديد خطط العمل في الأجل القصير والمتوسط من خلال البرامج الحكومية والسياسات المتعلقة بالموازنة السنوية والقيام بها في حدود الاعتمادات المخصصة والمرخص بها.

2- إجراءات إعداد حسابات النظام المحاسبي للدولة:

- إن مشروع القانون يعتمد في حد ذاته على تحديد المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي وحسابات الدولة وفقا للإجراءات التالية:¹
- الاحتفاظ بالأساس النقدي في معالجة العمليات المالية لإيرادات ونفقات الدولة.
- الاعتماد على مبدأ تحديد الحقوق والالتزامات، والمعاملات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة بها، بغض النظر عن تاريخ السداد أو التحصيل.
- يجب أن تكون حسابات الدولة دقيقة، وتعكس أصلها ووضعها المالي.

¹ Ministère des finances, **projet de la loi organique relatif aux lois de finance**, op.cit, pp13-14.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- الاعتماد على محاسبة التكاليف وتحليلها في إطار البرامج المنفذة.
- إيرادات الميزانية تأخذ بعين الاعتبار الميزانية السنوية التي يتم تحصيلها من قبل المحاسب.
- نفقات الميزانية تأخذ بعين الاعتبار الميزانية للسنة التي يتم دفعها من قبل المحاسبين.
- تتحدد كل النفقات حسب الاعتمادات المخصصة بصرف النظر عن تاريخ إنشاء الدين.
- يحدد هذا القانون تسجيل الإيرادات والنفقات خلال فترة سنة تقويمية واحدة.
- تسجل حسابات الإيرادات والنفقات على حساب التخصيص الخاص المؤقت في موعد لا يتجاوز انقضاء تلك الفترة، بصورة استثنائية، إلى الحسابات الختامية في ذلك التاريخ.
- محاسبة المسؤولين عن الحفاظ على حسابات الدولة من حيث دقة سجلات المحاسبة وإجراءات الامتثال وفقا لقواعد المحاسبة العمومية.

الفرع الثاني: تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة

- يشمل تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة من أجل تطبيق المعايير بالاعتماد على تطوير الوثائق الإدارية والمحاسبية والمهام التي يقوم بها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون في تسجيل العمليات وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، حسب تحديث نظام المحاسبة العمومية تبعا للمهام والهيكل المركزية الإدارية التابعة

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

لكل وزارة أو مصلحة إدارية عمومية، كما تتحدد المهام وفقا للاختيارات وطبيعة النفقات العمومية، الإيرادات وطبيعة كل إيراد كما يلي:¹

1- تحديد مهام الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون: في إطار تحديث نظام المحاسبة العمومية من خلال تحديد تقسيم المهام المتعلقة بالمحاسبين العموميين والآمرين بالصرف، وفقا لتقسيمات الوحدات الإدارية التابعة للهياكل الإدارية للدولة، والمتمثلة في تحديد نوع الوحدات الحكومية، وكل ما يتعلق بتقسيمات هذه الوحدة سواء للإدارات التابعة لكل وحدة والمصالح التي تشملها والمعلومات التي تتوفر عليها لتحديد عمل المحاسبين والآمرين بالصرف.

2- تحديد أنواع محاسبة الدولة: تحديث نظام المحاسبة العمومية يتم من خلال تحديد مختلف أنواع المحاسبة المستخدمة وكيفية التقييد المحاسبي في الدفاتر المحاسبية بالنسبة لكل وحدة إدارية وهذا حسب الوثائق الإثباتية الواجب تقديمها والالتزام بها من طرف المحاسبين العموميين.

3- تحديد الوثائق والمستندات الإدارية: يتم إعادة تحديد الوثائق والمستندات الإدارية وتصنيفها ووضعها في شكل دليل معلوماتي يسترشد به المحاسبون العموميون ويسمح لهم من معرفة عمل محتوى هذه الوثائق والمستندات الإدارية الموضوعة حسب النظام الجديد.

4- تحديد العمليات المالية: تحديد العمليات المالية لتنفيذ النفقات، من أجل تحديد نوع وطبيعة المهام المتعلقة بهذه العمليات، والتدفقات الناتجة عن هذه العمليات، والرقابة على تنفيذها، وتحديد مهام وطرق العمل التي تسمح بتصنيف العمليات حسب وقوعها.

¹ Ministère des finances ,ADETEF, **rapport du projet d'architecture des comptes de l'état**, Algérie, 31 octobre 2007, pp 44-50.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

5- تحديد أنظمة تسيير نظام المحاسبة العمومية: يبين العناصر المهمة لنظام المحاسبة العمومية في مجال المحاسبة بغرض تسجيل العمليات من قبل المسيرين عند استقبال السلع، الخدمات، وتأخذ المحاسبة العامة للدولة في الاعتبار العمليات عن السنة التي تتعلق بها، بغض النظر عن تاريخ الدفع (مبدأ الحقوق المثبتة). في نهاية الدورة، كما يجب على المسيرين ربط التكاليف والإيرادات في السنة التي تتعلق بها (النفقات والالتزامات المستحقة)¹.

6- المسائلة حول الحسابات: يوضح تحديد المسائلة حول الحسابات عن دقة الحسابات ومدى احترام القوانين والتشريعات، والمسائلة عن حسابات الدولة يقوم بها مجلس المحاسبة، والمحاسبين العموميين للدولة بالإضافة إلى وثائق المحاسبة الإدارية والوثائق الثبوتية في نهاية كل فترة محاسبية، والعمل على مراقبة مصادقة الدولة للموازنة حسب تقرير النفقات وطريقة تنفيذها.

إن ما يمكن استنتاجه من خلال تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة، أنه يركز على تهيئة المناخ الملائم لعمل المعايير، وهذا بإعادة تنظيم العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية بتغيير كل الأنظمة المعمول بها انطلاقاً من الوثائق والسجلات المحاسبية و استخدام المحاسبة المالية التي تهدف إلى عرض الوضعية المالية للدولة وتقييم الأداء باستخدام محاسبة التكاليف، كما تم إعادة توسيع مهام الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وفق هذا التنظيم الجديد، فضلاً عن إعادة تصنيف العملية حسب وقوعها وليس حسب تدفقها النقدي، زيادة على ذلك تم التركيز على مسائلة الحسابات وهذا بتفعيل عمل مجلس المحاسبة من أجل المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات.

¹ Ministère de finance, **Eléments fondamentaux de synthèse**, direction général de comptabilité, Algérie, juillet 2006, p07.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الفرع الثالث: تطوير تسوية حسابات الميزانية

إن تطوير المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية حول الموازنة العامة للدولة، يعمل على تقديم معلومات في شكل جداول توضح حركة الحسابات خلال الدورة، وقد ركزت على عرض المعلومات المتعلقة بحسابات الموازنة في العناصر التالية:¹

- حجم الإيرادات النهائية لحسابات الموازنة.
- حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة المرتبطة بميزانية التسيير والتجهيز.
- حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة حسب كل وزارة.
- حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة.
- حجم الخسائر والأرباح المتعلقة بتسيير ديون الدولة.
- صافي التغيرات في أرصدة الحسابات الخاصة بالخزينة والقروض والمساهمات.
- النتيجة الإجمالية المقدمة إلى البرلمان للنظر فيها واعتمادها .
- عرض هذه المعلومات المرتبطة بالتسوية في الجريدة الرسمية.

من شأن هذه الإجراءات أن تسمح بتحسين عملية وضع ومتابعة تقديرات الموازنة، وتقييم الأداء لمختلف الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى توفير المعلومات المرتبطة بتنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة، كما

¹ Ghanem Mohamed, **Diagnostic des comptes spéciaux du trésor**, Travaux de la Journée parlementaire sous le thème : Les comptes d'affectation spécial du trésor, Alger, 2015, p40.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

تسمح بتهيئة المناخ الملائم لعصرنة نظام المحاسبة العمومية، والانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة القائمة على أساس الاستحقاق.

المبحث الثالث: نحو استراتيجية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

لانتقال نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، تعمل الوزارة المالية على تكييف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية، مع متطلبات تطبيق هذه المعايير.

وفي هذا الإطار ولغرض تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في البيئة الجزائرية، يمكن ذلك وفق استراتيجية تدريجية لضمان الانتقال الناجح والسليم.

المطلب الأول: التنفيذ الناجح نحو الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- هناك حاجة إلى اعتماد إطار زمني مناسب و معقول للتنفيذ، ففي بعض الأحيان تفشل الإصلاحات، لأنها أكثر طموحا فيما يتعلق بالإطار الزمني لتنفيذ العملية، وهناك حاجة إلى وضع إطار زمني معقول وعملي لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، ويعتبر الإطار الزمني الذي يتراوح بين خمس وعشر سنوات لتنفيذ الكامل معقولا، وينبغي أن يكون هناك تسلسل منطقي لمراحل التنفيذ، حيث يشمل تنفيذ المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي عددا من الأنشطة الفرعية العديدة، ويعتمد التنفيذ الناجح على التسلسل المناسب لهذه الأنشطة. ومن الأفضل دائما أن يتم البدء بالأنشطة التي تسفر عن انتصارات سريعة لترتفع الثقة والمعنويات، ومن الأهمية أيضا أن تكون الأنشطة الأولية هي الأنشطة التي تدفع الأنشطة اللاحقة، كما أن التنفيذ يجب أن يتم على مراحل حسب القطاع أو الحجم، حيث يمكن إتباع نهج التحول الكبير في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، ويوصى بأن يتم التنفيذ إما حسب قطاع،

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

أو حجم الكيان، أو كلاهما على مراحل. كما يعد اعتماد النهج التجريبي هو الأفضل، فمن الجيد دائما أن يسبق التنفيذ الفعلي للإصلاحات الكبيرة إجراء دراسات تجريبية، وينبغي اختيار الوزارات والإدارات برامج تجريبية التنفيذ للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من أجل التعرف على الاختلافات ومعالجتها قبل التنفيذ على نطاق واسع.

- يلزم التعامل الفعال مع قضايا إدارة التغيير، فمن المسائل الحاسمة المتعلقة بالتنفيذ الناجح لأي مشروع إصلاحي هي إدارة التغيير، حيث يعد وضع استراتيجيات ملائمة لإدارة التغيير شرطا لا غنى عنه، لتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي بنجاح.

- هناك حاجة إلى إنشاء فرق فعالة لعملية التنفيذ، حيث يمثل تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي مشروعا كبيرا، ولا يعتمد على شخص واحد للنجاح، وسيطلب التنفيذ الناجح بناء فرق فعالة. فهناك حاجة لبناء فرق قوية لإدارة المشاريع من خلال استخدام أفضل للأفراد من الحالات الوظيفية ذات الصلة للعمل كأعضاء الفريق.

- وأخيرا، تحديد الرواد لدفع جدول أعمال تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وحسب تقرير لبرايس وتر هاووس كوبرز، فإن نجاح الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العمومي مرهون باتباع الخطوات التالية:¹

¹ CF:<https://www.pwc.com/gx/en/government-public-services-ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance-fr.pdf>

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الفرع الأول: تحليل الفجوة و خارطة الطريق

ويهدف تحليل الثغرات إلى توفير فهم دقيق لتأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الكيان، وتبسيط الضوء على مسائل الإبلاغ والمحاسبة ذات الأولوية، وتحديد العمليات التجارية التي يمكن أن تتأثر، وأن تتخذ قرارات مستنيرة، بشأن كيفية التحول إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتسمح خارطة الطريق للكيان بوضع خطة عمل مفصلة وتحديد احتياجاته وتقدير تكلفة عملية التحويل بأكملها، بما في ذلك على مستوى نظام المعلومات.

الفرع الثاني: التحول

وتشمل المرحلة الثانية من منهجية التحويل إنشاء المشاريع وتقييم المكونات وحل المشاكل. والغرض من المشروع هو تمكين الكيان من إتمام التحول بنجاح إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي مع الاستمرار في إدارة الأنشطة على نحو فعال. وتحقيقا لهذه الغاية، يتم تعريف هيكل إدارة المشروع، وتكييف أدوات التحويل، وإبلاغ استراتيجية المشروع في جميع أنحاء الكيان.

ويشمل تقييم المكونات وحل المشاكل إنشاء أساليب محاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي ، ووضع هيكل القوائم المالية، وتنفيذ استراتيجية تحويل الإدارات. وتكون الهيئة العمومية على استعداد لإجراء التحويل بعد توثيق الأساليب المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتحديد البيانات والتسويات اللازمة، ووضع حلول العملية إعداد التقارير. ويسمح التحويل بإعداد القوائم المالية الأولى للمنشأة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي ويعني ضمنا أنه يمكن اتخاذ قرار مستنير بشأن استراتيجية التحويل الجارية.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

وللقيام بذلك يجب: تصميم وإنشاء نظم الإبلاغ والتحقق منها، وحساب التعديلات المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، ووضع اللمسات الأخيرة على قوائم الإبلاغ لأغراض تقديم المعلومات المطلوبة، وفي الأخير استكمال نتائج معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ليتم توحيدها وتحليلها. وعند الانتهاء من التحويل، يكون لدى الكيان أول قوائم مالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وتقييم للأثر التشغيلي، وتحليل للثغرات في العمليات والنظم والهيكل التنظيمي.

الفرع الثالث: دمج التغيير

وهي المرحلة الأخيرة التي تمكن المنشأة من الانتقال بسلاسة إلى عمل متكامل تماما واستخدام لغة جديدة بكل سهولة وضمان. ويشمل إدماج التغيير مواصلة التدريب على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في جميع أنحاء الكيان، ووضع الصيغة النهائية للدليل المحاسبي ورسم الحسابات، واستكمال تصميم النظم والتحقق منها، ونشر عمليات وإجراءات جديدة، بما في ذلك الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وتعديل عمليات الميزانية في الممارسة العملية، اعتمادا على احتياجات وقيود للمشروع، جزء من العمل المتعلق بالخطوتين الثانية والثالثة يمكن القيام به في وقت واحد، وبمجرد اكتمال التحويل، ستدمج معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في جميع أنحاء الكيان، وستعدل النظم وتحديث الرقابات وستوثق الإجراءات ويدرب الموظفون تدريبا تاما.

المطلب الثاني: تصميم مشروع مخطط معايير المحاسبية للدولة

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى معايير المحاسبة الوطنية المعتمدة في الجزائر فضلا عن تنفيذها والتنظيم المحاسبي الجديد للدولة.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الفرع الأول: المعايير المحاسبية الوطنية الجديدة المعتمدة في الجزائر

1 - عرض المعايير المحاسبية الوطنية للدولة

من أجل تحقيق أهداف الإصلاح الآنف الذكر، وكجزء من إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، تم تصميم مخطط المعايير المحاسبية للدولة مستوحى بشكل كبير من المعايير المحاسبية الوطنية والدولية الرئيسية المطبقة على القطاعين الخاص والعام وتكييفها مع الخصائص الوطنية من قبل لجنة من الخبراء المحاسبين والمختصين في مجال المحاسبة العمومية. ويوضح الجدول الموالي المعايير التي ترغب الجزائر في اعتمادها، والتي بلغ عددها 17 معيار حسب ما ورد في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة.

جدول رقم (11): قائمة المعايير الوطنية التي أدرجت في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة

رقم المعيار	إسم المعيار	المصدر الذي أعتمد عليه
1	عرض القوائم المالية Présentation des états financiers	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 1
2	جداول التدفقات النقدية tableaux des flux de trésorerie	المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 2
	الإيرادات من المعاملات غير	المعيار المحاسبي الدولي في

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

القطاع العام رقم 23	التبادلية المعيار produits des opérations sans contrepartie directe	3
المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 2	المصاريف les charges	4
المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 10	مكونات خزينة الدولة les composantes de la trésorerie de l'Etat	5
المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 11	لديون المالية والأدوات المالية لأجل Dettes financières et instruments financiers à terme	6
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 07	المساهمات والديون الملحقة Participations de l'Etat et créances rattachées	7
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية Présentation des informations budgétaires dans le reporting	8
المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 06	التثبيتات المعنوية immobilisations corporelles	09

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 06	immobilisations الثبتيات المعنوية corporelles	10
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 19	المخصصات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة Les provisions, passifs éventuels et actifs	11
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 9	الإيراد من المعاملات التبادلية Les produits des opérations avec contrepartie directe	12
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 12	المخزون Stocks	13
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 13	عقود الإيجار contrats de location	14
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie	15
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء Solde net de l'exercice,	16

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

	erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables	
المعيار المحاسبي الفرنسي رقم 09	ديون الأصول المتداولة les créances de l'actif courant	17

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على:

- Conseil national de la comptabilité, ministère des finances, avant projet de recueil des normes comptables de l'état, Alger, Juillet 2004.

- Ministère de l'Economie des finances et de l'industrie, recueil des normes comptables de l'Etat, France, Janvier 2004.

من خلال ما سبق ذكره، يتضح أن الدولة الجزائرية أخذت بعض المعايير المحاسبية من المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي دون أدنى تغيير، في حين أنها توجهت نحو تكييف بعض المعايير بما يتماشى والبيئة الجزائرية تماما كما فعلت فرنسا، من خلال إدخال تعديلات على المعايير المحاسبية الدولية شملت تغيير التسمية وآليات وإجراءات تطبيقها في الواقع.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الفرع الثاني: تنفيذ المعايير المحاسبية الوطنية للدولة

كخطوة أولى، ومن أجل ضمان تكييف وتبني المعايير المحاسبية للدولة، تم تقديم مخطط المعايير المحاسبية للدولة من أجل إثرائه وتعزيزه إلى الهياكل المعنية بتطبيقه، على غرار مديريات وزارة المالية بما فيها المفتشية العامة للمالية وكذا مجلس المحاسبة، ومن ثمة ستقدم النسخة المعدلة المستندة، إلى الملاحظات والتعديلات التي أدخلتها الهياكل المذكورة أعلاه إلى لجنة مؤلفة من رؤساء الإدارات الوزارية الرئيسية للموافقة عليها. وسينشر مخطط المعايير المحاسبية النهائي بموجب مرسوم وزاري، وفقا للمادة 45 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية ومحتواها، كما يجب أن يؤدي إصلاح النظام المحاسبي للدولة إلى الإدخال التدريجي للمخطط المحاسبي الجديد للدولة.¹ أي يعني حدوث تطور من الرقابة المالية إلى مراقبة مخاطر الميزانية. إن تنفيذ القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية سيؤدي إلى إصلاح شامل لمؤسسة الرقابة المالية، فكما هو معلوم حاليا يتم تطبيق الرقابة المالية المسبقة الموجهة نحو رقابة انتظام المعاملات، غير أن مشروع الإصلاح يهدف إلى إعادة تركيز الرقابة المالية على التحكم في تنفيذ القوانين المالية، لاسيما من خلال تحديد مخاطر الميزانية والاحتياط لها، فضلا عن جودة المحاسبة الميزانية، كما سيبحث على تنفيذ أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي، بالإضافة إلى بناء نظم معلومات أكثر تكاملا، من أجل تلبية توقعات الرقابة الديمقراطية التي تهدف إلى تحسين استخدام المالية العمومية .

¹ Ministère des finances, **ADETEF, compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'Etat** .op.cit, pp22-24.

الفرع الثالث: التنظيم المحاسبي الجديد للدولة

إن إصلاح محاسبة الدولة يحمل في طياته تغيير تنظيم محاسبي جديد للدولة، وهو ما سنحاول الوقوف

عليه.

1- المحاسبة الجديدة للدولة ثلاثية الأبعاد:

تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة المعتمدة حاليا في الجزائر هي محاسبة نقدية بحتة، وقد ثبتت عدم

قدرتها على تحقيق أهداف المسائلة والشفافية في المالية العامة وتقديم الحسابات، كما أنها لا تجيب على

الأسئلة الأساسية التالية :

من المسؤول عن السياسات العمومية؟ ما هي تكلفة هذه السياسات؟ ما هو أداء الإجراءات الحكومية

وفعاليتها وكفاءتهما؟ وما هي النتائج التي تحققت في هذا المجال وتأثيرها على الحياة اليومية للمواطنين؟ إن

الإجابة على هذه الأسئلة تشكل على وجه التحديد الأساس الذي يستند عليه إصلاح القانون العضوي المتعلق

بقوانين المالية وإصلاح المحاسبة على أساس استيراد المبادئ التي أثبتت نفسها بالفعل في القطاع الخاص،

وهي: ¹

- أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يسمح بإدراج الحقوق الملزمة والذمة المالية والالتزامات خارج الميزانية

العمومية للدولة وصدق ووفاء الحسابات.

¹ Hantem Aziz, **L'apport d'une Comptabilité d'Exercice à l'aune la nouvelle réforme de la LOLF au Maroc**. 2017. sur le lien : <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01540198/document>

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

- محاسبة التكاليف التي تسمح بتقييم تكاليف وأداء الخدمات العمومية .

وعليه، عمل القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية في مادته 65 على إلزام الدولة الجزائرية بمسك المحاسبات الثلاث: محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، وكذلك مسك محاسبة تحليل التكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار رخص البرنامج.

هذه البنية المحاسبية الجديدة للدولة مستوحاه إلى حد كبير من معايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني¹، وفيما يلي نقدم شرح مختصر لهذه الأنواع من المحاسبة:

1-1- المحاسبة الميزانية:

إن المحاسبة الميزانية هي الشكل الشائع للمحاسبة العمومية، وقد احتلت تقليديا مكانا مهما جدا في أنظمة الموازنة الفرانكوفونية. وقد اعتبرت ولا تزال لحد الآن في النظام المحاسبي الحالي، المحاسبة الرئيسية للدولة الجزائرية، وقد تم الإبقاء عليها حاليا في مشروع إصلاح محاسبة الدولة، فهي:²

- تتعامل مع اعتمادات الدفع: يتم الاعتراف بالإيرادات في وقت التحصيل والنفقات في وقت الدفع.

¹ Siankolouté Sambou et Jacques Spindler , **Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ?**, l'Harmattan, Paris, 2014, p5.

² Direction de la réforme budgétaire. MCF, **La nouvelle comptabilité de l'Etat Une comptabilité à trois dimensions**, France, 2005. Sur le lien <http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/textes-et-lois/ordonnances/reformes/comptabilite/1298-la-nouvelle-comptabilite-de-l-etat-une-comptabilite-a-troisdimensions-1/file>

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

• وتشمل أيضا حساب الالتزامات: حيث تتبع بشكل منهجي تسوية أو جمع الأموال العمومية، كما تسمح بمعرفة نفقات الميزانية المدفوعة وإيرادات الميزانية المجمعة وحالة صندوق الدولة؛ كما أنها مكتملة بمحاسبة الالتزامات لقياس استخدام الاعتمادات المفتوحة في قانون الموازنة.

حيث تهدف المحاسبة الميزانية إلى تحقيق هدفين أساسيين هما: تمكين وزارة المالية من الحصول على المعلومات التي تحتاجها لإدارة شؤونها المالية العامة بفعالية، وكذا تزويد المسيرين العموميين في كل إدارة بالمعلومات التي يحتاجونها لتسيير الخدمات العمومية بفعالية وكفاءة.¹

2-1- المحاسبة العامة:

وهي محور الإصلاحات التي قامت بها الدولة، والتي سيتم إنشاؤها بموجب القانون العضوي، حيث تعتمد على أساس الاستحقاق أي تأخذ بعين الاعتبار العمليات للسنة التي تتعلق بها بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل. إن إنشاء محاسبة استحقاق حقيقية تميز الاعتراف بحقوق وواجبات الهيئة العمومية يوفر فرص لجميع أولئك الذين يريدون معرفة الخدمات التي يقدمها جهازه الإنتاجي والحصول على فكرة دقيقة على واقعها المالي. يتم توحيد هذا البعد من الشفافية من خلال مجموعة واسعة من المعلومات المالية التي يتيحها النظام المحاسبي الجديد، لأنه لم يعد مجرد سؤال حول ما للهيئة العمومية في صناديقها؟، وهو المنطق السائد

¹ François Roger Cazala, **structures et procédures pour le renforcement de la discipline et de la responsabilité financière**, in Michel Bouvier (dir.), la bonne gouvernance des finances publiques dans le monde, actes de de la IVème Université de Printemps de Finances Publiques. LGDJ.Paris, 2009. p38.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

في النظام الحالي، ولكن تقدير ثروتها وديونها والالتزامات التي يمكن تقديمها في سبيل فهم أفضل للنتائج المحققة والوضع المالي في المدى المتوسط والطويل.¹

تعتبر العلاقة بين المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة هدفا هاما، فالمحاسبة العامة يجب أن توفر معلومات مفيدة لوضع الميزانية وفهم تنفيذها، ومن دون رابط منطقي بينهما، فإنه قد يتحصل على نتائج مختلفة، فلا يمكن الحصول على المعلومات المتاحة إلا من خلال المحاسبة العامة على أساس مبدأ الاستحقاق. بعبارة أخرى، فإن الصدق المالي يسير جنبا إلى جنب مع مبادئ صدق الحسابات والصورة المخلصة لأصول الدولة ووضعها المالي .

3-1- محاسبة تحليل التكاليف:

يبدو من الغريب أن القطاع العام لا ينشئ محاسبة تحليل التكاليف، مثل تلك التي تضعها الشركات الخاصة، إن معرفة تكلفة إدارة الخدمات تجعل من الممكن قياس الانحرافات عن توقعات الميزانية، وإجراء المقارنات وتسهيل القراءات. إن هذا التذكير البسيط بأهداف محاسبة التكاليف، يجب ألا يحجب صعوبات إنشائها في القطاع العمومي مقارنة بتلك الموجهة في القطاع الخاص، التي يتم فيها أخذ جميع التكاليف باعتبار أن محاسبتها تتم بوضوح عند ظهورها، أما في الهيئة العمومية فليست كل التكاليف واضحة فالنفقات والمصروفات المتكبدة لا تعطي نظرة دقيقة للتكاليف الاجتماعية، أي أنه لا يمكن القيام بمحاسبة التكاليف

¹ Hantem Aziz, op.cit, p9.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

في القطاع العمومي من الاعتمادات المدرجة في الميزانية فحسب، بل يجب أن تتضمن أيضا تكاليف ضمنية وتكاليف خارجية.¹

وقد تم إدراج المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة تحليل التكاليف في القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية رقم 15-18، سيرا على ما هو متعارف عليه في محاسبة القطاع الخاص، ذلك أن هذا النوع من المحاسبة يسمح بمعرفة أفضل بالتكلفة، كما يهدف إلى توفير مزيد من المعلومات للبرلمان عن الموارد المعبأة فعلا بواسطة برنامج أو عمل السياسات العمومية لتحقيق أهدافه، وبالتالي فهي أداة ملائمة ودائمة في عملية تقييم الأداء واتخاذ القرارات، وتحسين مراقبة السياسات العمومية. فلن تبقى الميزانية في ظل هذا القانون العضوي الجديد مقدمة حسب طبيعة النفقات (نفقات التسيير، نفقات التجهيز.. إلخ)، وإنما عن طريق السياسات العمومية (الأمن، الثقافة، الصحة، العدالة، إلخ) والتي ستسمى مهام.

وبذلك يكون البرلمان والمواطن قادرين على تقدير مجمل الوسائل المستخدمة لتنفيذ كل سياسة من سياسات الدولة، كما يكون المواطن على علم بأي سياسة عمومية أو مهمة خصص لها مال محصل من ضرائبه.²

المطلب الثالث: نحو خطوات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

¹ Gérard Cliquet et Gérald Orange, **Organisations privées, organisations publiques**, Publications de l'Université de Rouen et du Havre, France, 2002. p346.

² **Guide pratique de la LOLF Comprendre le budget de l'Etat, Edition juin 2012** , sur le lien : https://www.performancepublique,budget.gouv.fr/sites/performancepublique/files/files/documents/ressources_documentaires/publications/guide_pratique_lolf/2012/guidelolf2012.pdf

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

من خلال دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية ودراسة متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي وفي إطار عصرنة أنظمة الميزانية شرعت الجزائر في تبني مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة يتوافق مع هذه المعايير، وهذا وفق إستراتيجية مستقبلية، حيث تعد هذه الخطوة نتيجة حتمية للإنتقال نحو اعتماد وتطبيق تلك المعايير.

ولكي يتم ذلك يجب على واضعي إستراتيجية تبني هذه المعايير، أن يقوموا بمسح كل من البيئة الداخلية والبيئة الخارجية هذا من جهة، ونظرا للتعقيد في المحيط والتغيرات المستمرة وخصوصيات البيئة الجزائرية من جهة أخرى لا بد على الدولة من وضع أفضل إستراتيجية وتطبيقها من خلال تدابير واستخدام الموارد المادية، والبشرية المتاحة حاضرا ومستقبلا من أجل اتخاذ قرارات حالية ومستقبلية تراعي الظروف المحيطية والبيئية والسياسات الحكومية والتغيرات التكنولوجية للجزائر.

الفرع الأول: نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

لغرض اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في البيئة الجزائرية، إنتهجت الجهة المسؤولة عن متابعة مشروع المخطط المحاسبي للدولة وتبني هذه المعايير المتمثلة في الوزارة المالية إستراتيجية تدرجية لضمان الإنتقال الناجح حيث تمثلت هذه الإستراتيجية في الخطوات التالية:¹

الخطوة الأولى: اعتماد بعض المعايير المحاسبية من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دون أدنى تغيير.

الخطوة الثانية: تكيف بعض المعايير بما يتماشى والبيئة الجزائرية.

¹ Ministère des finances, **Conseil national de la comptabilité, avant projet de recueil des normes comptables de l'état**, Alger, Juillet 2022.

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الخطوة الثالثة: إلغاء المعايير الأخرى.

الفرع الثاني: المعايير المتبناة من طرف الجزائر

في إطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي قامت الجزائر كمرحلة أولية إلى تبني بعض المعايير فقط، فاختارت حسب إحتياجاتها هذه المعايير كخطوة أولى وهذه المعايير هي وفق الجدول التالي:

جدول رقم (12): المعايير المعتمدة من طرف الجزائر.

رقم المعيار	الهدف من المعيار
المعيار رقم 01: عرض البيانات المالية	بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة ما بين المنشآت.
المعيار رقم 02: قائمة التدفقات النقدية	إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع (تقييم) تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة التي تدفقت إلى النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
المعيار رقم 24: عرض المعلومات المالية في الميزانية	إلزام الحكومات التي تنشر ميزانياتها التقديرية والقوائم المالية على نشر تقرير تنفيذ الميزانية

أ- المعايير المتعلقة بالإيرادات والاستثمارات:

رقم المعيار	الهدف من المعيار
المعيار رقم 23: الإيرادات السيادية والعمليات بدون مقابل مباشر	يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي للإيرادات السيادية للدولة وعرض هذه

الفصل الثالث: نحو إستراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من

خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الإيرادات في جداول مالية.	
لا يفرض التسجيل المحاسبي للأصول بالقيمة التاريخية التي لها الخصائص الآتية: - عدم حرية البيع. - قيمتها غير مرتبطة بسعر السوق الثابتة.	المعيار رقم 17: الاستخدامات المادية الثابتة

الفرع الثالث: تقييم الاستراتيجية المتبناة من طرف الجزائر في تطبيقها لمعايير IPSAS

إن استناد الجزائر إلى استراتيجية تدريبية في اعتماد هذه المعايير، يعتبر أنسب وملاءم في هذه الحالات، خاصة عندما يتعلق الأمر باعتماد هذه المعايير وتوحيد القوائم المالية على مستوى الحكومة عبر مراحل، إلا أن الحكم على نجاح أو فشل هذه الاستراتيجية نتيجة سابقة لأوانه، في ظل عدم التطبيق الفعلي لهذه المعايير، لأن نجاح هذه الإستراتيجية يبق مرهون بمدى توفر شروط نجاح، متمثلة في وجود نية حقيقية في الإصلاح وتوفير المناخ والمحيط الملائم لتبني الإصلاح، بما في ذلك العنصر البشري المؤهل ونظم تكنولوجيا المعلومات المعمول بها، فضلا عن ذلك الاستفادة من تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق هذه المعايير والالتزام الكامل بالتوصيات الدولية.

خلاصة

من خلال ما سبق ذكره، يمكن استنتاج أن الهدف الأساسي من وراء إصلاح المخطط المحاسبي للدولة في الجزائر، هو الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

هذه المعايير من شأنها تقديم صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للدولة، كما بإمكانها توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية بما يكرس مبادئ التقييم ومراقبة الأداء.

ومن أجل التطبيق الصحيح للمخطط المحاسبي الجديد للدولة، قامت الوزارة المالية بالاعتماد على معايير تتلاءم مع البيئة الجزائرية وخصوصيتها، بهدف تسهيل الانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى مخطط المحاسبي للدولة، وكمرحلة لاحقة للأولى تم تكيف بعض المعايير وفقا لسياق الهيئة العمومية والتخلي عن باقي المعايير الأخرى التي لا تتجانس وخصوصيات البيئة الجزائرية.

الفصل الرابع:

دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة

وضبط مقاييس محاسبة الدولة

تمهيد:

لقد أصبح من الضرورة ولعدة عوامل وطنية ودولية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، حيث يؤدي ذلك إلى تحسين تخصيص الموارد المحتملة حسب أولوية النفقات على أساس الخيارات الاستراتيجية للحكومة، بالإضافة إلى تقسيمات أفضل لقرارات توزيع الانفاق العام الذي يتزايد حجمه مع التوجهات الجديدة للدولة.

وبهدف تحديد وتوضيح مدى قبول وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في تطوير مهنة المحاسبة العمومية في الجزائر، تم اللجوء إلى إجراء دراسة استقصائية لعينة من أعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة، وقد تمت هذه الدراسة من خلال تصميم استبيان وتوجيهه لوحداث عينة الدراسة المستهدفة، وعليه قمنا بالدراسة الميدانية على النحو الآتي:

المبحث الأول: تقديم الهيئة المستقبلية.

المبحث الثاني: الإجراءات والأدوات المستخدمة.

المبحث الثالث: عرض البيانات والنتائج وتحليلها.

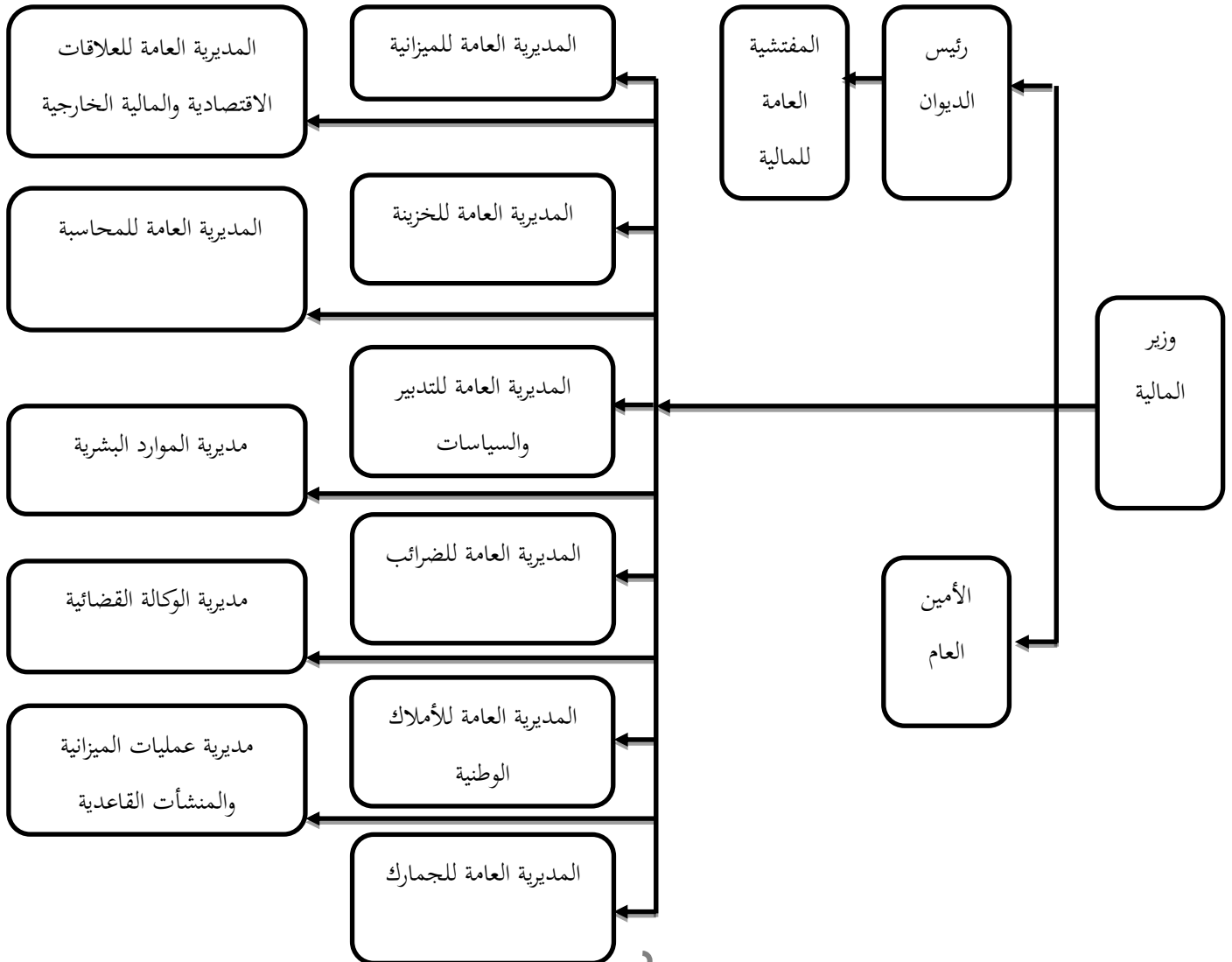
المبحث الأول: تقديم الهيئة المستقبلية.

في هذا المبحث سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة المستقبلية، والمتمثلة في الوزارة المالية، وبالضبط المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة وكتمهيد لدراستنا التطبيقية نشير في البداية إلى المهام والأهداف الإستراتيجية للوزارة ثم ننتقل إلى عرض الهيكل التنظيمي لها، بالإضافة إلى تبيين مهام كل من المديرية العامة للمحاسبة ومديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للوزارة المالية، المهام والاهداف.

يظهر الهيكل التنظيمي للوزارة المالية كما يلي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للوزارة المالية.



-

الفرع الاول: مهام وزارة المالية.

تتمثل مهام الوزارة المالية فيما يلي:

- الإشراف على تنفيذ السياسة المالية والنقدية للدولة ومراقبة تنفيذها.
- إعداد الميزانية العامة للدولة ومناقشتها مع الأجهزة الحكومية ومراقبة تنفيذها وضبط الحسابات الجارية.
- القيام بدور المراقبة للمرحلة السابقة للصرف من بنود الميزانية في كافة الأجهزة الحكومية.
- الإشراف على أعمال إيرادات الدولة والتأكد من أنها تجري وفقا للقواعد والأنظمة الخاصة بها.
- الإشراف على إقفال حسابات ومصروفات الحكومة السنوية.
- الإشراف على أملاك الدولة والمحافظة عليها.
- تمثيل الدولة في المؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية والإقليمية ومتابعة المعلومات المالية والاقتصادية على المستوى الدولي واعداد الدراسات والتقارير اللازمة عنها.
- تنفيذ قرارات الدولة، فيما يتعلق بالإعانات الخارجية.
- تنفيذ برامج تنمية القوى العاملة سواء على مستوى الإدارات المالية بالجهات الحكومية أو إدارات ووحدات عمل الوزارة وتطوير كفاءة أدايتهم الوظيفية بصفة عامة وقدراتهم التحليلية في إدارة المالية العامة والرقابة عليها و التنمية الاقتصادية للدولة بصفة خاصة.

الفرع الثاني: الأهداف وزارة المالية.

تتمثل اهداف الوزارة المالية فيما يلي:

- تنفيذ إستراتيجية إعادة الهيكلة للنظام المالي للدولة وتوفير ضمانات ومتطلبات علاج الإختلالات الهيكلية وذلك بالالتزام بمبدأ توحيد وظائف الموازنة العامة بكافة أبوابها في الوزارة المالية لتلبية احتياجات الإصلاح

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

والتغيير بتعميم أفضل تجارب تطبيقات موازنة البرامج والأداء وإعادة تصنيف الموازنة بالأخذ بما يلائم من النظام الدولي للاتصالات المالية.

- تطوير ميزانية تنموية تحقق التوازن المالي على أسس معايير الكفاءة والفعالية في الأداء المالي والرقابة والاتساق مع كافة سياسات التنمية الشاملة لبرنامج عمل الحكومة والخطط التنموية بوجه عام، ومع سياسة تنمية وتنوع الإيرادات العامة وترشيد الإنفاق العام بوجه خاص.

- تحقيق فاعلية نظام الرقابة المالية ومعايير الأداء المالي والمحاسبي على مستوى كافة الجهات الحكومية والمستقلة بما يكفل توجيه وسلامة العمليات المالية والمحاسبة العامة.

- تحديث البنية التحتية لنظم المعلومات ومتطلبات إدارة وتطوير أداء بيئة تقنية المعلومات وتأكيد معايير التحسن المستمر في نظام الجودة لمساندة ودعم انجازات البرامج البدوية لأهداف إعادة هيكلة المالية العامة الإستراتيجية.

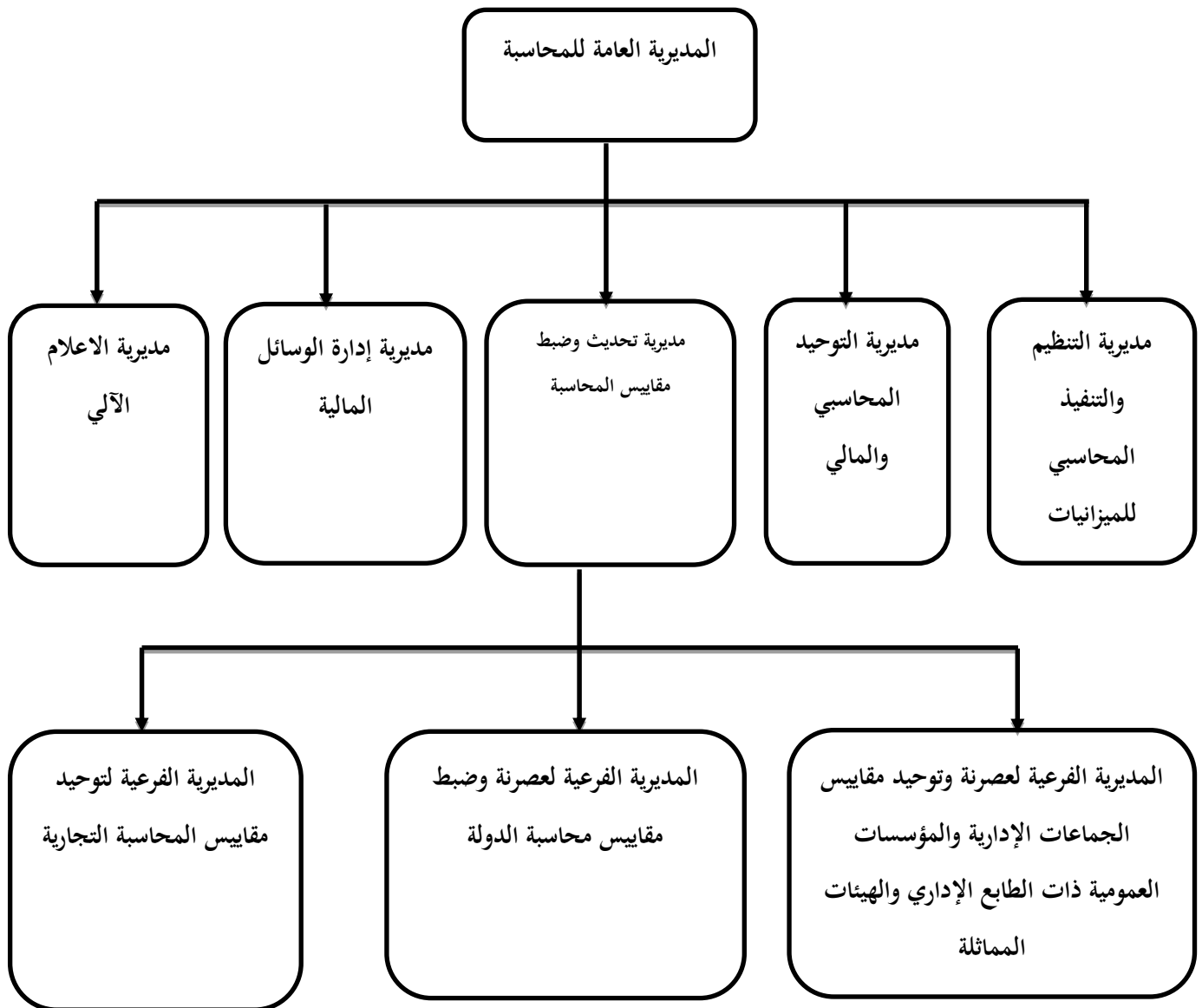
- تأسيس وتحديث قاعدة المعلومات المالية والاقتصادية المتكاملة واستكمال خدماتها التفاعلية لتكون الأساس والمرجعية لكافة برامج التحليل المالي والاقتصادي وربطها بتطوير نظم مالية آلية عامة متكامل تطبيقاتها فيما بينها على مستوى جميع جهات الدولة وربطها بالبوابة الإلكترونية للوزارة.

- تطوير التشريعات الضريبية وتطبيق نظم أكثر فعالية للضرائب لتتكامل فيما بينها.

- اتجاه نحو دعم سياسات زيادة وتنوع مصادر الإيرادات العامة بما يكفل الاتجاه نحو تأكيد مبدأ العدالة الضريبية والترشيد المؤطر في أنماط الاستخدامات المختلفة لدخل كل فئات المجتمع من جهة، وعدم التأثير السلبي على مقدرات الطاقات الإنتاجية وتشجيع المشاريع الاستثمارية التنموية من جهة أخرى.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة ومديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمحاسبة ومديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة.



المصدر: وثائق من المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة.

الفرع الأول: مهام المديرية العامة للمحاسبة.

من المهام المسندة للمديرية العامة للمحاسبة، نذكر ما يلي:

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

كما تتكون المديرية العامة للمحاسبة من خمس (05) مديريات:

- مديرية التنظيم والتنفيذ المحاسبي للميزانيات.

- مديرية التوحيد المحاسبي والمالي.

- مديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة.

- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

- مديرية الاعلام الآلي.

الفرع الثاني: مهام مديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة.

تمثل المهام الأساسية لمديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة في:

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

- تحديد وتنفيذ المقاييس المحاسبية وضمان متابعتها.
- المبادرة باي حكم تشريعي أو تنظيمي في مجال توحيد المقاييس المحاسبية واقتراحه.
- العمل على توحيد المقاييس التي تقوم بها المؤسسات المختصة في هذا المجال.
- القيام بدراسة لعصرنة مصالح الخزينة.
- المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها.
- كما ان مديرية تحديث وضبط مقاييس المحاسبة تتكون من ثلاث مديريات فرعية هي:
 - المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة.
 - المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس الجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة.
 - المديرية الفرعية لتوحيد مقاييس المحاسبة التجارية.

الفرع الثالث: مهام المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة.

- لقد وقع إختيارنا لهذه المديرية لكون أن مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة PCE و تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS يتم على مستواها. حيث تكلف هذه الأخيرة بما يأتي:
- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على الدولة، ومتابعتها وتنسيقها وتنفيذها.
 - المساهمة في الأشغال التي تقوم بها المؤسسات والهيئات في مجال توحيد مقاييس محاسبة الدولة.
 - القيام بأي دراسة لعصرنة مصالح الخزينة.
 - المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها.
 - المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في مجال عصرنة التسيير المالي والمحاسبي للدولة، ومتابعتها وتطبيقها.

المبحث الثاني: الإجراءات والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

من خلال هذا المبحث سنقوم بعرض المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، بالإضافة إلى أدوات جمع البيانات وكيفية تحديد مجتمع وعينة الدراسة، حيث اعتمدنا في دراستنا هذه على الأساليب الكمية والنوعية، من خلال إجراء مجموعة من المقابلات هذا من جهة، كما قمنا بتوزيع استبيان على الفئة المستهدفة من جهة أخرى.

المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

لغرض تحقيق أهداف الدراسة، سنقوم بإعطاء صورة شاملة عن أهم الوسائل التي قمنا باستخدامها في جمع البيانات الأولية والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني، بالإضافة إلى أساليب الإحصائية المتبعة في معالجة أداة الاستبيان.

الفرع الأول: منهجية الدراسة التطبيقية.

لتحقيق أغراض هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الذي يعد أسلوب مبني على جمع معلومات دقيقة وشاملة عن ظاهرة أو مجموعة من الظواهر والتفاعل معها دون التدخل في مجراها بغرض التعرف على إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في الجزائر، كما اعتمدنا على المنهج الاستقرائي من خلال توزيع استبانات على العينة المستهدفة التي تم اختيارها بصورة عشوائية من مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: جمع الوثائق والبيانات الأولية.

قبل مباشرة البحث المتعلق بموضوع دراستنا كان لابد علينا من الالتزام بمراجعة مختلف الكتب والمنشورات، بالإضافة إلى الأبحاث العلمية ذات الصنف المشابه مع موضوع بحثنا هذا، دون نسيان الزيارات الميدانية التي قمنا بها للوزارة المالية وبالضبط المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة، باعتبارها الجهة المسؤولة عن مشروع عصرنة محاسبة الدولة ومشروع عصرنة أنظمة الميزانية.

الفرع الثالث: المقابلات الشخصية.

لقد اعتبرت المقابلات الشخصية وجهتنا الأولى في الدراسة الميدانية، حيث قمنا بإجراء مقابلات عديدة مع بعض المسؤولين القائمين عن مشروع عصرنة أنظمة الميزانية، بالإضافة إلى إجراء مقابلات مع مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وكذا الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة العمومية، حيث سمحت لنا هذه المقابلات بالاطلاع على جوانب عديدة عن موضوع دراستنا، حيث تمحورت الأسئلة التي قمنا بطرحها عموماً حول:

السؤال الأول: ماهو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

السؤال الثاني: ماهي دواعي ودوافع إصلاح النظام الميزانياتي والمحاسبي للدولة؟

السؤال الثالث: ما موقفكم من مشروع تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي؟

السؤال الرابع: في رأيكم ماهي الإسهامات المنتظرة والمتوقعة من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي؟

السؤال الخامس: في رأيكم ماهي الصعوبات التي يمكن أن تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي؟

السؤال السادس: في رأيكم ماهي عوامل نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي؟

السؤال السابع: ما رأيكم في التطبيق المباشر لأساس الاستحقاق والتخلي بالكامل عن الأساس النقدي؟

السؤال الثامن: في رأيكم هل توجد مقاومة للتغيير من قبل موظفي القطاع العمومي فيما يتعلق بإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي؟

السؤال التاسع: ما مدى إستفادتكم من تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق هذه المعايير؟

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

السؤال العاشر: في رأيكم ماهي الأسباب الداعية للتحويل لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في الجزائر؟

الفرع الرابع: الاستبيان.

يعتبر الاستبيان أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما يكتسبه من مزايا عديدة في مجال قياس وتطابق وجهات نظرنا مع الافراد العينة المشاركة في الاستبيان، من خلال تحليله للنتائج الإحصائية وكذا الفهم الجيد والصحيح للظاهرة المدروسة.

المطلب الثاني: الهيكل العام للاستبيان.

من خلال هذا المطلب سنحاول التعرف على مختلف المراحل التي ميزت اعداد الاستبيان وهذا من خلال معرفة:

- مراحل اعداد الاستبيان.
- كيفية تصميم قائمة الأسئلة.
- كيفية نشر وتوزيع الاستمارات والطرق المعتمدة في معالجتها.

الفرع الأول: خطوات اعداد الاستبيان.

كما ذكرنا سابقا، مر الاستبيان بمراحل وخطوات عديدة قبل وصوله الى الشكل النهائي، حيث تتمثلت هذه الخطوات في:

1. اعداد وتصميم الاستبيان:

تعتبر هذه الخطوة او المرحلة من اهم المراحل، وذلك بالنظر الى البحث واستخلاص الأسئلة التي تخدم إشكالية الدراسة بشكل او آخر هذا من جهة، والبحث عن اعداد الأسئلة المباشرة التي تتسم بالبساطة والوضوح حتى يتسنى فهمها من قبل أفراد العينة المستهدفة من جهة أخرى.

2. تحكيم الاستبيان:

من اجل التأكد من سلامة بناء الاستمارة، وكذا معرفة ما إذا كانت الأسئلة المطروحة تقيس فعلا ما وضعت لقياسه، كان لابد من اللجوء إلى عملية تحكيم الاستبيان من قبل مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى خبراء المحاسبين.

3. اختبار الاستبيان:

بعد عملية تحكيم الاستبيان من أجل التأكد من سلامة تصميم الاستمارة، كان لابد من خضوع الاستبيان قبل نشره لعملية اختبار أولية، وذلك من خلال عرضه على مجموعة من الأكاديميين المختصين والخبراء المحاسبين، لاختبار مدى إمكانية الإجابة على الأسئلة التي تضمنتها الاستمارة.

4. كيفية نشر وتوزيع الاستبيان:

بعد أن تمت مراحل تصميم الاستبيان وصياغته بشكله النهائي، جاءت مرحلة توزيع الاستبيان. ففي هذا الاطار قمنا بتوزيع الاستبيان على طريقتين:

- توزيع الاستبيان يدويا.
- توزيع عن طريق البريد الالكتروني.

1.4. تحديد مجتمع الدراسة:

بعد التقدم في الجانب النظري للإشكالية، والبحث البيليوغرافي، فضلا عن المقابلات التي اجريناها مع مجموعة من المسؤولين القائمين على مشروع الاصلاح الميزانياتي والمحاسبي للدولة في الوزارة المالية، تم تحديد مجتمع الدراسة، حيث يعرف المجتمع الإحصائي بأنه مجموعة ذات خصائص مشتركة من الأفراد محل الدراسة، والمجتمع قد يكون مجموعة من البشر أو مجموعة من الأشياء أو مجموعة من السلع في فترة زمنية أو مجموعة من طلاب جامعة ما، وينقسم المجتمع الإحصائي إلى قسمين القسم الأول هو عدد محدود من الأفراد في حالة حصر عدد أفراده مثل سكان ولاية ما أو طلاب مرحلة معينة من مراحل التعليم، أما القسم الثاني فهو عدد غير محدود من الأفراد، أي لا نهائي إذا كان لا يمكن حصر عدد أفراده مثل النجوم أو الكواكب أو الكائنات الحية.

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

اما بالنسبة لمجتمع الدراسة الذي تم إستهدافه في هذا البحث تمثل أساسا في:

- محافظ الحسابات.

- خبير محاسبي.

- آمر بالصرف.

- أستاذ جامعي.

2.4. عينة الدراسة:

هي جزء من المجتمع الإحصائي تختار من المجتمع بحيث تشمل جميع المجتمع وينفرد بها فرع خاص من علم الإحصاء يسمى نظرية العينات، وقد تكون الحاجة ضرورية لأخذ العينة دالة من دراسة المجتمع كله بمعنى يتم تعميم نتائج الدراسة على المجتمع بأكمله، والعينة قد تكون عينة عشوائية أو غير عشوائية.

بالنظر لصعوبة استخدام أسلوب الحصر الشامل قمنا باختيار عينة ممثلة مع احتمال هامش الخطأ 5%

. وهذا حسب الجدول التالي:

جدول رقم(13): مجتمع الدراسة والعينة المستهدفة

النسبة %	الاستمارات المسترجعة والقابلة للتحليل	الاستمارات المرسله عبر الانترنت والمستلمة باليد	عينة الدراسة
30.83	70	83	محافظ الحسابات
19.82	45	75	خبراء محاسبين
32.15	73	93	أميرين بالصرف
17.20	39	59	أستاذ جامعي
100	227	310	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

الفرع الثاني: الاطار العام لأداة الدراسة

في ظل التحفظ والتكتم الذي ميز وزارة المالية عن تقديم المعلومات اللازمة والضرورية المتعلقة بمشاريع إصلاح النظام الميزانياتي والنظام المحاسبي للدولة، ومن خلال المنهج المتبع في الدراسة تبين لنا أن الأداة الأكثر ملاءمة لتحقيق اهداف الدراسة هي الاستبيان، حيث تضمن هذا الأخير في طياته المحتويات الآتية:

1- الديباجة:

تضمنت ديباجة الاستبيان معلومات تفصيلية عن الجامعة، الباحث والمشرف، إضافة إلى المغزى المرجو من هذه الاستمارة البحثية.

2- أسئلة الاستبيان:

تضمنت استمارة الاستبيان 40 سؤال توزعت على قسمين:

2-1- الجزء الأول: تعلق بالمتغيرات الشخصية والخصائص الوظيفية لعينة الدراسة وقد تضمن 5 أسئلة.

2-2- الجزء الثاني: هو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وقد إحتوى هذا الجزء على ثلاث محاور حيث تكونت هذه المحاور من 35 سؤال وهي على النحو الآتي:

2-2-1- المحور الأول: تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي سيحسن من الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر، ويتكون من 11 عبارة.

2-2-2- المحور الثاني: واقع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من منظور واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي سيحسن من الأداء المحاسبي للقطاع العمومي، ويتكون من 13 عبارة.

2-2-3- المحور الثالث: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي لتحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي، ويتكون من 11 عبارة.

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل عبارة من عبارات الاستبيان وذلك لقياس مدى استجابة المبحوثين لعبارات الاستبيان حسب الجدول التالي:

جدول رقم (14): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

كما انه تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام لاعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي، والجدول التالي رقم (15) يوضح ذلك:

جدول رقم (15): مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي.

الأهمية النسبية لدرجات المقياس	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي		الوسط الحسابي	
		الى	من	الى	من
درجة كبيرة جدا	موافق بشدة	100%	84%	05.00	4.20
درجة كبيرة	موافق	83.8%	68%	4.19	3.40
درجة متوسطة	محايد	67.8%	52%	3.39	2.60
درجة صغيرة	غير موافق	51.8%	36%	2.59	1.80
درجة صغيرة جدا	غير موافق بشدة	35.8%	20%	1.79	1.00

وقد تم اعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى = 5 - 1 = 4 (أعلى قيمة - أدنى قيمة)

- عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة)

- $0.8=4/5$ (المدى / أكبر قيمة في المقياس)

- إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

الفرع الثالث: إختبار صدق وثبات أداة الدراسة

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، أو بمعنى آخر أن إختبار صدق أداة الدراسة هو أن تؤدي وتقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه فعلاً، من حيث وضوح فقراتها ومفرداتها بالإضافة إلى أن تكون مفهومة من قبل العينة المستهدفة، لتكون صالحة للتحليل الإحصائي.

وللتأكد من صدق الاستبانة قام الباحث باستخدام طريقتين:

1- صدق فقرات الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان وتوزيعه قمنا بعرضه على مجموعة من المحكمين من أكاديميين مختصين وخبراء محاسبين، وهذا من اجل صدق هذا الاستبيان، وقد تم فعلاً الاخذ بملاحظات وإقتراحات الواردة من الأساتذة المحكمين، وبعد الحذف والتعديل تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

2- الإتساق الداخلي للإستبيان:

يعني الإتساق الداخلي للإستبيان أن تكون كل فقرة من فقرات الإستبانة متسقة مع المجال الذي تنتمي إليه الفقرة، حيث تم توزيع الإستبانة على عينة إستطلاعية من مجتمع الدراسة، وذلك لحساب معامل الثبات للإستبانة.

وقد تم حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة من الفقرات الإستبانة عن طريق إستخدام معامل (ألفا كرونباخ)، مع العلم أن القيمة المقبولة لمعامل الثبات في البحوث الإستطلاعية التي أوصى بها كلا من

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

(كرونباخ و نونالي) هي 70% ، في حين يرى الباحثين Amir & Sonderpandian 2002 أن النسبة المقبولة لمعامل ألفا كرونباخ هي 60%.

3- ثبات الاستبيان:

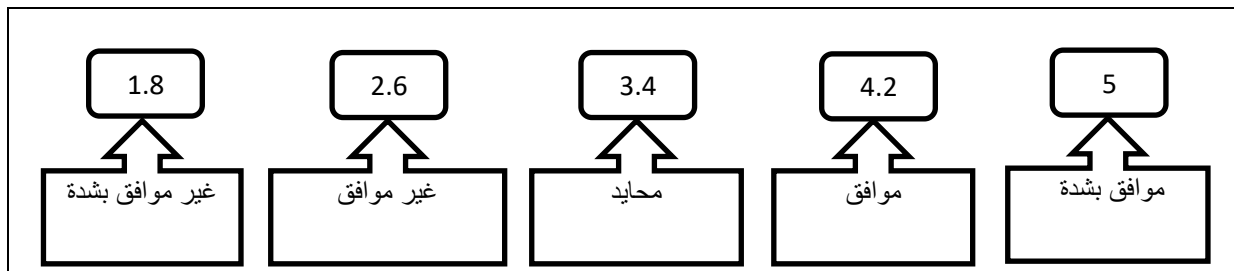
يقصد بثبات الاستبيان درجة قياس ما وضع هذا المؤشر لقياسه، ولقد اقترح كرونباخ Cronbach معادلة تعتمد على متوسط معاملات الارتباط بين ابعاد المقياس أطلق عليها معامل ألفا Coefficient Alpha لإختبار ثبات أو تجانس المقياس واتساقه الداخلي، حيث كلما كان هذا المعامل يساوي 0.6 أو أكثر يدل ذلك على ثبات والاتساق الداخلي للمقياس المستخدم.

الفرع الرابع: الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

من خلال هذا الفرع سوف نتعرف على مختلف الأدوات والبرامج الإحصائية التي إستخدمت لتحقيق اهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، ففي هذا الاطار قمنا باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss ، وذلك بتفريغ جميع البيانات فيه وترميز الإجابات وتحليلها احصائيا، وفيما يلي عرض الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، بما في ذلك مقياس لكارث الخماسي، ولتحديد طول خلايا مقياس لكارث الخماسي المستخدم في الاستبيان تم حساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس لكارث (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول على طول الخلية الصحيحة، أي $4/5=0.8$ ، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح 01 وذلك لتحديد الحد الأعلى للفئة 18-1+0.8، ويوضح الشكل الموالي طول الفئات كما يلي:

الشكل رقم(07): طول الفئة.



حيث يمكن حساب طول الفئة من خلال العلاقة التالية:

الطريقة الأولى لإيجاد طول الفئة:

هي طريقة أساسية وتحسب بها اذا توفرت الفئة مسبقا وهي:

$$\text{طول الفئة} = \text{الحد الأعلى للفئة} - \text{الحد الأدنى للفئة}$$

الطريقة الثانية لإيجاد طول الفئة:

تسمى هذه الطريقة بطريقة سترجس (Sturages) ، حيث تعتمد على قاعدة تجريبية لتحديد طول الفئة، وتعتمد على مجال الدراسة وحجم المجتمع او حجم العينة.
القاعدة تنص على مايلي:

$$K = \frac{X_{\max} - X_{\min}}{1 + 3.32 \log n}$$

$$K = \frac{X_{\max} - X_{\min}}{1 + 3.32 \ln(n)}$$

الفرع الخامس: المعالجة الإحصائية.

من اجل تحقيق اهداف الدراسة تم اسخدام والاستعانة بمجموعة من الأساليب والتقنيات الإحصائية من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار:

Statistical Package Social Sciences (SPSS) Version 25 بالإضافة إلى ما يلي:

- معامل الثبات ألفا كرونباخ، لقياس درجة ثبات مقاييس الاتجاه المتواجدة في الاستبيان.
- المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد العينة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، أي الكشف عن اتجاه أفراد العينة إتجاه أسئلة الدراسة.

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

- الانحراف المعياري: يوضح التشتت في استجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وإنخفض تشتتها بين المقاييس.

- مختلف الاختبارات المعلمية واللامعلمية: الكشف عن العلاقة بين المتغيرات واختبار دلالة الفروق.

- التكرارات والنسب المئوية في عرض توصيف عينة المستجوبين في الدراسة.

- الإحصاءات الوصفية لكل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

- إختبار الفروق متوسط عن قيمة المعلومة وهو ما يطلق عليه اختبار (T) لقيمة واحدة

.(One Sample T-test)

المطلب الثالث: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

لتحديد خصائص عينة الدراسة المدروسة من الفئة المستهدفة، تناولنا وصفا لها وفق المتغيرات الديمغرافية من خلال عرض توزيع أفراد العينة المتعلقة بالمتغيرات الشخصية.

الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بالخصائص الشخصية

ضمن هذا الجدول سيتم عرض توزيع أفراد العينة المتعلق بالمتغيرات الشخصية

جدول (16) توزيع افراد العينة المتعلقة بالمتغيرات الشخصية

المتغيرات الشخصية	الخيارات	التكرارات	النسبة %
الجنس	ذكر	112	49.3
	انثى	115	50.7
	المجموع	227	100
السن	اقل من 30 سنة	52	22.9
	من 31 الى 39 سنة	68	30.0

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

17.1	39	من 40 الى 49 سنة	
30.0	68	أكثر من 50 سنة	
100	227	المجموع	
13.2	30	ليسانس	المؤهل التعليمي
44.5	101	ماستر	
42.3	96	دكتوراه	
100	224	المجموع	
17.2	39	اقل من 5 سنوات	الخبرة المكتسبة
32.2	73	من 5 الى 10 سنوات	
30.8	70	من 10 إلى 15 سنوات	
19.8	45	أكثر من 15 سنة	
100	227	المجموع	
17.2	39	أستاذ جامعي	الوظيفة الحالية
32.2	73	أمر بالصرف	
30.8	70	محافظ حسابات	
19.8	45	خبير محاسبي	
100	227	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث

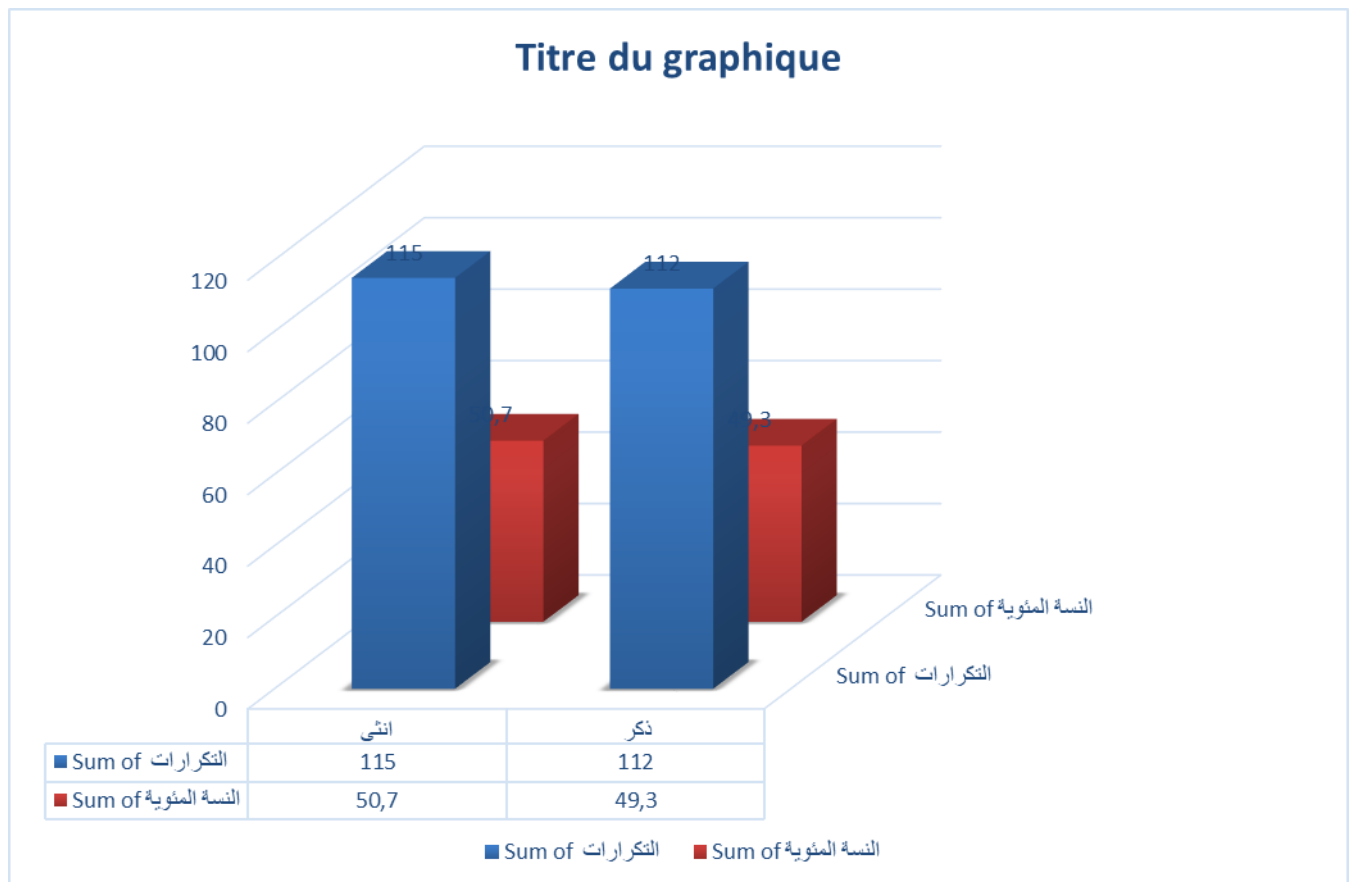
الفرع الثاني: توزيع متغير الجنس لدى العينة

الجدول رقم (17) توزيع متغير الجنس لدى العينة

النسبة %	التكرارات	الخيارات	المتغيرات الشخصية
49.3	112	ذكر	الجنس
50.7	115	انثى	
100	227	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث.

شكل (08) توزيع متغير الجنس لدى العينة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج SPSS25

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصبة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

تتكون عينة الدراسة من (227) فرداً منهم (112) ذكر و (115) أنثى حيث يوضح الشكل أعلاه والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، أن نسبة الإناث مرتفعة مقارنة بنسبة الذكور وهذا ما تفسره نسبة الإناث التي بلغت 50.7%، في حين قدرت نسبة الذكور 49.3%.

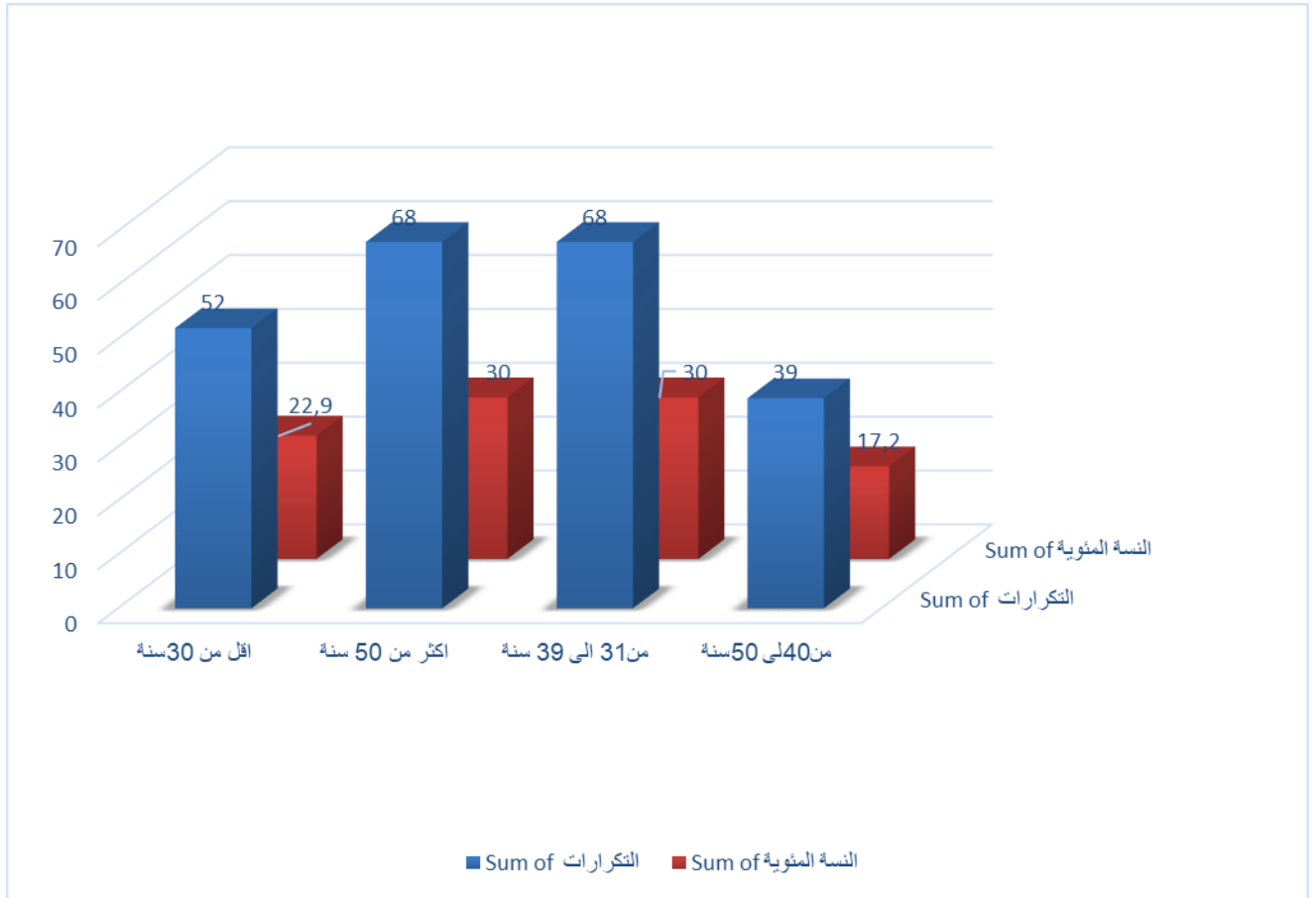
الفرع الثالث: توزيع متغير السن لدى العينة.

الجدول رقم (18) توزيع متغير السن لدى العينة

المتغيرات الشخصية	الخيارات	التكرارات	النسبة %
السن	أقل من 30 سنة	52	22.9
	من 31 إلى 39 سنة	68	30.0
	من 40 إلى 49 سنة	39	17.1
	أكثر من 50 سنة	68	30.0
	المجموع	227	100

شكل (09) توزيع متغير السن لدى العينة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج SPSS25

من خلال الجدول رقم (18) والخاص بأفراد توزيع عينة الدراسة حسب متغير السنة، نلاحظ أن هناك تباين في أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 30 سنة إلى 40 سنة وكذا الفئة الأكثر من 50 سنة، وذلك بنسبة مئوية متساوية و التي تمثلت في 30 %، تليهما الفئة العمرية من 20 سنة إلى 30 سنة بنسبة مئوية قدرت ب 22,9 %، ثم تأتي في الأخير الفئة العمرية من 40 سنة إلى 50 سنة بنسبة مئوية قدرت ب 17,1 %.

وعليه من خلال القراءة الأولية للجدول، يتضح أن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة تميل إلى الأعمار المتقدمة نسبياً في السن، أي التي تتمتع بخبرة معتبرة، وهذا ما سوف ينعكس إيجابياً على نتائج الدراسة.

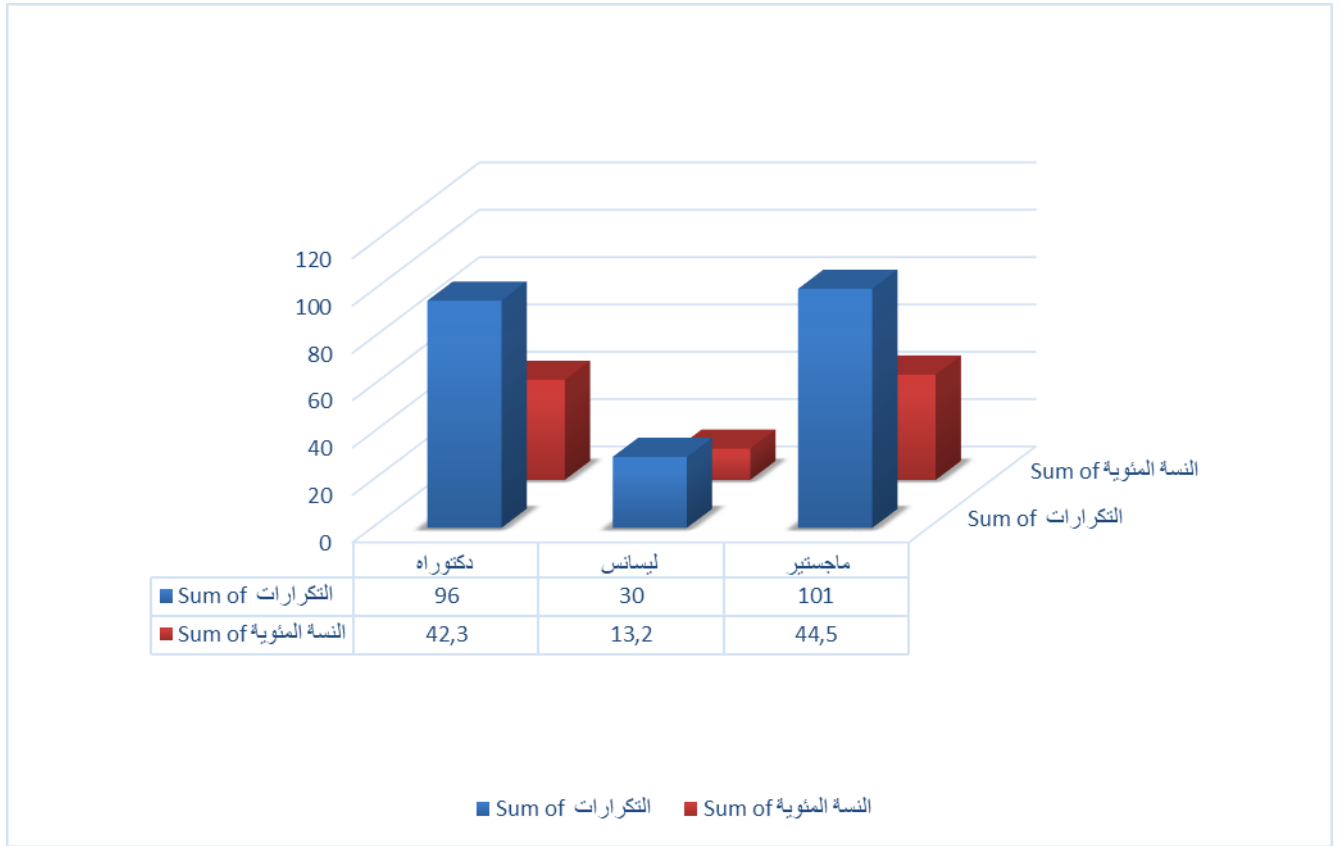
الفرع الرابع: توزيع متغير المؤهل العلمي لدى العينة

جدول رقم (19) توزيع متغير المؤهل العلمي لدى العينة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

المتغيرات الشخصية	الخيارات	التكرارات	النسبة %
المؤهل التعليمي	ليسانس	30	13.2
	ماستر	101	44.5
	دكتوراه	96	42.3
	المجموع	224	100

شكل (10) توزيع متغير المؤهل التعليمي لدى العينة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (19) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ماستر و دكتوراه بنسب متقاربة جدا والتي تمثلت في نسبة 42,3% و 44,5% على التوالي وهي نسب تبدو معتبرة منذ الوهلة الأولى، وهذا ما يترجم أن أغلبية أفراد هذه العينات من فئتي المحاسبين والأساتذة الجامعيين، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة ليسانس 13,2% .

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

من خلال ما ذكر سابقا يتبين أن عامل الخبرة والتجربة في الميدان طغت على أفراد العينة الذين يتمتعون بمستوى عال من الإدراك والفهم، وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

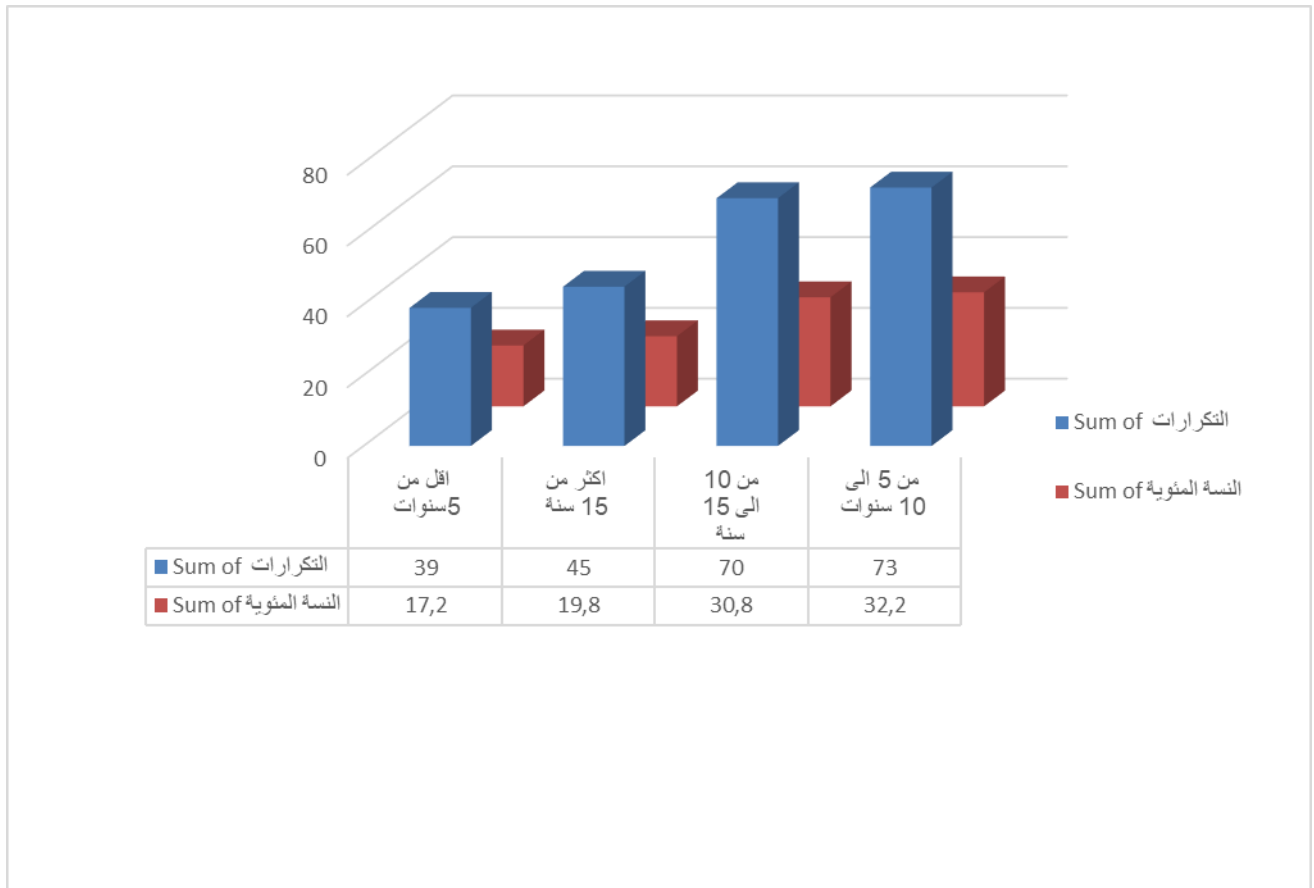
الفرع الخامس: توزيع متغير الخبرة مكتسبة لدى العينة

الجدول رقم (20) توزيع متغير الخبرة مكتسبة لدى العينة

المتغيرات الشخصية	الخيارات	التكرارات	النسبة %
الخبرة المكتسبة	اقل من 5 سنوات	39	17.2
	من 5 الى 10 سنوات	73	32.2
	من 10 إلى 15 سنوات	70	30.8
	أكثر من 15 سنة	45	19.8
المجموع		227	100

شكل (11) توزيع متغير الخبرة المكتسبة لدى العينة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج SPSS25

يمثل الجدول رقم (20) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتراوح بين 5 و 10 سنوات بنسبة مئوية قدرت بـ 32,2%. وهي نسبة مهمة جداً، إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، تليها نسبة أفراد العينة الذين تزيد خبرتهم عن 10 إلى 15 سنة، حيث قدرت بـ 30,8%. وهي تبدو معتبرة نسبياً، وهذا ما يدل على أن عامل الخبرة والواقعية كان له تأثير في هذا المتغير، ثم يليها الأفراد الذين خبرتهم تزيد عن 15 سنة بنسبة مئوية قدرت بـ 19,8%. وفي الأخير نجد أفراد العينة الذين لا تزيد خبرتهم عن 5 سنوات حيث قدرت نسبتهم بـ 17,2%.

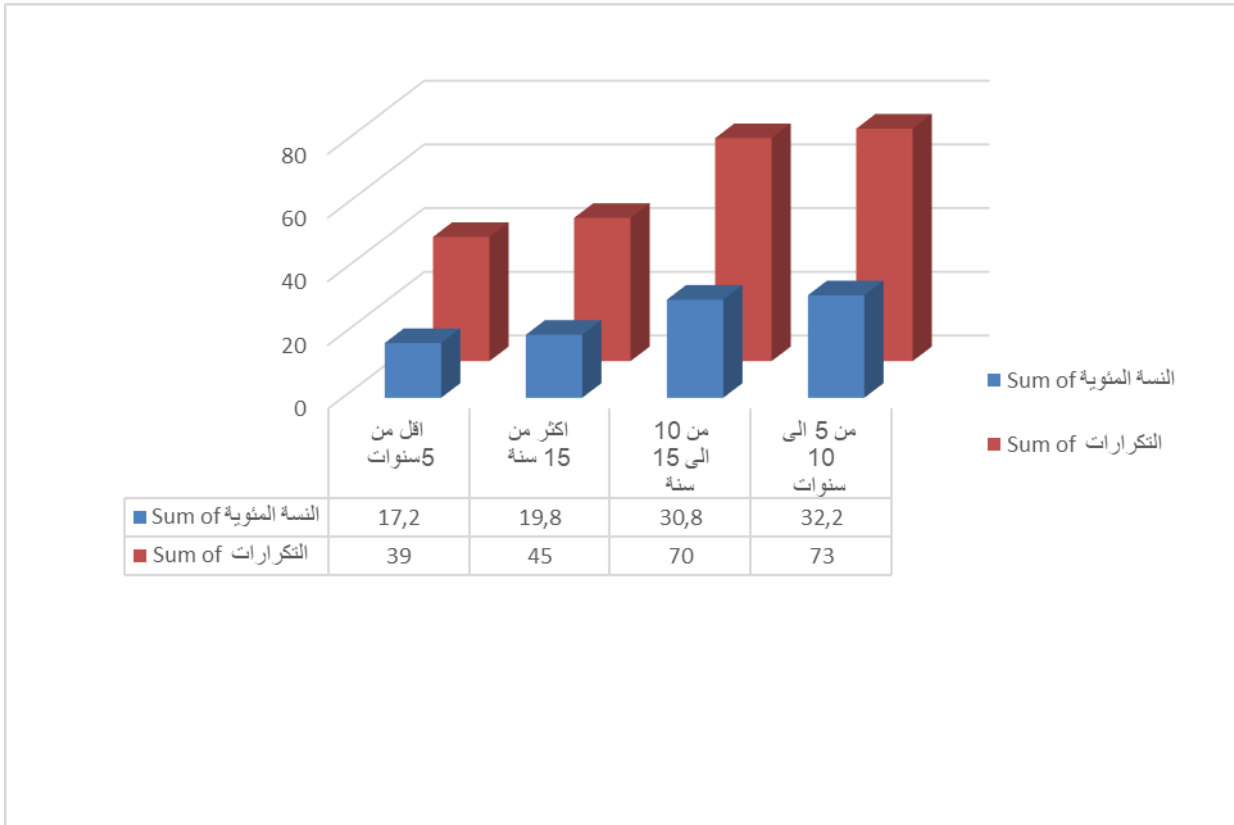
الفرع السادس: توزيع متغير الوظيفة الحالية لدى العينة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنه وضبط مقاييس محاسبة الدولة

الجدول رقم (21) توزيع متغير الوظيفة الحالية لدى العينة

المتغيرات الشخصية	الخيارات	التكرارات	النسبة %
الوظيفة الحالية	أستاذ جامعي	39	17.2
	آمر بالصرف	73	32.2
	محافظ حسابات	70	30.8
	خبير محاسبي	45	19.8
	المجموع	227	100

الشكل (12) توزيع متغير الوظيفة الحالية لدى العينة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج SPSS25

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

من خلال الجدول (21) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة، يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة يمثلون الأمرين بالصرف أي الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للدولة بنسبة بلغت 32,2 % ، تليها أفراد عينة محافظي الحسابات بنسبة تقدر ب 30,8% وهي نسبة جيدة لهذه الفئة بالنظر للإصلاحات التي قاموا بها في مجال المحاسبة المالية سابقا، وهذا يعني أن خبرتهم سيكون لها دور كبير في نهاية الأمر، في حين تليها نسبة أفراد خبير محاسبي ب 19,8 % وهي في حقيقة الأمر تعتبر نسبة نوعا ما ضعيفة مثلها مثل أفراد عينة الأساتذة الجامعيين الذين لم تزد نسبتهم عن 17,2 %.

من خلال التحليل الأولي للجدول، يتضح أن التركيز في هذه الدراسة كان أكثر نحو الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة من جهة وفئة أفراد عينة محافظي الحسابات لما لهم من خبرة في مجال إصلاح المحاسبة المالية التي قاموا بها من قبل.

الفرع السابع: تأثير الخصائص الديمغرافية لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة

من خلال هذا الفرع سنتناول مدى تأثير الخصائص الديمغرافية لإجابات المبحوثين على محور الدراسة من خلال تحليل التباين الأحادي (ANOVA) يستخدم هذا الاختبار للتأكد من صحة المعلومات المتوفرة من المجتمع بعد وجود تغيرات جديدة في المجتمع وقد تكون أثرت على المتوسط الحسابي المعروف حاليا لأحد الباحثين فيرغب بالتأكد من وقوع التغيير أو عدم وقوعه باختبار قيمة هذا المجال حول مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي أو المتوسط، يهتم اختبار F وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات المستجوبين.

ويقصد بتحليل التباين : One-way ANOVA العمليات الرياضية الخاصة بتقسيم مجموع المربعات الكلي لمجموعة من البيانات إلى مصادره المختلفة وتلخيص نتائج التحليل في جدول يعرف بجدول تحليل التباين ANOVA Table. إن الهدف من إجراء هذا التحليل هو اختبار فرضية تساوي متوسطات مجموعة من العينات وتعرف بالمعالجات أو المعاملات دفعة واحدة.

ولاختبار مساواة متوسطات المجموعات يتم تقسيم التباين الكلي للمتغير التابع إلى مركبتين الأولى معروفة المصدر وتسمى بين المعاملات (Between Group) ومصدرها الفروقات بين متوسطات المجموعات

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

فإذا كان هذا الجزء كبيراً فإن متوسطات المجموعات غير متساوية، والثانية داخل المجموعات Within Group) وهي الجزء غير معروف المصدر والذي يسمى في بعض الأحيان الباقي أو الخطأ.

نرفض الفرضية التي تقول أن متوسطات المجموعات متساوية في حالة إذا كانت نسبة التباين داخل المجموعات كبيراً، وهذه النسبة تسمى قيمة F ، فإذا كانت قيمة F كبيرة نسبياً فإن متوسطات المتغير التابع للمجموعات غير متساوية، ويمكن القول أن قيمة F كبيرة نسبياً إذا كانت المساحة فوقها (مستوى دلالتها Sig أقل من المستوى المقبول لدينا « والتي غالباً تساوي 0.05 فإذا كانت قيمة Sig أقل من a فإن متوسطات المجموعات غير متساوية، وإذا كانت قيمة Sig أكبر من $a=0.05$ فإن متوسطات المجموعات متساوية.

جدول رقم (22): نتائج تحليل التباين الأحادي لأثر متغير الجنس لدى العينة

ANOVA					
المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	.124	1	.124	.841	.360
داخل المجموعات	33.270	225	.148		
المجموع	33.394	226			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

توجد فروق ذات دلالة احصائية تعزى لمتغير الجنس تفسر العلاقة بين ما تم تضمينه من متغيرات مستقلة مفسرة لمستويات تحسين الأداء المحاسبي (sig اقل من 0.05).

جدول (23) تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل التعليمي لدى العينة

ANOVA					
-------	--	--	--	--	--

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	5.765	3	1.922	15.509	.000
داخل المجموعات	27.629	223	.124		
المجموع	33.394	226			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تعزى لمتغير المؤهل التعليمي تفسر العلاقة بين ما تم تضمينه من متغيرات مستقلة مفسرة لمستويات تحسين الأداء المحاسبي (sig أكبر من 0.05)

جدول رقم(24): تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المكتسبة لدى العينة

ANOVA					
المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	.781	2	.390	2.681	0.71
داخل المجموعات	32.613	224	.146		
المجموع	33.394	226			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

توجد فروق ذات دلالة احصائية تعزى لمتغير الخبرة المكتسبة تفسر العلاقة بين ما تم تضمينه من متغيرات مستقلة مفسرة لمستويات تحسين الأداء المحاسبي (sig اقل من 0.05)

جدول رقم(25) تحليل التباين الأحادي لمتغير الوظيفة لدى العينة

ANOVA					
-------	--	--	--	--	--

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	10.852	3	3.617	35.785	.000
داخل المجموعات	22.542	223	.101		
المجموع	33.394	226			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

توجد فروق ذات دلالة احصائية تعزى لمتغير الوظيفة تفسر العلاقة بين ما تم تضمينه من متغيرات مستقلة مفسرة لمستويات تحسين الأداء المحاسبي (sig اقل من 0.05)

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

في هذا المبحث سنتطرق إلى تحليل نتائج الاستبيان من خلال إستعراض الأدوات المستخدمة في اثبات صدق والاتساق الداخلي والثبات لمحاوور الاستبانة.

المطلب الأول: تحليل مستويات صدق وثبات الاستبانة

تعتمد صحة التحليل على مستويات ثبات الاستبانة من حيث كونها أداة قياسية

الفرع الأول: صدق وثبات الاستبانة

يعرف ثبات الاستبانة بأن تكون النتائج التي تعطيها الاستبانة متقاربة إذا تكرر تطبيقها على مجتمع الدراسة، وتسعى هذه الطريقة الى قياس معامل الثبات الداخلي بين إجابات افراد العينة بهدف التحقق من مقدار التجانس لكل متغير في أداة القياس كأحد مؤشرات الثبات، حيث يبين الجدول رقم (26) معامل الثبات لمتغيرات الدراسة.

جدول رقم (26) :ثبات الاستبانة(معامل ألفا كرونباخ)

Reliability Statistics	
عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرونباخ

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

35	.843
----	------

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

بلغ معامل ثبات الاستبانة 84.3% وهي قيمة عالية يمكن من خلالها التأكيد على صدق الأداء القياسي التي اعتمدها لتحليل العلاقة المفترضة بين متغيرات الدراسة، وبعبارة أخرى يمكن القول أننا تحصلنا على ألفا كرونباخ بقيمة 0.843 وهي أكبر من 0.6 ، مما يدل على ثبات الاستبانة بمعنى لو أعيد توزيع نفس عدد الاستبانات على نفس العينة أو عينة مماثلة لها فسوف نحصل على نفس التطابق المقدرة ب 84.3% وعليه يمكن القول أن الاستبانة تمتاز بالثبات.

الفرع الثاني: تحليل فقرات المحور الأول.

جدول رقم (27): تحليل فقرات المحور الأول.

الرقم	فقرات المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة المعنوية	الاتجاه العام
1	تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق شفافية المالية العمومية والإفصاح	4.2952	.55345	11	.000	موجب
2	تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبادئ التقييم ومراقبة الأداء في المؤسسات العمومية	4.3656	.55912	3	.000	موجب
3	اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى التسيير	4.3700	.54414	2	.000	موجب
4	الإنتقال نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من شفافية المعاملات وسهولة إستخدامها	4.3833	.60841	1	.000	موجب

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

5	التوجه نحو اعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق أهداف الموازنة العامة للدولة	4.3128	.62681	9	.000	موجب
6	تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبدأ وضع أسس قانونية تعتمد عليها المؤسسات العمومية.	4.2687	.64013	10	.000	موجب
7	إعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب بيئة إقتصادية ومالية ملائمة	4.3568	.65883	4	.000	موجب
8	إعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من قابلية مقارنة المعلومات للدولة الجزائرية مع دول أخرى.	4.3274	.66590	7	.000	موجب
9	تبني معايير المحاسبة الدولية يحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية.	4.3392	.66811	6	.000	موجب
10	الإنتقال نحو تبني اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تعزيز وترشيد الإنفاق العمومي من خلال تخصيص أفضل للموارد.	4.3260	.65809	8	.001	موجب
11	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى ترسيخ مبادئ الحوكمة في إدارة وتسيير المرافق العمومية.	4.3436	.66252	5	.000	موجب
	المتوسط الكلي للبعد	4.3352	.32600		.000	موجب

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتضح من خلال الجدول رقم (27) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي) ، أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4,2952_ 4,3833) كان أعلاه للفقرة "الإنتقال نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من شفافية المعاملات وسهولة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

استخدامها، حيث يستدل من ذلك أن عينة الدراسة تراهن على الانتقال والتوجه نحو اعتماد هذه المعايير"، حيث جاءت فقرات المحور الأول مرتبة تنازليا حسب المتوسط الحسابي على النحو الآتي:

- 1_ في الفقرة رقم 04 بلغ المتوسط الحسابي 4,3833 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن الانتقال نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي يعزز من شفافية المعاملات وسهولة استخدامها.
- 2_ في الفقرة رقم 03 بلغ المتوسط الحسابي 4,3700 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 أقل من 0,05 مما يدل على أن اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى التسيير.
- 3_ في الفقرة رقم 02 بلغ المتوسط الحسابي 4,3556 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ستؤدي إلى تكريس مبادئ التقييم ومراقبة الأداء في المؤسسات العمومية.
- 4_ في الفقرة رقم 07 بلغ المتوسط الحسابي 4,3568 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب بيئة إقتصادية ومالية ملائمة.
- 5_ في الفقرة رقم 11 بلغ المتوسط الحسابي 4,3436 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05، مما يدل على أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي يؤدي إلى ترسيخ مبادئ الحوكمة في إدارة وتسيير المرافق العمومية.
- 6_ في الفقرة رقم 09 بلغ المتوسط الحسابي 4,3392 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية سيقبل من حدة الفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية .
- 7_ في الفقرة رقم 08 بلغ المتوسط الحسابي 4,3274 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن اعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي سيعزز من قابلية مقارنة المعلومات للدولة الجزائرية مع الدول الأخرى.

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

8_ في الفقرة رقم 10 بلغ المتوسط الحسابي 4,3260 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن الانتقال نحو تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تعزيز وترشيد الإنفاق العمومي، من خلال تخصيص أفضل الموارد.

9_ الفقرة رقم 05 بلغ المتوسط 4,3128 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05، مما يدل على أن التوجه نحو إعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق أهداف الموازنة العامة للدولة.

10_ في الفقرة رقم 06 بلغ المتوسط الحسابي 4,2687 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبدأ وضع أسس قانونية تعتمد عليها المؤسسات العمومية.

11_ في الفقرة رقم 01 بلغ المتوسط الحسابي 4,2952 وهو بدرجة مرتفعة كذلك ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن إعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستحقاق، يؤدي إلى تحقيق شفافية المالية العمومية والإفصاح.

الفرع الثالث: تحليل فقرات المحور الثاني.

جدول رقم (28): تحليل فقرات المحور الثاني.

الرقم	فقرات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة المعنوية	الاتجاه
1	نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لايعطي تقييما حقيقيا لآداء ميزانية الدولة ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.	4.2599	78047	11	.000	موجب
2	نظام المحاسبة العمومية يحتوي على مدونة	4.3040	.77009	07	.000	موجب

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

					حسابات غير مرنة ومجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة ، مما يصعب من تحقيق رقابة فعالة	
موجب	.000		.73899	4.3789	تركز المحاسبة العمومية حاليا على الجانب القانوني وتهمل كفاءة وفعالية الأداء	3
موجب	.000	02	.75527	4.3700	إعداد موازنة الدولة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي ، يرتكز على الأساس النقدي . فقط ، مما لا يكفي لتقييم على الأداء	4
موجب	.000	09	.81337	4.2775	مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تكفي لعملية إتخاذ القرارات ، لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية	5
موجب	.000	08	.78402	4.2876	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يتسم بمستوى الإفصاح ، مما يعطي صورة مظلمة عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة	6
موجب	.000	05	.73108	4.3128	ممارسات المحاسبة العمومية وفق القوانين الحالية غير ملائمة للتطورات الإقتصادية الحالية	7

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

موجب	.000	10	.78182	4.2643	نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للوحدات العمومية ، نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي .	8
موجب	.000	06	.74196	4.3084	لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة ، من خلال نظام المحاسبة العمومية الحالي .	9
موجب	.001	03	.73231	4.3436	نظام المحاسبة العمومية يعاني من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال .	10
موجب	.000	11	.79173	4.2599	نظام المحاسبة العمومية لا يوفر كل المعلومات الملائمة ، التي تسمح بتحديد أوجه الفساد المالي والإداري .	11
موجب	.000	04	.74138	4.3304	المحاسبة المعتمدة حاليا في الجزائر هي محاسبة نقدية بحتة .	12
موجب	.002	13	.93669	4.1586	نظام المحاسبة العمومية الحالي ينظر لنفقات الميزانية كوسائل تمويلية دون ربطها بالأهداف .	13
موجب	.000		.60588	4.2967	المتوسط الكلي للبعد	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يظهر من خلال الجدول رقم (28) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4,1586 _ 4,3789) كان أعلاه للفقرة "تركز المحاسبة العمومية في الوقت الحالي على الجانب القانوني وتهمل كفاءة وفعالية الأداء" وهو بدرجة مرتفعة، حيث يستدل من ذلك أن فعلا المحاسبة العمومية تركز في الوقت الحالي على الجانب القانوني وتهمل الجانب الثاني المتمثل في كفاءة وفعالية الأداء. من خلال هذا يمكن توضيح آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني مرتبة تنازليا، حسب المتوسط الحسابي لكل فقرة كما يلي:

1_ في الفقرة رقم 03 بلغ المتوسط الحسابي 4,3789 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن فعلا تركز المحاسبة العمومية حاليا على الجانب القانوني وتهمل كفاءة وفعالية الأداء.

2_ في الفقرة رقم 04 بلغ المتوسط الحسابي 4,3700 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن إعداد موازنة الدولة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي، يركز على الأساس النقدي فقط، مما لا يكفي لتقييم الأداء.

3_ الفقرة رقم 03 بلغ المتوسط الحسابي 4,3436 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية يعاني من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال.

4_ الفقرة رقم 12 بلغ المتوسط الحسابي 4,3304 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى دلالة 0,000 وهو أقل من 0,05 مما يدل على أن المحاسبة المعتمدة حاليا في الجزائر هي محاسبة نقدية بحثة.

5_ الفقرة رقم 07 بلغ المتوسط الحسابي 4,3128 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن ممارسات المحاسبة العمومية وفق القوانين السارية غير ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية.

6_ الفقرة رقم 09 بلغ المتوسط الحسابي 4,3084 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أنه لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية، ولا حتى تقييم البرامج المنجزة من خلال نظام المحاسبة العمومية الحالي.

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

7_ الفقرة رقم 02 بلغ المتوسط الحسابي 4,3040 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهو أقل من 0,05 مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة، ومجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب تحقيق رقابة فعالة.

8_ الفقرة رقم 06 بلغ المتوسط الحسابي 4,2876 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية، لا يتسم بمستوى الإفصاح مما يعطي صورة مظلمة عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة.

9_ الفقرة رقم 05 بلغ المتوسط الحسابي 4,2775 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تكفي لعملية إتخاذ القرارات، لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية.

10_ الفقرة رقم 08 بلغ المتوسط الحسابي 4,2645 وهو بدرجة مرتفعة، مستوى الدلالة 0,000 وهو أقل من 0,05 مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية لا يضمن السير الفعال للوحدات العمومية، نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي.

11_ في الفقرة رقم 01 و 11 بلغ المتوسط الحسابي 4,2599 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05، مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يعطي تقييماً حقيقياً لأداء ميزانية الدولة ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي، وأنه في نفس هذا النظام لا يوفر كل المعلومات الملائمة التي تسمح بتحديد أوجه الفساد المالي والإداري.

12_ الفقرة رقم 13 بلغ المتوسط الحسابي 4,1586 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن نظام المحاسبة العمومية الحالي ينظر لنفقات الميزانية كوسائل تمويلية دون ربطها بالأهداف.

الفرع الرابع: تحليل فقرات المحور الثالث.

جدول رقم (29): تحليل فقرات المحور الثالث

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

الرقم	فقرات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة المعنوية	الاتجاه العام
1	عصرنة وتحديث التسيير العمومي ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير محاسبة الدولية للقطاع العام	4.3392	.55207		.000	موجب
2	يعتبر التأهيل العلمي والعملي أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	4.3965	.56567		.000	موجب
3	من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، دراسة النظام المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد أوجه القصور فيه	4.4053	.56722		.000	موجب
4	تطبيق وإعتماد ميزانية البرامج والآداء من خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.	4.3789	.58529		.000	موجب
5	ضرورة وجود دعم وإرادة سياسية من طرف الدولة.	4.4229	.62188		.000	موجب
6	أخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين	4.3392	.70045		.000	موجب

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

					الإعتبار عند تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	
7	رفع مستوى كفاءة أداء الهيئات العمومية ودعمها بالإطارات البشرية المؤهلة والموارد المالية الكافية.	4.3789	.70841	.000	موجب	
8	يجب تحيين أداء نظم المعلومات.	4.3392	.71297	.000	موجب	
9	الإستفادة من تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق هذه المعايير.	4.1894	.87455	.000	موجب	
10	القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية ، من شأنه إعطاء دفع قوي لإعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	4.47137	.777345	.001	موجب	
11	التحول إلى أساس الإستحقاق القائم على منطق النتائج بدلا من الأساس النقدي القائم على منطق الوسائل.	3.8590	.89118	.000	موجب	
	المتوسط الكلي للبعد.	4.3200	32600.	.000	موجب	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتضح من خلال الجدول رقم (29) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3,8590 _ 4,47137)، كان أعلاه لفقرة "القانون العضوي رقم 15_18 المتعلق بقوانين المالية من شأنه إعطاء دفع قوي لاعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

العمومي"، كما يظهر من خلال الجدول أن فقرات المحور الثالث مرتبة تنازليا حسب المتوسط الحسابي لكل فقرة على النحو الآتي:

- 1_ الفقرة رقم 10 بلغ المتوسط الحسابي 4,47137 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن القانون العضوي رقم 18_15 المتعلق بقوانين المالية من شأنه إعطاء دفع قوي لاعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.
- 2_ الفقرة رقم 05 بلغ المتوسط الحسابي 4,4229 هو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على ضرورة وجود دعم وإرادة سياسية من طرف الدولة.
- 3_ الفقرة رقم 03 بلغ المتوسط الحسابي 4,4053 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي هي دراسة النظام المحاسبي المطبق، وتشخيص واقعه وتحديد أوجه القصور فيه.
- 4_ الفقرة رقم 02 بلغ المتوسط الحسابي 4,3965 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن التأهيل العلمي والعملي أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.
- 5_ الفقرة رقم 04 و07 بلغ المتوسط الحسابي 4,3789 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن تطبيق واعتماد ميزانية البرامج والأداء، من خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية وأن رفع مستوى كفاءة أداء الهيئات العمومية، ودعمها بالإطارات البشرية المؤهلة والموارد المالية الكافية.
- 6_ الفقرة رقم 01 و06 و08 بلغ المتوسط الحسابي 4,3392 وهو بدرجة مرتفعة ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من مستوى 0,05 مما يدل على أن عصرنة وتحديث تسيير العمومي ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وأن أخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين الاعتبار عند تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، كما أنه أصبح من الضرورة تحسين أداء نظم المعلومات.

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

7_ الفقرة 09 بلغ المتوسط الحسابي 4,1894 وهو بدرجة مرتفعة، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من مستوى 0,05 مما يدل على أنه من الضرورة الإستفادة من تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق هذه المعايير.

8_ الفقرة رقم 11 بلغ المتوسط الحسابي 3,00590 وهو مرتفع نوعاً ما، ومستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أنه يستلزم التحول إلى أساس الإستحقاق القائم على منطق النتائج بدلاً من الأساس النقدي القائم على منطق الوسائل.

الفرع الخامس: الترتيب الكلي لفقرات الدراسة

الجدول رقم (30): تحليل الأهمية النسبية لفقرات المحور الاول

الرقم	فقرات المحور الاول	المتوسط الحسابي	الرتبة	الأهمية النسبية
1	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق شفافية المالية العمومية والإفصاح	4.2952	11	متوسطة
2	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبادئ التقييم ومراقبة الأداء في المؤسسات العمومية	4.3656	3	مرتفعة
3	اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى التسيير	4.3700	2	مرتفعة
4	الإنتقال نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من شفافية المعاملات وسهولة إستخدامها	4.3833	1	مرتفعة
5	التوجه نحو اعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	4.3128	9	متوسطة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

			ضروري لتحقيق أهداف الموازنة العامة للدولة	
متوسطة	10	4.2687	تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبدأ وضع أسس قانونية تعتمد عليها المؤسسات العمومية.	6
مرتفعة	4	4.3568	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب بيئة إقتصادية ومالية ملائمة	7
متوسطة	7	4.3274	إعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من قابلية مقارنة المعلومات للدولة الجزائرية مع دول أخرى.	8
متوسطة	6	4.3392	إعتماد معايير المحاسبة الدولية يحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية.	9
متوسطة	8	4.3260	الإنتقال نحو تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تعزيز وترشيد الإنفاق العمومي من خلال تخصيص أفضل للموارد.	10
مرتفعة	5	4.3436	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى ترسيخ مبادئ الحوكمة في إدارة وتسيير المرافق العمومية.	11
مرتفعة		4.3352	المتوسط الكلي للبعد	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss,25

من خلال الجدول رقم (30) تبين ان الأهمية النسبية للمتوسط الكلي لفقرات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي مرتفعة، حيث بلغ المتوسط العام 4.3352 وقد جاءت الفقرة " الإنتقال نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من شفافية المعاملات وسهولة إستخدامها" بمتوسط حسابي 4.3833

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة " تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبدأ

وضع أسس قانونية تعتمد عليها المؤسسات العمومية" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 4.2687

وبأهمية نسبية متوسطة.

الجدول رقم (31): تحليل الأهمية النسبية لفقرات المحور الثاني

الرقم	فقرات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الترتيب	الأهمية النسبية
1	نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يعطي تقييما حقيقيا لأداء ميزانية الدولة ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي.	4.2599	11	متوسطة
2	نظام المحاسبة العمومية يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة ومجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة ، مما يصعب . من تحقيق رقابة فعالة	4.3040	07	متوسطة
3	تركز المحاسبة العمومية حاليا على الجانب القانوني وتهمل كفاءة وفعالية الأداء	4.3789	01	مرتفعة
4	إعداد موازنة الدولة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي ، يرتكز على الأساس النقدي . فقط ، مما لا يكفي لتقييم على الأداء	4.3700	02	مرتفعة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

متوسطة	09	4.2775	مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تكفي لعملية إتخاذ القرارات ، لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية .	5
متوسطة	08	4.2876	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يتسم بمستوى الإفصاح ، مما يعطي صورة مظلمة عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة .	6
مرتفعة	05	4.3128	ممارسات المحاسبة العمومية وفق القوانين الحالية غير ملائمة للتطورات الإقتصادية الحالية .	7
متوسطة	10	4.2643	نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للوحدات العمومية ، نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي .	8
متوسطة	06	4.3084	لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة ، من خلال نظام المحاسبة العمومية الحالي .	9
مرتفعة	03	4.3436	نظام المحاسبة العمومية يعاني من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال .	10

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

متوسطة	11	4.2599	نظام المحاسبة العمومية لا يوفر كل المعلومات الملائمة ، الت يتسمح بتحديد أوجه الفساد . المالي والإداري	11
مرتفعة	04	4.3304	المحاسبة المعتمدة حاليا في الجزائر هي . محاسبة نقدية بحتة	12
متوسطة	13	4.1586	نظام المحاسبة العمومية الحالي ينظر لنفقات الميزانية كوسائل تمويلية دون ربطها بالأهداف.	13
مرتفعة		4.2967	المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبني معايير المحاسبة الدولية	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

من خلال الجدول رقم (31) تبين ان الأهمية النسبية للمتوسط الكلي واقع اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي مرتفعة، حيث بلغ المتوسط العام 4.2967 وقد جاءت الفقرة " تركز المحاسبة العمومية حاليا على الجانب القانوني وتهمل كفاءة وفعالية الأداء " بمتوسط حسابي 4.3789 وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة " نظام المحاسبة العمومية الحالي ينظر لنفقات الميزانية كوسائل تمويلية دون ربطها بالأهداف " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 4.1586 وبأهمية نسبية متوسطة.

الجدول رقم (32): تحليل الأهمية النسبية لفقرات المحور الثالث.

الرقم	فقرات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الترتيب	الأهمية النسبية
-------	---------------------	-----------------	---------	-----------------

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

متوسطة	6	4.3392	عصرنة وتحديث التسيير العمومي ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير محاسبة الدولية للقطاع العام	1
مرتفعة	4	4.3965	يعتبر التأهيل العلمي والعملية أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	2
مرتفعة	3	4.4053	من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، دراسة النظام المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد أوجه القصور فيه	3
مرتفعة	5	4.3789	تطبيق وإعتماد ميزانية البرامج والآداء من خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.	4
مرتفعة	2	4.4229	ضرورة وجود دعم وإرادة سياسية من طرف الدولة.	5
متوسطة	6	4.3392	أخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين الإعتبار عند تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	6
مرتفعة	5	4.3789	رفع مستوى كفاءة أداء الهيئات	7

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

			العمومية ودعمها بالإطارات البشرية المؤهلة والموارد المالية الكافية.	
متوسطة	6	4.3392	يجب تحيين أداء نظم المعلومات.	8
متوسطة	8	4.1894	الإستفادة من تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق هذه المعايير.	9
مرتفعة	1	4.47137	القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية ، من شأنه إعطاء دفع قوي لإعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	10
متوسطة	9	3.8590	التحول إلى أساس الإستحقاق القائم على منطق النتائج بدلا من الأساس النقدي القائم على منطق الوسائل.	11
		4.3352	المتوسط الكلي للبعد	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

من خلال الجدول رقم (32) تبين ان الأهمية النسبية للمتوسط الكلي لفقرات متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من وجهة نظر موظفي القطاع العمومي لتحسين مستويات الأداء المحاسبي مرتفعة، حيث بلغ المتوسط العام 4.3352 وقد جاءت الفقرة " القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية ، من شأنه إعطاء دفع قوي لإعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام." بمتوسط حسابي 4.47137 وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة " التحول إلى أساس الإستحقاق القائم

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

على منطق النتائج بدلا من الأساس النقدي القائم على منطق الوسائل. " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.8590 وبأهمية نسبية متوسطة.

المطلب الثاني: تحليل القياسي لمتغيرات الدراسة واختبار طبيعة توزيع البيانات

قصد معرفة مدى اتباع توزيع بيانات الدراسة الميدانية للتوزيع الطبيعي نستعمل اختبار يوفره برنامج SPSS وهو اختبار كولمجراف سميرونوف الذي مفاده انه يجب ان يكون مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أكبر من 0.05 .

يبنى التحليل القياسي لمتغيرات الدراسة على ثلاث محاور أساسية:

1. تحليل القياسي لمتغيرات الدراسة.
2. دراسة مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة.
3. تحليل العلاقة القياسية من خلال تحديد مسار الانحدار بين متغيرات الدراسة والذي سيتم بناؤه ضمن مساري انحدار (الانحدار المتعدد / والانحدار البسيط).

الفرع الأول: مصفوفة الارتباط الذاتي لمتغيرات الدراسة

حيث الهدف من هذا المستوى من التحليل هو التعرف على مستويات العلاقة القياسية بين مختلف لأبعاد

جدول (33) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

متطلبات تطبيق معايير		واقع تبني معايير المحاسبة الدولية		تبني معايير المحاسبة الدولية		الابعاد
المحاسبة الدولية للقطاع العمومي		الدولية		الدولية		
sig	r	sig	r	sig	r	تبني معايير المحاسبة الدولية
.000	.676**	.000	.352**	/	/	

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

sig	r	sig	r	sig	r	واقع تبني
.000	.915**	/	/	.000	.352**	معايير المحاسبة الدولية
sig	r	sig	r	sig	r	متطلبات
/	/	.000	.915**	.000	.676**	تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

بلغ معامل الارتباط بين بعد تبني معايير المحاسبة الدولية من حيث كونه متغيرا مستقلا بتحسين مستويات الأداء المحاسبي 67,6% وبتجاه موجب، أما قيمة مستوى الدلالة تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 بما يعني أن تبني معايير المحاسبة الدولية من شأنها تدعيم الإتجاه الإيجابي لتحسين الأداء المحاسبي في القطاع العمومي بنسبة عالية.

أما واقع تبني معايير المحاسبة الدولية على الأداء المحاسبي للقطاع العمومي من منظور واقع المحاسبة العمومية من المفترض أن يفسر تحسين مستويات الأداء المحاسبي، وهذا من خلال معامل إرتباطه الذي بلغ 91,5% وبتجاه موجب.

الفرع الثاني: اختبار طبيعة توزيع البيانات للمحور الأول.

ويسمى باختبار اعتدال توزيع البيانات، حيث نعمل الى معرفة طبيعة توزيعها والذي بناؤه من خلال عدة إحصاءات أشهرها هو اختبار Klimingarov_samirnov او اختبار chapiro_wilk وتعطى

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

النتائج في البرمجيات على شكل دالة اختبار يتم تأسيسها وفق فرضيتين. وسمي الفرض الأول بالفرض الصفري بينما نسمى الفرض الثاني بالفرض البديل ويتم الحكم بناء على الدلالة المعنوية sig حيث إذا جاءت أكبر من 0.05 حكمنا على البيانات بانها تتبع التوزيع الطبيعي اما إذا كانت اقل فنقول بان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي. كما هو الحال في حالتنا نحن حيث كانت اقل من 0.05 اما على المستوى الاحصائي فإننا وكمحللي بيانات نلجأ لاعتماد الاختبارات المعلمية *parametric testes* اذا كانت البيانات تتوزع طبيعياً ، اما اذ كانت غير معتدلة نعتمد من الناحية المنهجية على الاختبارات اللامعلمية *nonéparametric_testes*، ان الاختبارات المعلمية تعتمد عادة على البيانات الكمية المتصلة حيث مجال البيانات (الأرقام) غير محدد وغير مسقف. الا انه يمكن ان نتجاوز تلك الإشكالية الرياضية باعتبار ان القيم بين 1 الى 5 في سلم ليكرت الخماسي أيضاً غير منتهية وهو ما يعرف ب التكميم الوهمي للبيانات، فإن الهدف من معرفة طبيعة توزيع البيانات هو معرفة مدى اعتدالها حول وسطها الحسابي حيث وان تحقق ذلك سيكون المنوال في المنتصف اما بقية البيانات فتتوزع بطريقة متناسبة او شبه متناسبة حول الوسط *mean* وهو شرط احصائي ضروري لتبرير نوع الإحصاءات التي سيعتمدها الباحث فتحليل التباين واختبار او ما يعرف باختبار *student* يعتبران من اهم القياسات الإحصائية التي يتم اعتمادها عند اثبات اعتدال للبيانات حيث نعتمد أسلوب المقارنة، أي مقارنة التباينات حول الوسط للاستدلال على وجود الفروق من عدمها في العينة او في المجموعات الجزئية في العينة مثل (توزيعات الجنس / العمر وغيرها، اما نظيره المقابل في الاختبارات اللامعلمية *non_parametric_testes* فمختلف حيث سيكون علينا اللجوء الى اختبار *man_witny* في حالة كون المقارنة على أساس معيار وحيد و *Wilcoxon* أما في حالة كون المقارنة ثنائية أي تستهدف معيارين كأن يكونا الجنس والعمر معا مثلاً او *kruscal_walis* اما في حالة كون المقارنة متعددة معلمية هذه هي الفكرة الأساسية التي ينحصر حولها اختبار *tests of Normality* لكن عموماً وفي حالة كون حجم العينة كبير فان نتائج الاختبارات المعلمية قد تتقارب مع نتائج الاختبارات اللامعلمية وهي الجزئية التي اعتمدنا عليها في تحليلنا.

إن الغرض من معرفة طبيعة توزيع البيانات هو معرفة سلوكها بالنسبة الى وسطها الحسابي، حيث يفترض بالبيانات المتناسقة والتي لا تعاني من وجود قيم متطرفة ان تكون قريبة من القيمة الوسطى لها. لذا فان هذا النوع من الاختبار يتم بناؤه بالاعتماد على فرضية قياسية كالتالي:

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

H0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي اذا كانت الدلالة المعنوية للاختبار اكبر من 0.05

H1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي اذا كانت الدلالة المعنوية للاختبار اقل من 0.05

جدول رقم (34): إختبار إعتدال توزيع البيانات للمحور الأول (Tests of Normality)

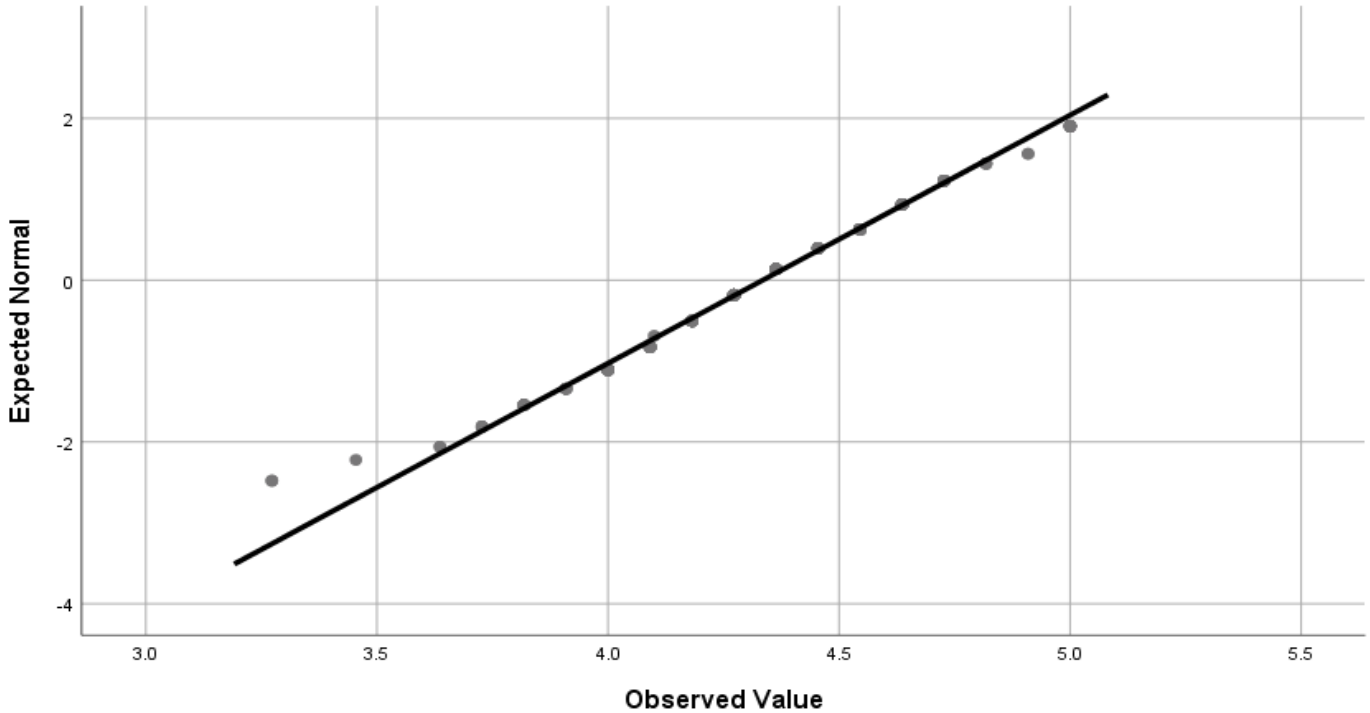
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المتوسط الكلي للبعد	.086	227	.000	.980	227	.002

a. Lilliefors Significance Correction

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

الشكل (13) البياني للمتوسط الكلي لتبني معايير المحاسبة الدولية

المتوسط الكلي لمتغير اعتماد معايير المحاسبة الدولية



الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

بحسب النتائج المتحصل عليها وبحكم قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 فان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، الامر الذي يفترض به توجيه التحليل القياسي لاعتماد الاختبارات اللامعلمية non parametric_testes, وحيث ان حجم العينة كبير نسبيا فان النتائج اللامعلمية ستتقارب مع نتائج الاختبارات المعلمية .

الفرع الثالث: اختبار طبيعة توزيع البيانات للمحور الثاني.

جدول (35) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني (Tests of Normality)

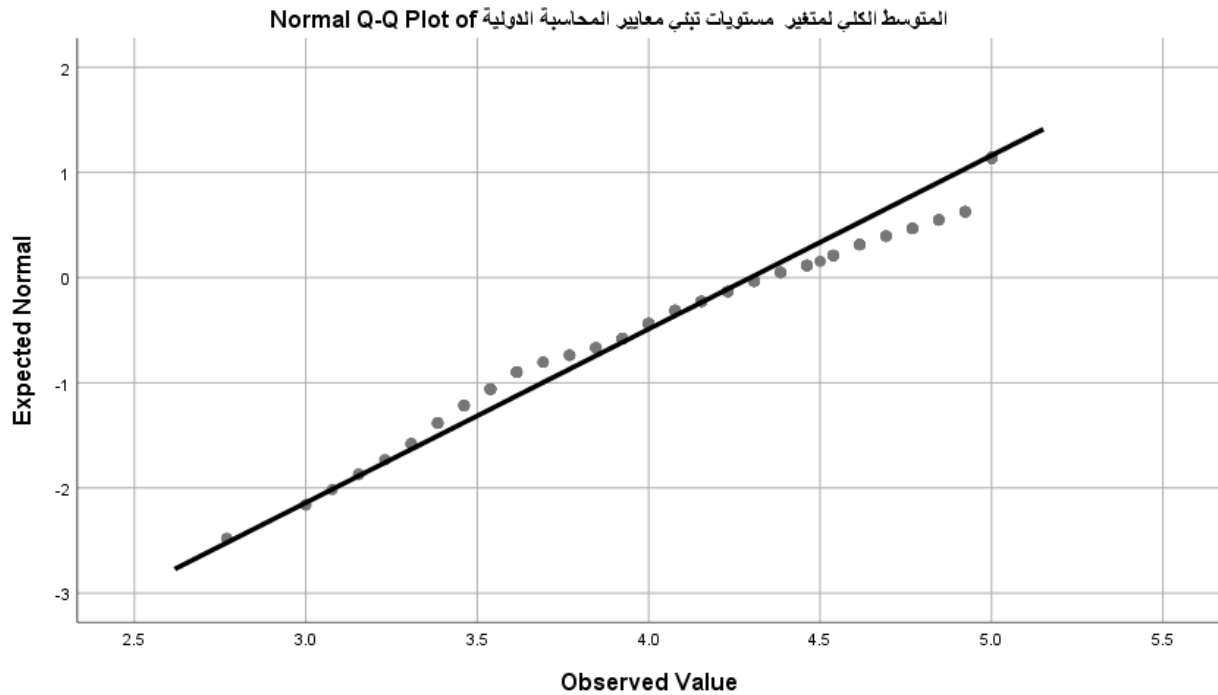
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المتوسط الكلي للبعد	.128	227	.000	.914	227	.000

a. Lilliefors Significance Correction

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

الشكل رقم (14): المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبني معايير المحاسبة الدولية

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

بحسب النتائج المتحصل عليها وبما ان قيمة مستوى الدلالة المعنوية 0.000 وهي اقل من 0.05 فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، الامر الذي يفترض به توجيه التحليل القياسي لاعتماد الاختبارات اللامعلمية non parametric_testes، وحيث ان حجم العينة كبير نسبيا فان النتائج اللامعلمية ستتقارب مع نتائج الاختبارات المعلمية .

الفرع الرابع: إختبار طبيعة توزيع البيانات للمحور الثالث.

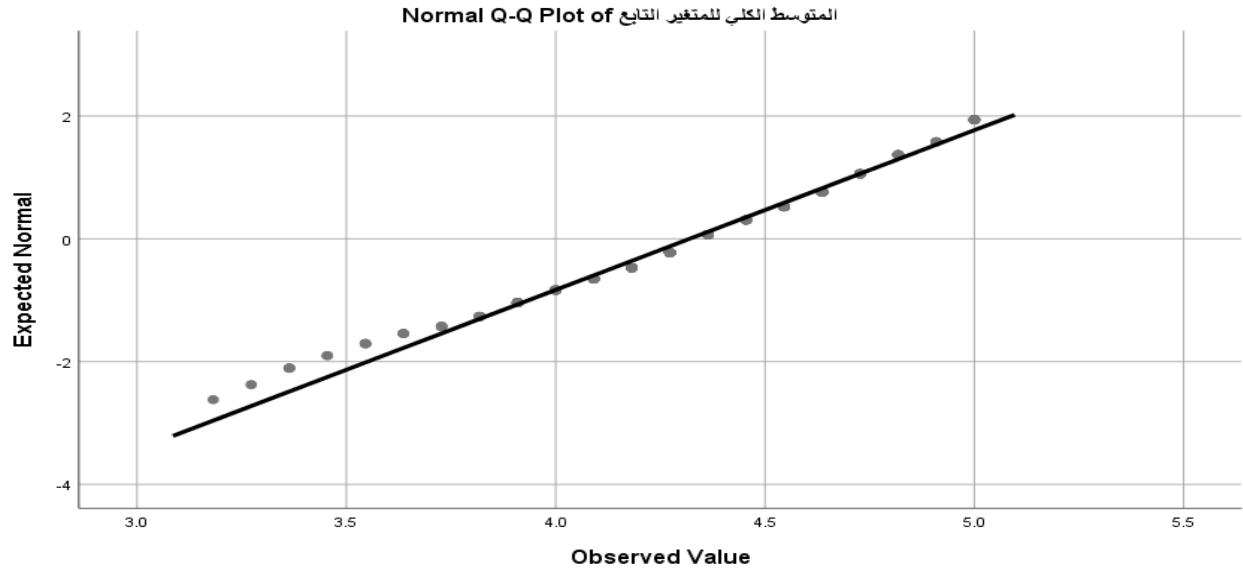
جدول رقم(36): اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث (Tests of Normality)

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المتوسط الكلي للبعد	.103	227	.000	.975	227	.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

الشكل رقم (15): إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث.

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة



بحسب النتائج المتحصل عليها وبما ان قيمة مستوى الدلالة المعنوية 0.000 وهي اقل من 0.05 فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، الامر الذي يفترض به توجيه التحليل القياسي لاعتماد الاختبارات اللامعلمية non parametric_testes، وحيث ان حجم العينة كبير نسبيا فان النتائج اللامعلمية ستتقارب مع نتائج الاختبارات المعلمية .

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبارات إحصائية

في هذا الجزء من الدراسة نستهدف معرفة العلاقة الرياضية لمختلف المتغيرات وأثرها المحتمل على المتغير التابع، وهو ما يتطلب توفير عدة اختبارات إحصائية.

الفرع الأول: اختبار نتائج فرضية الدراسة الأولى.

جدول رقم(37): تحليل التباين الأحادي لفرضية الدراسة الاولى

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	12.911	2	6.456	70.598	.000 ^b

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

	Residual	20.483	224	.091		
	Total	33.394	226			
a. Dependent Variable: المتوسط الكلي للمتغير التابع						
b. Predictors: (Constant), المتوسط الكلي للبعد						

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

بحسب النتائج المتحصل عليها فان النموذج صالح للقياس، حيث جاءت قيمة معامل فيشر كبيرة، كما ان دلالتها جاءت معنوية ومفسرة للعلاقة القياسية للنموذج المقدر، فمن خلال الجدول رقم (37) بلغت قيمة معامل فيشر 70,598% وأن مستوى الدلالة المعنوية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05، مما يدل على وجود علاقة دالة وأثر عند مستوى الدلالة لصالح متغيرات الدراسة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية سيحسن من مستويات الأداء المحاسبي في القطاع العمومي.

جدول رقم(38): المعلمات القياسية في النموذج المقدر

Model Summary ^b											
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson	
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change		
1	.622 ^a	.387	.381	.30239	.387	70.598	2	224	.000	1.692	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

بحسب النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم 38 يتبين لنا إمكانية قراءة النتائج التالية:

- بلغ معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل 62.2% وهي قيمة عالية تفسر نوع العلاقة بينهما.
- بلغ معامل التحديد المفسر 38.7% أي ان التغير في وحدة واحدة من مقدار المتغير المستقل من شأنه إحداث تغيير إيجابي بمقدار 38.7% في تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي .
- بلغ معامل التحديد المرجح 38.1% وهو ما يضيف دعماً للطبيعة القياسية بين ما تم تضمينه من ابعاد
- بلغت قيمة معامل فيشر 70.598% وهي قيمة عالية كما انها سجلت دلالة معنوية اقل من الصفر

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

• بلغت قيمة معامل دربن واتسن 1.692 وهي قريبة من 2.000 مما ينفي وجود ارتباط ذاتي للأخطاء.

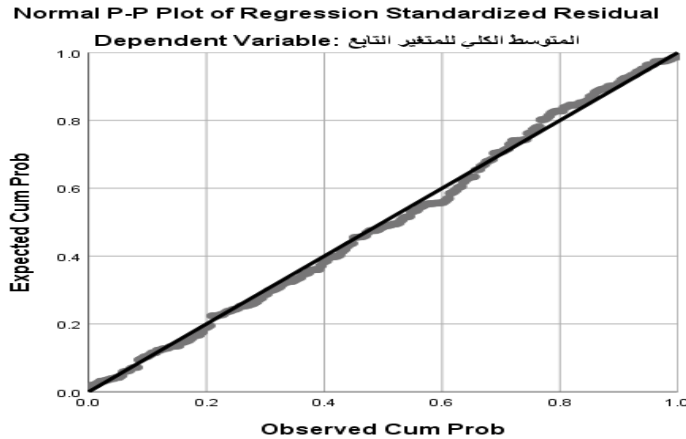
جدول رقم(39): معاملات النموذج في النموذج المقدر

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.620	.272		5.954	.000
	المتوسط الكلي لمتغير لتبني معايير المحاسبة الدولية	.336	.067	.285	5.053	.000
	المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبني معايير المحاسبة الدولية	.289	.036	.455	8.065	.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

- يتضح من خلال الجدول رقم () الذي يبين المتوسط الكلي لمستوى تحسين الأداء المحاسبي مايلي:
- ✓ يرتبط المتغير التابع (مستوى تحسين الأداء المحاسبي) بمعامل ثابت يمثل الحد غير المفسر من خلال النموذج المقدر قدره 1.620 وبدلالة معنوية 0.000.
 - ✓ يرتبط المتغير التابع (مستوى تحسين الأداء المحاسبي) بمعامل قدره 33.6% بمتغير تبني معايير المحاسبة الدولية.
 - ✓ يرتبط المتغير التابع (مستوى تحسين الأداء المحاسبي) بمعامل قدره 28.9% بواقع تبني معايير المحاسبة الدولية.

شكل (16) العلاقة القياسية :



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

- نتيجة فرضيات الدراسة الأولى:

جاءت صياغة الفرضية الأولى كالتالي:

H0 • يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتبني معايير المحاسبة الدولية في تحسين

الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر .

H1: • لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتبني معايير المحاسبة الدولية في

تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر .

حيث سيكون علينا قراءة نتائج التحليل القياسي بناء على ما تم التوصل اليه من نتائج، وعلى هذا

الأساس سيكون القرار الاحصائي كالتالي:

يوجد أثر دال لتبني معايير المحاسبة الدولية على الأداء المحاسبي في القطاع العمومي، حيث جاءت

الدلالة المعنوية للمتغيرات التي تضمنها النموذج اقل من مستوى الدلالة 0.05. كما ان قيمة معامل الارتباط

المحسوبة تساوي 0.622 و هي اكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل

على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ لمستوى تأثير تبني معايير

المحاسبة الدولية في تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر.

الفرع الثاني: إختبار نتائج فرضية الدراسة الثانية

جدول رقم(40): تحليل التباين الأحادي لفرضية الدراسة الثانية

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.963	1	6.963	59.270	.000 ^b
	Residual	26.431	225	.117		
	Total	33.394	226			

بحسب النتائج المتحصل عليها من خلال الجدول رقم (40) يتضح لنا أن قيمة معامل فيشر بلغت 59,270 % وأن مستوى الدلالة المعنوية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05، مما يدل على وجود علاقة دالة وأثر عند مستوى الدلالة لصالح متغيرات الدراسة بأن تبني معايير المحاسبة الدولية له تأثير واقعي في تحسين مستويات الأداء المحاسبي للقطاع العمومي من منظور واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي.

جدول رقم (41): المعلمات القياسية في النموذج المقدر لفرضية الدراسة الثانية

Model Summary ^b										
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.457 ^a	.208	.205	.34274	.208	59.270	1	225	.000	1.463

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

من خلال الجدول يمكن استنتاج ما يلي:

لقد جاءت كل المعلمات القياسية جيدة، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع

45.7 %

كما بلغ معامل التحديد المفسر 20.8 %، أما معامل التحديد المرجح والذي يأخذ بعين الاعتبار مستويات اثر القيم الشاذة (المتطرفة) بلغ 20.5 %، أما معامل فيشر فقد دل على أهميته ودلالته المعنوية والذي سجلا

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

على التوالي 59.270 % و 000. أما معامل دربن واتسن فقد جاء ضمن مجاله الطبيعي الذي ينبغي وجود ارتباط ذاتي للأخطاء 1.463.

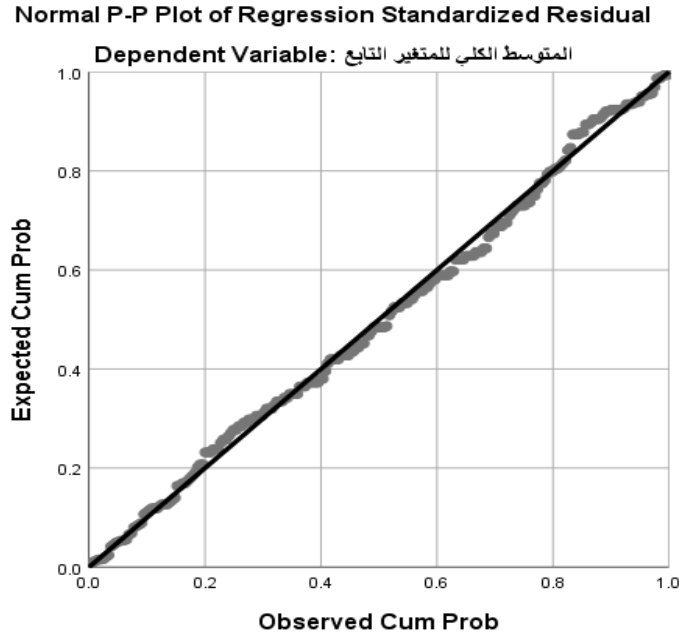
جدول رقم (42): معلمات النموذج في النموذج المقدر للفرضية الدراسة الثانية

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.986	.304		6.532	.000
	المتوسط الكلي لمتغير تبني معايير المحاسبة الدولية	.538	.070	.457	7.699	.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

بحسب ما توصلنا إليه من نتائج فقد دل المتغير المستقل الأول (تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي) على أهميته ودلالته في تفسير مستويات الأداء المحاسبي من حيث كونها متغيرا تابعا. حيث فسر المتغير تبني ما مقداره 53.8% من الأثر على المتغير التابع (تحسين مستويات الأداء المحاسبي) كما ارتبطت بحد ثابت معنوي 1.986.

الشكل رقم (17): المتوسط الكلي للمتغير التابع لفرضية الدراسة الثانية



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

-نتيجة فرضية الدراسة الثانية:

جاءت صياغة الفرضية الثالثة كالتالي:

H0 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي.

H1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي.

حيث سيكون علينا قراءة نتائج التحليل القياسي بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، وعلى هذا الأساس سيكون القرار الاحصائي كالتالي :

يوجد أثر دال لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي، حيث جاءت الدلالة المعنوية للمتغيرات التي تضمنها النموذج أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، كما ان معامل الارتباط بلغ 0.563 وهي قيمة أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمستوى

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

أثر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي.

الفرع الثالث: اختبار نتائج فرضية الدراسة الثالثة.

جدول رقم(43): تحليل التباين الأحادي لفرضية الدراسة الثالثة.

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10.576	1	10.576	104.293	.000 ^b
	Residual	22.817	225	.101		
	Total	33.394	226			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

بحسب النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم (43) يتضح لنا أن قيمة معامل فيشر بلغت 104,293 وأن مستوى الدلالة المعنوية تساوي 0,000، وهي أقل من 0,05 مما يدل على صلاحية القياس وأن هناك علاقة دالة وأثر عند مستوى الدلالة لصالح متغيرات الدراسة بأن هناك متطلبات يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي .

جدول رقم(44): المعلمات القياسية في النموذج المقدر لفرضية الدراسة الثالثة.

Model Summary ^b										
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.563 ^a	.317	.314	.31845	.317	104.293	1	225	.000	1.704

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

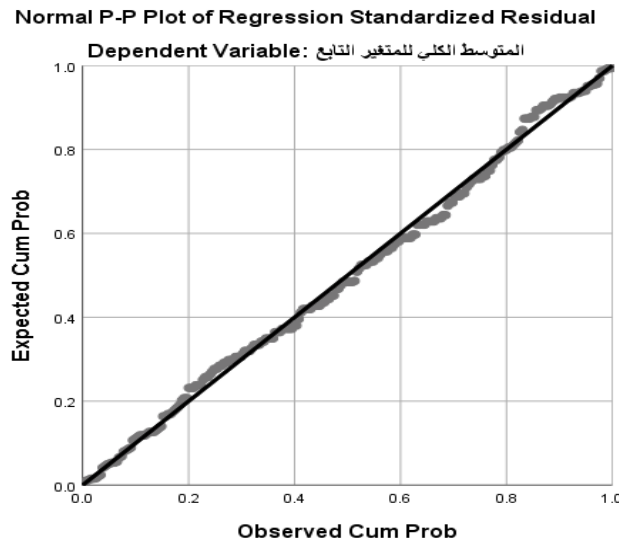
الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

من خلال الجدول رقم (44) يمكن القول بأن كل المعلمات القياسية جاءت جيدة، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع 56.3%.

• كما بلغ معامل التحديد المفسر 31.7% أما معامل التحديد المرجح والذي يأخذ بعين الاعتبار مستويات اثر القيم الشاذة (المتطرفة) 31.4%

• أما معامل فيشر فقد دل على أهميته ودلالته المعنوية والذي سجلا على التوالي 104.293 و 000. أما معامل دربن واتسن فقد جاء ضمن مجاله الطبيعي الذي ينفي وجود ارتباط ذاتي للأخطاء 1.704.

شكل رقم (18): المعلمات القياسية في النموذج المقدر.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

جدول رقم (45): معلمات النموذج في النموذج المقدر.

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		

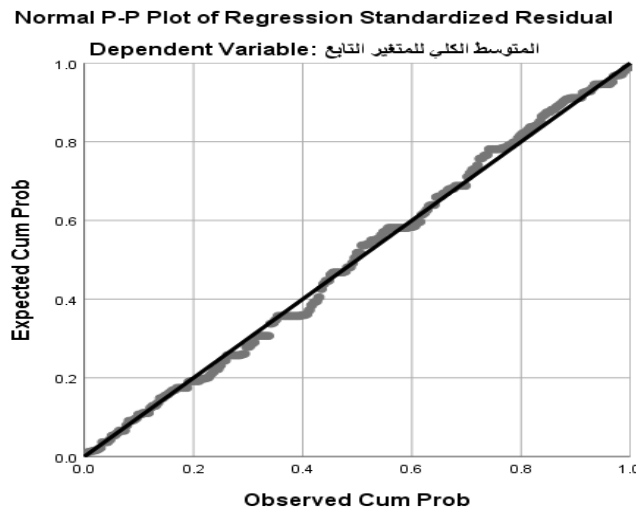
الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

1	(Constant)	2.786	.152		18.364	.000
	المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبني معايير المحاسبة الدولية	.357	.035	.563	10.212	.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

بحسب ما توصلنا إليه من نتائج فقد دل المتغير المستقل الأول (واقع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي) على أهميته ودلالته في تفسير مستويات الأداء المحاسبي من حيث كونها متغيرا تابعا. حيث فسّر المتغير واقع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ما مقداره 35.7% من الأثر على المتغير التابع (تحسين مستويات الأداء المحاسبي) كما ارتبطت بحد ثابت معنوي بلغ 2.786 .

شكل رقم (19): علاقة واقع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي بتحسين مستويات الأداء المحاسبي للقطاع العمومي



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

-نتيجة فرضية الدراسة الثالثة:

جاءت صياغة الفرضية الثالثة كالتالي:

H0 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي.

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

H1 • لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي. حيث سيكون علينا قراءة نتائج التحليل القياسي بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، وعلى هذا الأساس سيكون القرار الاحصائي كالتالي :

يوجد أثر دال لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي، حيث جاءت الدلالة المعنوية للمتغيرات التي تضمنها النموذج أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، كما ان معامل الارتباط بلغ 0.563 وهي قيمة أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمستوى أثر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي بغرض تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي. حيث سيكون علينا قراءة نتائج التحليل القياسي بناء على ماتم التوصل إليه من نتائج، وعلى هذا الأساس سيكون القرار الاحصائي كالتالي:

يوجد أثر دال لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي لتحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي، حيث جاءت الدلالة المعنوية للمتغيرات التي تضمنها النموذج أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، كما ان معامل الارتباط بلغ 0.563 وهي نسبة أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 دال لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي لتحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي.

الفرع الرابع: نتائج المقابلات الشخصية

تعتبر المقابلات الشخصية من الاساليب النوعية المدعمة للأساليب الكمية التي يمكن الإعتماد عليها في دراستنا هذه، بهدف مساعدتنا في تحقيق الأهداف المرجوة، وهذا من خلال ردود فعل المستجوبين على الأسئلة المراد طرحها عليهم.

إن المقابلات الشخصية تعتبر مصدر من مصادر المعلومات لا يمكن الإستغناء عليها بإعتبارها مكاملة للأسلوب الكمي المتمثل في الإستبيان، حيث قمنا بإجراء عدة مقابلات مع عدد من المسؤولين أو بالأحرى

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

أصحاب القرار القائمين على مشروع تحديث أنظمة الميزانية، بالإضافة إلى إجراء مقابلات أخرى مع مجموعة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وكذا المحاسبين التابعين لهيئات عمومية ذات طابع إداري، وهذا من أجل معرفة آراءهم ومواقفهم حول الأثر المتوقع من وراء تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وقد جاءت الأسئلة على النحو التالي:

السؤال الأول: ماهو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

من خلال طرح هذا السؤال تحصلنا على إجابات جد متحفظة، حيث كانت تشير معظم الإجابات الى أن النظام المحاسبي الحالي يراعي الممارسات المحاسبية ذات الأساس النقدي، ويراعي المبادئ والاسس المحاسبية المتعارف عليها. في حين أشارت إجابة واحدة الى ان النظام المحاسبي المطبق حالياً قد يكون ناتج عن قرارات سياسية ملزمة ولكن مع تكييفه بما يخدم المصلحة العامة. وبينت إجابة أخرى أن النظام المحاسبي المطبق حالياً لا يتماشى مع الممارسات الدولية بشكل كامل بدليل أن الأساس النقدي المعدل غير مقبول التطبيق في القطاع الخاص لأنه لا يلائم الأداء الكفؤ واعتقد أن غياب الرقابة على الأداء في القطاع العام قد يكون السبب الرئيسي في محاولة الإبقاء عليه.

السؤال الثاني: ماهي دواعي ودوافع اصلاح النظام الميزانياتي والمحاسبي للدولة؟

لقد جاءت الإجابات متباينة، على أنه أضحى من الضرورة القيام بإصلاحات شاملة وجذرية للإطار الميزانياتي والمحاسبي للدولة، خاصة في ظل عدم تجاوب نظام المحاسبة العمومية الحالي مع المتغيرات والتطورات الراهنة هذا من جهة، والسياسة العامة التي تنتهجها الدولة من جهة أخرى، حيث أكد البعض على أهمية إصلاح النظام الميزانياتي والمحاسبي للدولة بإعتباره يعتبر اللبنة الأولى في وضع حجر الأساس تمهيدا لمشروع تطبيق المعايير وبالتالي هذا الإصلاح سوف يساهم بصورة أو بأخرى في توفير البيانات الملائمة، مما يساعد الحكومة في إتخاذ قرارات أكثر نجاعة وواقعية.

السؤال الثالث: ما موقفكم من مشروع تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي؟

من خلال طرحنا لهذا السؤال، جاءت إجابات افراد العينة المستجوبة مختلفة، على أن أهمية هذه المعايير تنبثق من مواكبة التطورات العالمية في علم المحاسبة، وأن الإصلاح المالي يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي وأن هذا المشروع قيم ويقدم إضافة نوعية تتمثل في توضيح مفاهيم مهمة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

للإدارة العامة للدولة وقيمة بخصوص التعامل مع الموجودات بشكل خاص وزيادة الشفافية والرقابة المالية وتعزيز شمولية البيانات المالية وزيادة الثقة بها وحصر قيمة المتأخرات من المستحقات للحكومة بدقة أكبر. كذلك فان تطبيق هذه المعايير يعتبر خطوة في الاتجاه الصحيح للوقوف على الوضع المالي الحقيقي لمؤسسات الدولة وتقييم أدائها، وخطوة متقدمة جداً في بناء المنظومة المحاسبية الحكومية، إضافة إلى توفير البيانات الصحيحة والشفافة لتحقيق الرقابة الفعالة واتخاذ القرارات المفيدة.

السؤال الرابع: في رأيكم ماهي الاسهامات المنتظرة والمتوقعة من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي؟

بالنسبة لهذا السؤال كانت أهميته بالنسبة لأفراد العينة المستهدفة تتركز حول مدى اسهامات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من خلال مجموعة من المزايا تمثلت في تخفيض حالات التجاوز على المال العام، وحصر قيمة المبالغ المستحقة للحقوق بدقة أكثر ، وتعزيز الشفافية والمسائلة عبر توفير تقارير مالية أكثر دقة وشمولية وتوفير مرجع محاسبي ونموذج إفصاح مالي يسهل فهمه، وتوفير بيانات مالية دقيقة وصحيحة وشاملة، وبالتالي تسهيل إتخاذ القرارات المالية الصائبة وبيان المركز المالي الحقيقي للدولة، وتعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي، وزيادة جودة التقارير وتعزيز الشفافية في الممارسات المحاسبية، وبيان مركز مالي واضح ودقيق للوحدات الحكومية، وقياس أداء الإدارة بشكل أفضل، وتحديد الوضع المالي الحقيقي للدولة ككل ومؤسساتها كل على حده، وتحقيق الشفافية وإمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية، بالتالي رفع كفاءة الجهاز المالي الحكومي بكافة عناصره والحد من الفساد المالي والإداري، وتحديد قياس والإعتراف بالموجودات الفعلية التي لا يظهر معظمها بموجب الأساس الحالي المطبق، وإظهار كافة الديون والالتزامات بقيمتها الحقيقية، حيث يخفي الأساس الحالي الكثير من هذه الالتزامات، وتحسين نوعية وجودة اتخاذ القرارات من خلال توفير مصادر موثوقة.

السؤال الخامس: في رأيكم ماهي الصعوبات التي يمكن أن تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي؟

لقد اختلفت اجابات العينة المستهدفة حول هذا السؤال باختلاف مناصب المسؤولين و الموظفين في القطاع المالي، حيث تجلت هذه الإجابات من خلال الاجماع الكلي على أن هناك تحديات تتمثل في صعوبة توفير الموارد المالية اللازمة للتطبيق، ضعف تأهيل وتدريب المحاسبين في كافة مؤسسات الدولة وبخاصة

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرية وضبط مقاييس محاسبة الدولة

الفئات الإدارية العليا، ومقاومة التغيير، والحاجة إلى تعزيز الكفاءات الحكومية المؤهلة لتطبيق برنامج التحول إلى أساس الإستحقاق بشكل عام، وتعديل التشريعات القانونية وإعداد وتوفير البرامج والأنظمة المحاسبية المناسبة، وصعوبة عملية جمع المعلومات وبخاصة فيما يتعلق منها بحصر الموجودات القائمة وتكلفتها التاريخية وحصر أصول الدولة، وتقييمها، وعدم الإلمام التام بتفاصيل هذه المعايير.

السؤال السادس: في رأيكم ماهي عوامل نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي؟

لقد كانت الإجابة على هذا السؤال جد واقعية وذات رؤى متوافقة الى ابعد الحدود على ان اهم العوامل التي تساعد على إنجاح تطبيق المشروع هو إهتمام المسؤولين بتطبيق هذه المعايير ورقابتهم ومتابعتهم لمراحل التنفيذ وتسريع الإنجاز، والتعاون مع الجهات ذات العلاقة في العمل على هذه المعايير، وتدريب موظفي الحكومة تدريباً جيداً وعقد ورشات عمل لبيان أهمية تطبيق هذه المعايير، ووجود إرادة قوية، وإرادة سياسية وإدارة ناجحة، والتعاون بين المؤسسات الحكومية ومؤسسات القطاع الخاص والجمعيات المهنية لتبادل الخبرات والمساعدة على التطبيق والدعم المستمر للتطبيق من الإدارة العليا وتوفير المتطلبات اللازمة.

السؤال السابع: ما رأيكم في التطبيق المباشر لأساس الاستحقاق والتخلي بالكامل عن الأساس النقدي؟

بالنسبة لهذا السؤال جاءت إجابة افراد العينة المستهدفة متقاربة وهذا من خلال انقسام إجابات المستجوبين الى مجموعتين بحسب خبرة ومعرفة المجيبين، فقد بين بعضهم أن التدرج في التطبيق التحول من الأساس النقدي الى الأساس النقدي المعدل أفضل من تطبيق أساس الإستحقاق مباشرة، وذلك لتفادي أية مشاكل قد تنشأ عن الإنتقال المباشر، بينما أشار آخرون الى أنه يجب أن يكون الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق مباشرة.

السؤال الثامن: في رأيكم هل توجد مقاومة للتغيير من قبل موظفي القطاع العمومي فيما يتعلق بإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي؟

لقد كانت الإجابة على هذا السؤال في محلها بالنسبة لبعض المستجوبين على ان هناك مقاومة للتغيير إلا أنهم يعتقدون أن المقاومة لن تكون كبيرة في هذا المشروع ، وإنها لن تكون مقاومة بمعنى الكلمة بل محاولة رفض لعدم المعرفة بهذه المعايير، ولكن من خلال التدريب العملي الجيد سيتم التغلب على ذلك والسعي لتطبيق هذه المعايير، علماً بأنه يوجد ترحيب ومطالبة لتطبيق هذه المعايير من قبل البعض، في حين

الفصل الرابع: دراسة حالة المديرية الفرعية لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة

يعتقد آخرون أنه من المؤكد سيكون هناك مقاومة ورفض، ويمكن تطبيق المعايير من خلال النظام المالي المحوسب GFMIS بتطبيق المعايير من خلاله، وأنه من الطبيعي أن يوجد بعض الرفض في البدايات نتيجة التخوف من التغيير والتحول وذلك بسبب عدم الإلمام الكافي بالمعايير ولكن بعد عقد مجموعة من ورشات العمل التوعوية وزيادة المعرفة بأهمية تطبيق هذه المعايير في القطاع العمومي سيتلاشى ذلك الخوف.

السؤال التاسع: ما مدى إستفادتكم من تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق هذه المعايير؟

لقد كانت ردود الفعل من خلال الإجابة على هذا السؤال جد واضحة، حيث أعرب بعض المسؤولين على انهم يفضلون تجارب الدول التي يمكن أن يكون هناك تجانس بيئتها مع بيئتنا وظروفنا إلى أبعد الحدود، أما البعض الآخر فضل تجربة فرنسا باعتبار معظم القواعد المحاسبية للجزائر مستوحاة من الأنظمة المحاسبية الفرنسية، ضف إلى ذلك حسب رأيهم أن عامل اللغة والثقافة يعتبران كمرجع أساسي على إعتبار أن الجزائر كانت مستعمر فرنسية قديما.

السؤال العاشر: في رأيكم ماهي الأسباب الداعية للتحويل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي في الجزائر؟

بالنسبة للإجابة حول هذا السؤال كانت جد متقاربة، حيث أجمع أغلبية المستجوبين على أن التحويل نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ليس عصى سحرية وإنما حتمية تفرضها التغيرات العالمية، حيث أن تحسين مستويات أداء القطاع العمومي أصبح أحد محددات النجاح لأي مؤسسة عمومية.

أما البعض الآخر فقد أجاب على أن التحويل لتطبيق هذه المعايير يرجع بالدرجة الأولى إلى التقدم العلمي والتقني هذا من جهة، والمطالبة المستمرة برفع جودة المخرجات وضمان سلامة العمليات المالية من جهة أخرى، كل هذه الأمور في رأيهم سارعت إلى ضرورة التحويل نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

خلاصة:

يهدف هذا الفصل إلى إسقاط الدراسة النظرية على الجانب الميداني، حيث قمنا بإجراء دراسة إستقصائية لعينة من أعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة لمعرفة أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، وقد تمت هذه الدراسة من خلال تصميم إستبيان وتوجيهه لوحداث عينة الدراسة المستهدفة.

حيث أنه من خلال هذه الدراسة تم إستنتاج أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي تعتبر محور الثورة العالمية للمحاسبة العمومية، حيث أن مختلف الإصلاحات التي شملت مختلف جوانب المالية العامة في السنوات الأخيرة سواء كان ذلك على المستوى الدولي أو المحلي، وكذا على مستوى مختلف الهيئات الدولية لدليل قاطع، قصد تشجيع وتطوير المحاسبة العمومية والتخلي عن المحاسبة التقليدية القائمة على الأساس النقدي، وهذا ما تصبوا إليه آراء عينة الدراسة المستهدفة، بالرغم من وجود عراقيل وصعوبات في غاية الأهمية يمكن أن تواجه تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، إلا أن أفراد عينة الدراسة على إختلافاتهم يتطلعون إلى الأمل المنشود من خلال تطبيق هذه المعايير لما لها من مزايا عديدة، وبالتالي العمل على التوافق والإنسجام مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العمومي من خلال توفير المقومات اللازمة لذلك.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد كان للتطور الكبير الذي شهده العالم في شتى المجالات وخاصة في مجال المحاسبة العمومية، انعكاسا للتطور الاقتصادي والصناعي هذا من جهة، ولزيادة نطاق حجم الخدمات والأعمال التي تقدمها الهيئات العمومية من جهة أخرى، حيث اكتسبت التقارير والقوائم المالية دورا مهما في عملية الرقابة على العمليات المالية العمومية، كما أصبحت السياسات المالية أكثر حرصا في السعي للإستقرار الاقتصادي نتيجة لما تعكسه المحاسبة العمومية كنظام فعال لما يوفره من معلومات لقياس الإيرادات والنفقات العامة.

إن هذا التطور في مجال المحاسبة العمومية أثر مباشر في ظهور مصطلحات ومفاهيم جديدة قائمة على أسس وقواعد دولية تتمثل في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي. وكغيرها من الدول ومختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تبنت هذا الطرح الجديد، أعلنت الجزائر عن رغبتها في مواكبة هذا الطرح من خلال القيام بإصلاحات عديدة من خلال عصرنه أنظمة الميزانية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي.

إن الجزائر كغيرها من الدول تسعى إلى إيجاد حل لتجنب عيوب الأساس النقدي المطبق في المحاسبة العمومية والانتقال إلى نظام المحاسبة القائم على الاستحقاق بالاعتماد على معايير محاسبية مستمدة من معايير الدولية ومن أجل القيام بذلك كان لابد من القيام بإصلاحات مفادها استيراد الأسس المطبقة في القطاع الخاص، وتطبيقها في القطاع العمومي، هذه الإصلاحات من شأنها تقريب الممارسات المحاسبية في المنشأة غير الهادفة للربح بالممارسات المحاسبية في المنشأة الهادفة للربح، وذلك من خلال ادخال سلسلة كاملة من الممارسات أو المفاهيم الجديدة المستنبطة من محاسبة القطاع الخاص، إضافة إلى تبني معايير محاسبية مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي التي تستند بدورها بشكل كبير على معايير .IAS/IFRS

وبعد التمحيص والإستقراء والتحليل الذي تم إنجازه من خلال مختلف الفصول وأجزاء هذه الدراسة في محاولة منا لإيجاد الأجوبة المناسبة لإشكالية البحث والأسئلة الفرعية التي انبثقت عنها، توصلنا في الأخير إلى ضبط

نتائج اختبار فرضيات الدراسة وصياغة النتائج العامة للبحث وكذا إقتراح بعض الحلول والأفاق التي نعتقد أنها مناسبة لمعالجة الملاحظات التي وقفنا عندها على النحو الآتي:

- اختبار نتائج الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث، وانطلاقاً من سيرورة المعالجة التي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية وقصد إختبار صحة الفرضيات من عدمها تم التوصل إلى مايلي:

الفرضية الأولى: تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي إلى تحسين الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال نتائج المحور الأول من الإستبيان، وذلك بعد إجماع وجهة نظر العاملين في القطاع المالي، على أن مؤسسات القطاع العمومي في الجزائر بحاجة إلى مواكبة التطورات العالمية، وهذا لن يتحقق إلا من خلال تبني هذه المعايير وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: يعتبر واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي من إحدى متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي ليتوجه للإهتمام والتركيز على واقع تأثير تبني هذه المعايير في تحسين مستويات الأداء المحاسبي للقطاع العمومي، من خلال الإجماع على أثر إيجابي من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي لتحسين مستويات الأداء المحاسبي للقطاع العمومي، هو إدخال جملة من الإصلاحات لتطبيق هذه المعايير كالتأهيل العلمي والعملي لوظيفة القطاع المالي، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال نتائج المحور الثالث من الإستبيان.

- عرض النتائج العامة للدراسة:

بعد تحليل نتائج إختبار الفرضيات يمكن عرض نتائج الدراسة في النقاط التالية:

- 1- إن الرغبة في الانتقال نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من مختلف الدول والمنظمات الحكومية جاء نتيجة للتطورات التي يشهدها العالم من خلال تلبية إحتياجات الأطراف ذات العلاقة، ولهدف الوصول إلى شفافية المعلومات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية العمومية للدول .
- 2- إن انتقال الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي جاء نتيجة لأهمية هذه المعايير في عرض وتوفير المعلومات المالية العمومية بكل شفافية وموثوقية من خلال تلبية إحتياجات مستخدمي هذه المعلومات.
- 3- إن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أصبح لا يستجيب لمتطلبات التسيير الأمثل والسليم للموارد المالية للدولة، وهذا راجع إلى عدم مواكبة هذا النظام للتطورات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال هذا من جهة، ونظرا لاعتماده بصفة تامة على النصوص الموروثة عن الإستعمار من جهة أخرى.
- 4- إن لجوء الجزائر إلى مشاريع الإصلاح وعصرنة الأنظمة الميزانية، يتطلب منها توفير كل الظروف الملائمة التي من شأنها تسمح بتنفيذ هذه المشاريع وتدعيم عمل الأجهزة الرقابية باعتبارها المسؤولة عن متابعة وتنفيذ مشاريع الإصلاح .
- 5- إن توجه الجزائر نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، لن يكون إلا من خلال عصرنة نظام المحاسبة العمومية، الذي يعتبر الآلية الوحيدة والمهمة في تحقيق هذا المسعى المتمثل في إعتقاد هذه المعايير.
- 6- إن إستراتيجية تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي كان من خلال إتباع النهج التدريجي، بهدف تلبية متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي إلى أقصى حد ممكن عمليا.
- 7- تمثلت إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من خلال تبني بعض المعايير بصفة مباشرة، وأخرى فرنسية وتكييفها بما يوافق والبيئة الجزائرية .
- 8- من ثمار مشاريع الإصلاح التي باشرتها الجزائر هو صدور القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية، والذي يقوم على ثلاثة مبادئ وهي تحسين كفاءة أداء التسيير العمومي، وتعزيز مبادئ وقواعد المالية العمومية،

بالإضافة إلى تقوية الرقابة البرلمانية للمالية العمومية، حيث هذا القانون يستمد قواعده من الأسس المطبقة في القطاع الخاص ل يتم تطبيقها في القطاع العمومي من خلال التحول نحو المحاسبة القائمة على أساس الإستحقاق المطبقة في الشركات.

-التوصيات

على ضوء النتائج التي قمنا بعرضها أعلاه يمكننا إقتراح التوصيات التالية:

- 1- العمل على تحديد جدول الزمني من أجل إيجاد حل نهائي لتنفيذ مشاريع الإصلاح بصفة نهائية، التي باشرتھا الجزائر منذ التسعينيات ولم ترى النور لحد الآن.
- 2- الإستفادة من تجارب الدول الرائدة في مجال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي، خاصة تلك التي لها نفس خصوصيات البيئة الجزائرية.
- 3- العمل على انضمام الجزائر إلى المنظمات العالمية في مجال المحاسبة، ولاسيما الإنضمام إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين، حتى يكون للمحاسبة العمومية طابع أكثر مهنية وأكثر من الطابع القانوني.
- 4- القيام بالقياس التحليلي من خلال إجراء مقارنات للمؤسسات العمومية في الجزائر بنظيرتها من المؤسسات العمومية في دول أخرى.
- 5- العمل على كبح استنساخ وإستيراد البرامج من الدول الأجنبية، ومحاولة معالجة مشاكل الإصلاح ولاسيما المخطط المحاسبي الجديد للدولة من طرف الهيئات القائمة على متابعة مختلف المشاريع وهذا حسب طبيعة البيئة الجزائرية.
- 6- العمل على إيجاد مديرية مركزية للإعلام الآلي التي من شأنها تدليل الصعوبات سواء كان ذلك من خلال توفير الوقت الكافي أو ربط المصالح ببعضها البعض على مستوى الوطن.

7- العمل على ترقية الكفاءات وتطوير خبراتها حتى تكون مؤهلة للمسؤولية الملقاة على عاتقها من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي بدون صعوبات تذكر.

-آفاق الدراسة-

إن موضوع إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من المواضيع التي تكتسب أهمية كبيرة، لاسيما في المواضيع المتعلقة بالمحاسبة العمومية ومن هذا المنطلق يمكن إقتراح بعض المواضيع التي يمكن أن تشكل دراسات مستقبلية نذكر منها :

— معايير المحاسبة الدولية وأهميتها في تعزيز المساءلة العامة ومكافحة الفساد المالي والإداري.

— الآثار المترتبة عن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي على الرقابة المالية.

— دراسة تحليلية لدولة رائدة في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي بما يتوافق والبيئة الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

➤ باللغة العربية:

▪ الكتب:

- 2- أ. بريكماند، ترجمة حسن عبد الرحمن باخص وآخرون، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة، الرياض، ص 205.
- 3- أبو الخير، مدثر طه، المحاسبة الدولية في ظل معايير التقرير المالي الدولي IFRS، مكتبة كلية التجارة، جامعة طنطا، بدون ناشر، 2014.
- 4- إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2003، ص 35.
- 5- أمزال فاتح، نظام حسابات التخصيص في الجزائر، دار النشر بلقيس، الجزائر، 2010، ص 101.
- 6- أمين لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 377-378.
- 7- جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2018-2019.
- 8- جمال العمارة، " منهجية الميزانية العامة في الجزائر "، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص 77.
- 9- جمال العمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، طبعة 1، 2004، ص 183.

- 10- حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ، دار الحامد ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص 19.
- 11- خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، ط1، زمزم للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص82.
- 12- رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، ط2، دار المسيرة، عمان، الأردن، ص14.
- الرسائل والاطروحات الجامعية:**
- 13- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه ، تخصص تسيير المنظمات ، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، الجزائر ، 2013-2014.
- 14- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، 2014، ص 06.
- 15- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2008، ص 5.
- 16- عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1990، ص 27.
- 17- عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص 28.

- 18- عبود الميلود ، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد الدراية أدرار ، الجزائر ، 2020، ص 291.
- 19- لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص 35.
- 20- محمد العزيز أبو رمان ، نظرية المحاسبة الحكومية ، مكتبة الأنجلو المصرية ، 1982، ص 8.
- 21- محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية ، دار صفاء للنشر ، عمان، الأردن ، 2002، ص 22.
- 22- محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2000، ص 328.
- 23- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، ديلويت في الشرق الأوسط ، النسخة الثانية، 1926، ص 08.
- 24- نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، تخصص : إدارة أعمال ، جامعة 3، 2013-2017.
- 25- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء، عمان ، الأردن ، 2009، ص 15.
- 26- يحيى ديدني، " المالية العمومية" ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ، القبة ، الجزائر ، الطبعة 2 ، 2014 ، ص ص 132-133.

27- يوسف السعيدي أحمد ، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتورة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 2016، ص 112.

المقالات والملتقيات:

28- محمد أمين وليد طالب ، " إنعكاسات الأزمة المالية العالمية 2008 على سياسات صندوق النقد الدولي "، مجلة الإقتصاد والمجتمع ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، العدد 6 ، ص ص 249 – 255.

29- آمال حاج جاب الله ، " واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير : دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي " ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 24/25 نوفمبر 2014، ص 772.

30- إيمان بوقصة، الإطار النظري تظاهرة الفساد المالي، المجلة الأكاديمية البحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، المجلد الأول، العدد الثالث، 2018، ص 281.

31- بطاهر علي ، سياسات التحرير والإصلاح الإقتصادي في الجزائر ، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف ، العدد 1، ص 182.

- 32- الجزائروي، إبراهيم محمد علي، صالح وعبد الهادي سليمان، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد2، العدد2012،3، ص 143-162.
- 33- حسانين أحمد سعيد قطب، تقييم جودة المعايير المحاسبية، دراسة تحليلية مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد2، 2003، ص ص 129-173.
- 34- خالد جمال جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص ص 7-8.
- 35- خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016، ص ص 106-107.
- 36- دادن عبد الغني وسعيدة تلي، فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كلية للحد من القصور المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6 و7 ماي 2012، ص 09.
- 37- راضية مسعود، الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي في الجزائر واستراتيجيات مكافحته، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، مركز جيل البحث العلمي العالم الثالث، العدد 29، 2018، ص 85.

- 38- عبد السميع رويّنة ، المخطط المحاسبي للدولة بداية للإصلاح المحاسبي للوظيفة العمومية ، مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة ، العدد 17 ، 2007 ، ص 222.
- 39- عبد السميع رويّنه، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011، ص 343.
- 40- محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد 5 لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987، ص ص 174-175.
- 41- مفتاح صالح ومعارفي فريدة، الفساد الإداري والمالي أسبابه، مظاهره ومؤشرات قياسه، اعمال الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6 و 7 ماي 2012، ص 3.
- 42- مولود صبري ، " المبررات الموضوعية لمحدودية المبادرة البرلمانية في مجال التعديل المالي " ، مجلة الوسيط ، وزارة العلاقات مع البرلمان ، الجزائر ، العدد 11، 2014، ص 42.
- 43- نقماري سفيان، الاطار الفلسفي والتنظيمي للفساد الإداري والمالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات عالية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6 و 7 ماي 2012، ص 07.

المؤتمرات والندوات:

- 44- حلقة دراسية حول " مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر " (نفقات التسيير لسنة 2007)، الدفعة 40، تحت اشراف الأستاذ: رابح محمدي، المدرسة الوطنية للإدارة، 2007، ص 13.

- 45- العبد الله رياض جاسم ،المعايير المحاسبية والبلدان النامية،المؤتمر العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق،عمان الأردن , 199م،ص6.
- 46- مذكرة الحلقة الدراسية " حسابات التخصيص الخاص " من إعداد طلبة السنة الرابعة ، فرع اقتصاد و مالية، الدفعة 38 ، تحت إشراف الأستاذ: رابع محمدي، المدرسة الوطنية للإدارة 2004/2005، ص ص 68-76.

التقارير:

- 47- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، الجزء الأول، الطبعة 2010 ، ص 13.
- 48- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزال،عمان ، الأردن،2012،ص 10.
- 49- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الأول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزال ، عمان ، 2009،ص 14 .
- 50- السيد عبد الرحمان ساسي، تقرير رقابي صادر عن المجلس المحاسبة المتعلق بنوعية التسيير ، و804 تقرير حول مراجعة نظامية ومطابقة حسابات المحاسبين العموميين .
- 51- شركات الموازنة الدولية، تقرير حول مسح الموازنة المفتوحة في الجزائر لسنة 2015 ، (على الخط (، متاح على : <http://www.internationalbudget.org>، تاريخ الإطلاع : 2022/02/10 (h15:00) ، ص 01.
- 52- النصوص التشريعية والتنظيمية الجزائرية:

- 53- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 التعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، المادة 8 منه، ج ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.
- 54- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المادة 4 منه، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
- 55- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990. والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35 الصادرة 15 أوت 1990.
- 56- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم.
- 57- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 53 لسنة 1990، قانون رقم 90-32 مؤرخ في 04/02/1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، ص 84.
- 58- القانون 99-11 المتضمن قانون المالية لسنة 2000، المادة 89 منه.

باللغة الأجنبية:

Ouvrages :

- 59- Ali Bissad, Manuel de la comptabilité publique, Presses de L'Université du Québec, 2ème édition, Québec, 1984.
- 60- Benoit PIGE et Xavier PAPER , Reporting financier et gouvernance des entreprises : le sens des normes IFRS , Editions EMS ,2006,p45.

- 61- Caroline Aggestam-Pontoppidam and Isabelle Andernack, op.cit,p175.
- 62- Denideni Yahia, finance publique, maison d'edition, kouba, Alger, p 367.
- 63- Gérard Cliquet et Gérald Orange, Organisations privées, organisations publiques, Publications de l'Université de Rouen et du Havre, France, 2002. p346.
- 64- Helen Gernon & Gary k.Meek, Accounting an International Perspective .Irwin McGraw-Hill Edition, New York, 2001,P39.
- 65- IFAC , handbook of international public sector accounting pronoucement , volume 2, 2015.
- 66- IFAC, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement , volume 1 ,2015, p 223.
- 67- Jaques Magnet, Eléments de comtabilité publique, 5e édition,L.G.D.J, Paris,2001.
- 68- Jean-François Des Robert et Jacques Colibert. Les Normes IPSAS et le secteur public Etats et municipalités Etablissements publics, Organisations internationales, Dunod, Paris, 2008, p13.
- 69- Michel Bouvier et autres, Finance publiques, LGDJ, 13e édition, Paris, 2014,p403.
- 70- Tjerk Budding , Giuseppe Grossi , Torbjorn Togesson , Public Sector Accounting , Routledge , first published , New York, 2015, p27.

Articles :

- 71- Bellanca S and Vandernoot J, Belgian Public Accounting : Evolution and Compliance with IPSAS,International Atlantic Economic Society, vol 19 , 2012, pp79-81 .
- 72- Benito B, Brusca I. and Montesinos V, The Harmonization of Government Financial Information Systems: The Role of The

- IPSASs, *International Review of Administrative Sciences* 73(2), 2007, pp323-350.
- 73- Bernard Adans et Laurent Paumelle, Quel avenir pour le comptable public ? Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique, l'Académie des sciences et techniques comptables et financières, le cahier n°32, novembre 2016, p16.
- 74- Cardoso R , Aquino A and Pigatto J , Brazilian Governmental Accounting reforms : IPSAS and Accrual Accounting Adoption , 2014.
- 75- Carine Roussel, Laurence Weil, L A jour de la mise en oeuvre de La LOLF, Finances publiques objectif concours, Hachette éducation, 2008/2009, p 27.
- 76- Chan James L , *International Public Sector Accounting Standards : Conceptual and Institutional Issues*, p2. Retrieved July 2, 2010 from [http : //jameslchan.com/papers/ChanCagSem5.pdf](http://jameslchan.com/papers/ChanCagSem5.pdf)
- 77- Chan, James L, *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*, University of Illinois at Chicago , USA , 2006.
- 78- Evelyne Lande et Sébastien Rocher, 25 ans de réformes comptables au service du management public , *Politiques et management public*, Vol 26(3), 2008.
- 79- François Roger Cazala, structures et procédures pour le renforcement de la discipline et de la responsabilité financière, in Michel Bouvier (dir.), *la bonne gouvernance des finances publiques dans le monde, actes de de la IVème Université de Printemps de Finances Publiques*. LGDJ.Paris, 2009. p38.
- 80- Hantem Aziz, *L'apport d'une Comptabilité d'Exercice à l'aune la nouvelle réforme de la LOLF au Maroc*. 2017. sur le lien : <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01540198/document>
- 81- Ijeoma N B, Oghoghomeh T , *Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Nigeria: Expectations, Benefits and*

- Challenges, Journal of Investement and Management,3(1), 2014 , pp 21-29.
- 82- Jean-Paul Milot, Faut-il réformer la comptabilité de l'Etat ?, Politiques et Management Public , 2000,pp1-17.
- 83- Magalhães, Fabio and Augusta Ferreira & Carlos Santos, NBCASP e IPSAS :” UMA Anàlise Do Processor De Convergencia Brasilia Sob a Otica Do Accrual Basis Accounting “,2013, available at: <http://www.researchgate.net>
- 84- Marie-Pierre Calmel , Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national , Politiques et management public, Vol 30/3 , 2013,p355.
- 85- Mhaka C,"IPSAS, A Guaranteed Way of Qualiyy Government Financial Reporting? A Comparative Analysis of the Existing Cash Accouting and IPSAS Based Accounting Reporting", International Journal of Financial Economics , 3 (3),2014,pp 134-141.
- 86- Mohammed Huweish Allawi Alshujairi,GovernmentAccounting system reform and Adoption of IPSAS in Iraq ,Research Journal of Finance and Accounting,5(24), 2014.
- 87- Monari ,Nelia K, The Effect of Adoption of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting In The Public Sector In Kenya Master of Business Administration ,university of – NAIROBI-November available at <http://erepository.uonbi.ac.ke>,2015.
- 88- Mussari R, "EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe", Journal of Accounting Economic and Law , 4 (3),2014,pp 299-312.
- 89- Salia, Hussein and Atuilik, Williams Abayaawien, Impact of IPSAS Adoption on Transparency and Accountability in Managing Public Funds in Developing Countries , Evidence From Liberia , Journal of Accounting and Taxation,2019.

- 90- Sébasyien ROCHER , The Beginnig Of Intrenational Public Accounting Standardsetting : A Short History, sur le site : <http://www.univ-angers.fr/>
- 91- Siankolouté Sambou et Jacques Spindler , Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ?, l'Harmattan, Paris, 2014, p5.

Rapports, document officiels et administratifs :

- 92- Abderrahmane SACI, « Eléments résumés d'appréciation des résultats des pratiques d'évaluation et des contrôles des comptes d'affectation spéciale (CAS) par la Cour des comptes », Travaux de la Journée Parlementaire sous le thème: Les comptes d'affectation spéciale du trésor, Alger, 2015, p 58-64.
- 93- AIT HADDAD, Zahra , La gestion axée sur le résultat en matière de préparation du Budget en Algérie, Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en Finances Publiques. Sous la direction de Mr GAS, Abdelhamid IEDF 2006, p 25.
- 94- Cour des comptes , La Comptabilité général de L'Etat dix ans après : une nouvelle étape à engager , rapport publique thématique , février 2016 , pp 13-15.
- 95- Décret exécutif n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.
- 96- DELAINE MCCULLOUGH, "FINDINGS FROM THE OPEN BUDGET SURVEY 2015: ARE GOVERNMENTS EQUIPPED TO MANAGE PUBLIC RESOURCES?", 2015:
- 97- Direction de la réforme budgétaire. MCF, La nouvelle comptabilité de l'Etat Une comptabilité à trois dimensions, France, 2005. Sur le lien <http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/textes-et-lois/ordonnances/reformes/comptabilite/1298-la-nouvelle-comptabilite-de-l-etat-une-comptabilite-a-troisdimensions-1/file>

- 98- Ghanem Mohamed, Diagnostic des comptes spéciaux du trésor, Travaux de la Journée parlementaire sous le thème : Les comptes d'affectation spécial du trésor, Alger, 2015, p40.
- 99- <http://www.internationalbudget.org/2015/09/findings-from-the-open-budget-survey-2015-are-governments/equipped-to-manage-public-resources> consulter 11/02/2022.
- 100- international budget partnership, Open Budget Index 2006-2015 Rankings, (on line) , Available to: <http://WWW.Internationalbudget.org/>, consult to: 20/03/2022.
- 101- International Federation of Accountants , Public Sector Committee, study N° 01, Financial reporting by national government, IFAC, New York, 1991, pp 1-2.
- 102- International Federation of Accountants, Study n°13 : Governance in the Public Sector : A Governing Body Perspective, New York, 2001, p08.
- 103- International Organization of Supreme Audit Institutions , Committee on Accounting Standards, Accounting Standards Framework, Washington DC, 1995, p10.
- 104- IPSASB Governance Group , The Future Governance of The International Public Sector Accounting Standards Board, 2014. Available at : <https://circabc.europa.eu/sd/a/ff055e53-c573-4d6a-93c4-ef86243516e7/back%20ground%20documents%20IPSASB-Consultation-Paper.pdf>
- 105- journal officiel n °57 du 31 décembre 1980 , journal officiel n° 21 janvier 1987.
- 106- journal officiel n °7 du 12 février 1980, journal officiel n°2 du 10 janvier 1984.
- 107- Michael Ross , Mineral Wealth and Budget Transparency , International Budget Partnership , Decembre , 2011.

- 108- Ministère de finance, ADETEF, rapport du plan comptable de l'Etat , Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat , Alger le 30 septembre 2007, p14.
- 109- Ministère de finance, Eléments fondamentaux de synthèse, direction général de comptabilité, Algérie, juillet 2006, p07.
- 110- Ministère de finance, Loi de Règlement Budgétaire : (1978, 1979, 1980, 1981).
- 111- Ministère de finance. Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat, Tome 1,direction général de comptabilité,2005, p2.
- 112- Ministère des finances ,ADETEF, rapport du projet d'architecture des comptes de l'état, Algérie, 31 octobre 2007, pp 44-50.
- 113- Ministère des finances ,Projet de modernisation des systèmes budgétaires, «Rapport sur la mise en oeuvre du processus de préparation du budget ,DGB, février 2006, page 1-3.
- 114- Ministère des finances ,Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase II, TC1 - Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie, crc sogema, Février 2009. p36.
- 115- Ministère des finances ,Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase II, TC1 - Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie, crc sogema, Septembre 2009, p19.
- 116- Ministère des finances, « Projet MSB », feuille de route de 18/04/2009, p 07.
- 117- Ministère des finances, ADETEF, compte rendu de la réunion relatif à la présentation du plan comptable de l'Etat du 30 juin 2008,Alger, pp 45-55.
- 118- Ministère des finances, Conseil national de la comptabilité, avant projet de recueil des normes comptables de l'état, Alger, Juillet 2022.

- 119- Ministère des finances, DGPP, Situation du fonds de Régulation des Recettes 2000-2014,(en line) Alger, disponible sur : <http://www.dgpp-mf.gov.dz>, consulter le : 13/02/2022.
- 120- Ministère des finances, DGPP, Situation Résumée des Opérations du Trésor (2000-2014), (en line], Alger, disponible sur : <http://www.dgpp-mf.gov.dz>, consulter le : 10/02/2022.
- 121- Ministère des finances, projet de la loi organique relatif aux lois de finance, Algerie, avril 2008, p02.
- 122- Ministère des finances, Projet de Modernisation des Systèmes Budgetaires, 14 Février 2006, p 4.
- 123- Ministère des finances, Projet de modernisation des systèmes budgétaires, «Rapport sur les options de sous composante 11- Budgétisation pluriannuelle budgétisation finances, avril 2005, pp 3-19.
- 124- Ministère des finances, rapport sur "ETAT D'AVANCEMENT DU PROJET MSB" , 28 décembre 2009, p 01.
- 125- Ministère des finances, Rapport sur l'état des lieux Démarrage, direction général de comptabilité, 24 mai 2005,p 07.
- 126- Ministère des finances, Recueil du plan comptable de l'état,PCE,DGC, 31 janvier 2008 ,pp 5-8.
- 127- Ministère des finances, textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01, direction général de comptabilité, 2005, "Ministère de finance, textes relatifs a la comptabite pub que, tome UT, direc pp181-195.
- 128- Ministère des finances,manuel fonctionnel des procédures : gestion des dépenses de l'Etat,direction général du budget2006, p64.
- 129- Mr. Nassim Menguellati, Le processus de préparation du budget de l'Etat dans le cadre du projet de modernisation des systèmes budgétaires », Mémoire de fin d'études dirigé par : Mr. Abdelhamid Gas, IEDF. 24ème promotion 2006/2007 page 31.

- 130- National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada , Chicago,1980,p08.
- 131- transparency international, corruption perceptions index 2008-2015, (on line) , Available to: [http://WWW. Transparency.org](http://WWW.Transparency.org), consult to :27/03/2022.
- 132- United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York, 1952,p 04.

Sites internet :

- 133- CF : <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>
- 134- <http://www.ifac.org>. Consulter le 02/11/2021 (18h) .
- 135- CF : <https://www.iasplus.com/fr-ca/nouvelles/part-i-ifs/08-fr-ca/ipsas-41>
- 136- IFAC, IPSASB publishes IPSASs on Accounting for Interests in Other Entities, jan 30, 2015, New York, in :
- 137- <https://www.ifac.org/news-events/2015-01/ipsasb-publishes-ipsass-accounting-intrests-other-entities>
- 138- <https://www.iasplus.com/fr-ca/psas/completed-projects/ipsas-34-38-accounting-for-interests-in-other-entities>
- 139- CF :[http //www.ifrs.org/Use-around-the-word/Documents/IFACIASBMOU](http://www.ifrs.org/Use-around-the-word/Documents/IFACIASBMOU).
- 140- <http://internationalbuget.org/publications/ibp-working-paper-2-mineral-wealth-and-budget-transparency/>
- 141- www.mf.gov.dz/documentation/AMI%20Pilotage%20projet%20msb.pdf

- 142- [http://www.crcsogema.com/pages/projets/Projet De Modernisation Des Systemes Budgetaires En Algerie.aspx?lang=FR-CA](http://www.crcsogema.com/pages/projets/Projet_De_Modernisation_Des_Systemes_Budgetaires_En_Algerie.aspx?lang=FR-CA)
- 143- Site Web de la Banque mondiale :
- 144- <http://www.worldbank.org/publicsector/civilservice/frenchadmin/Lareformebudgetaire.pdf>
- 145- CF:<https://www.pwc.com/gx/en/government-public-services-ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance-fr.pdf>
- 146- Guide pratique de la LOLF Comprendre le budget de l'Etat, Edition juin 2012, sur le lien :
[https://www.performancepublique.budget.gouv.fr/sites/performancepublique/files/files/documents/ressources documentaires/publications/guide_pratique_lolf/2012/guidelolf2012.pdf](https://www.performancepublique.budget.gouv.fr/sites/performancepublique/files/files/documents/ressources_documentaires/publications/guide_pratique_lolf/2012/guidelolf2012.pdf)

Textes juridiques et réglementaires algériens :

- 147- Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor.

قائمة الملاحق



وزارة التعليم و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية

إستبيان

حتى تزيد من ثقة مستخدميها للبيانات المالية والمعلومات المتضمنة فيها ، أضحت العديد من التقارير والدراسات تشير إلى ضرورة ملحة نحو إيجاد الوسائل الكفيلة ، التي من شأنها أن تساهم في ترقية وبناء نظام المعلومات محاسبي قائم على قواعد ومبادئ التسيير الجيد والحوكمة الرشيدة والشفافية . وفي هذا الإطار شرعت الجزائر منذ التسعينات في إصلاح نظام المحاسبة العمومية ، يندرج تحت مشروع أكبر لتحديث التسيير العمومي ، وهو الإتجاه السائد في العديد من الدول، التي ترغب في وضع صورة للمالية العمومية أكمل من تلك التي يوفرها الأساس النقدي، بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS .

وفي هذا السياق يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا من أجل إتمام أطروحتنا لنيل شهادة الدكتوراه في ميدان العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص توحيد المحاسبة وتدقيق المؤسسة والموسومة ب: " إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) " ، حيث تهدف الدراسة إلى معرفة آراءكم بصفتم أعوان تقومون بتطبيق المحاسبة العمومية . وبنظر للأهمية التي نوليها لهذه الدراسة نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الإستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة ، وان حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية، سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة ، وبالتالي

الحصول على نتائج أكثر دقة ، مع التأكيد على سرية المعلومات ، لأن هته الأخير ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

نتكرم بشكركم مسبقا على إسهاماتكم في هذه

الدراسة. الباحث : بوكفوسة أمحمد.



الجزء الأول : بيانات خاصة بالمستبئين.

بيانات شخصية.

الجنس : ذكر أنثى

العمر : أقل من 30 سنة بين 39 سنة بين 40 و 49 سنة أكثر من 50 سنة

المستوى التعليمي: ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه

سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات بين 5 و 10 سنوات أكثر من 15 سنة

الوظيفة : أستاذ جامعي آمر بالصرف محافظ حسابات خبير محاسبي

الجزء الثاني : الرجاء ملاً الفراغات بوضع العلامة (X) في الخانة المناسبة:

المحور الأول: تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي سيحسن من الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر

الرقم	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي سيحسن من الأداء المحاسبي للقطاع العمومي في الجزائر	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستحقاق يؤدي إلى تحقيق شفافية مالية العمومية والإفصاح بما يتوافق مع ما هو معمول به دولياً.					
02	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبادئ التقييم ومراقبة الأداء في المؤسسات العمومية.					
03	إعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى التسيير ، بما يعزز الحكم الراشد فب المؤسسات العمومية .					
04	الإنتقال نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من شفافية المعاملات وسهولة إستخدامها من طرف الهيئات المختصة.					
05	التوجه نحو إعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق أهداف الموازنة العامة للدولة .					
06	تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبدأ وضع أسس قانونية تعتمد عليها المؤسسات العمومية .					
07	إتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب بيئة إقتصادية ومالية ملائمة .					
08	إعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من قابلية مقارنة المعلومات للدولة الجزائرية مع دول أخرى .					
09	إعتماد معايير المحاسبة الدولية يحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية .					
10	الإنتقال نحو تبني إعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تعزيز وترشيد الإنفاق العمومي من خلال تخصيص أفضل للموارد .					
11	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى ترسيخ مبادئ الحوكمة في إدارة وتسيير المرافق العمومية .					

المحور الثاني: واقع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من منظور واقع نظام المحاسبة العمومي

الرقم	واقع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي من منظور واقع نظام المحاسبة العمومي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لايعطي تقييما حقيقيا لآداء ميزانية الدولة ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي .					
02	نظام المحاسبة العمومية يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة ومجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة ، مما يصعب من تحقيق رقابة فعالة .					
03	تركز المحاسبة العمومية حاليا على الجانب القانوني وتهمل كفاءة وفعالية الأداء					
04	عداد موازنة الدولة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي ، يرتكز على الأساس النقدي فقط ، مما لا يكفي لتقييم على الأداء .					
05	مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تكفي لعملية إتخاذ القرارات ، لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية .					
06	مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يتسم بمستوى الإفصاح ، مما يعطي صورة مظلمة عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة .					
07	ممارسات المحاسبة العمومية وفق القوانين الحالية غير ملائمة للتطورات الإقتصادية الحالية .					
08	نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للوحدات العمومية ، نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي .					
09	لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة ، من خلال نظام المحاسبة العمومية الحالي .					
10	نظام المحاسبة العمومية يعاني من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال .					
11	نظام المحاسبة العمومية لا يوفر كل المعلومات الملائمة ، التي يتسمح بتحديد أوجه الفساد المالي والإداري .					
12	المحاسبة المعتمدة حاليا في الجزائر هي محاسبة نقدية بحتة .					
13	نظام المحاسبة العمومية الحالي ينظر لنفقات الميزانية كوسائل تمويلية دون ربطها بالأهداف.					

المحور الثالث: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي .

الرقم	متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي التي يجب توفرها من وجهة نظر العاملين في القطاع المالي.	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	عصرية وتحديث التسيير العمومي ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير محاسبة الدولية للقطاع العام .					
02	يعتبر التأهيل العلمي والعملية أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .					
03	من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، دراسة النظام المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد أوجه القصور فيه .					
04	تطبيق وإعتماد ميزانية البرامج والآداء من خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية .					
05	ضرورة وجود دعم وإرادة سياسية من طرف الدولة .					
06	أخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين الإعتبار عند تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .					
07	رفع مستوى كفاءة أداء الهيئات العمومية ودعمها بالإطارات البشرية المؤهلة والموارد المالية الكافية .					
08	يجب تحيين أداء نظم المعلومات .					
09	الإستفادة من تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق هذه المعايير .					
10	القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية ، من شأنه إعطاء دفع قوي لإعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
11	التحول إلى أساس الإستحقاق القائم على منطق النتائج بدلا من الأساس النقدي القائم على منطق الوسائل.					

1. الجدول المتعلق بالجنس لدى العينة

		جنس العينة			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	ذكر	112	49.3	49.3	49.3
	انثى	115	50.7	50.7	100.0
	Total	227	100.0	100.0	

2. جدول السن

		السن			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	اقل من 30 سنة	52	22.9	22.9	22.9
	من 30 الى 39 سنة	68	30.0	30.0	52.9
	من 40 الى 49 سنة	39	17.2	17.2	70.0
	اكثر من 50 سنة	68	30.0	30.0	100.0
	Total	227	100.0	100.0	

3. جدول المؤهل التعليمي

		المؤهل العلمي			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	ليسانس	30	13.2	13.2	13.2
	ماجستير	101	44.5	44.5	57.7
	دكتوراه	96	42.3	42.3	100.0
	Total	227	100.0	100.0	

4. جدول الخبرة المكتسبة

		الخبرة المكتسبة			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	اقل من 5 سنوات	39	17.2	17.2	17.2
	من 5 الى 10 سنوات	73	32.2	32.2	49.3
	اكثر من 15 سنة	70	30.8	30.8	80.2
	4.00	45	19.8	19.8	100.0
	Total	227	100.0	100.0	

5. جدول الوظيفة الحالية

		الوظيفة الحالية			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	استاذ جامعي	39	17.2	17.2	17.2
	امر بالصراف	73	32.2	32.2	49.3
	محافظ حسابات	70	30.8	30.8	80.2
	خبير محاسبي	45	19.8	19.8	100.0
	Total	227	100.0	100.0	

6. جدول ثبات الاستبانة الفا كرومباخ

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.843	4

الجزء الثاني من الملاحق والمتعلق بتحليل ابعاد متغيرات الدراسة

1. تحليل فقرات بعد اعتماد معايير المحاسبة الدولية.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
إعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستحقاق يؤدي إلى تحقيق شفافية المالية العمومية والإفصاح	227	4.2952	.55345	.306
تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبادئ التقييم ومراقبة الأداء في المؤسسات العمومية	227	4.3656	.55912	.313
إعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى التسيير	227	4.3700	.54414	.296
الإنتقال نحو إعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من شفافية المعاملات وسهولة إستخدامها	227	4.3833	.60841	.370

التوجه نحو اعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتحقيق أهداف الموازنة العامة للدولة	227	4.3128	.62681	.393
تبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يكرس مبدأ وضع أسس قانونية تعتمد عليها المؤسسات العمومية .	227	4.2687	.64013	.410
إعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب بيئة إقتصادية ومالية ملائمة	227	4.3568	.65883	.434
إعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز من قابلية مقارنة المعلومات للدولة الجزائرية مع دول أخرى .	226	4.3274	.66590	.443
إعتماد معايير المحاسبة الدولية يحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية .	227	4.3392	.66811	.446
الانتقال نحو تبني اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى تعزيز وترشيد الإنفاق العمومي . من خلال تخصيص أفضل للموارد	227	4.3260	.65809	.433
إعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي إلى ترسيخ مبادئ الحوكمة في إدارة وتسيير المرافق العمومية .	227	4.3436	.66252	.439
المتوسط الكلي لمتغير اعتماد معايير المحاسبة الدولية	227	4.3352	.32600	.106
Valid N (listwise)	226			

2. تحليل فقرات بعد واقع تبني اعتماد المحاسبة الدولية

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يعطى تقييما حقيقيا . لاداء ميزانية الدولة ولا يعبر عن حقيقة مركزها المالي	227	4.2599	.78047	.609
نظام المحاسبة العمومية يحتوي على مدونة حسابات غير مرنة ومجموعة كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة ، مما يصعب من تحقيق رقابة فعالة	227	4.3040	.77009	.593
تركز المحاسبة العمومية حاليا على الجانب القانوني وتهمل كفاءة وفعالية الأداء	227	4.3789	.73899	.546

إعداد موازنة الدولة وفق نظام المحاسبة العمومية الحالي ، يركز على الأساس النقدي فقط ، مما لا يكفي لتقييم الأداء .	227	4.3700	.75527	.570
مخرجات نظام المحاسبة العمومية لا تكفي لعملية إتخاذ القرارات ، لأنها لا تتيح لنا إمكانية المقارنة بين السنوات المالية .	227	4.2775	.81337	.662
مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يتسم بمستوى الإفصاح ، مما يعطي صورة مظلمة عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة .	226	4.2876	.78402	.615
ممارسات المحاسبة العمومية وفق القوانين الحالية غير ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية .	227	4.3128	.73108	.534
نظام المحاسبة العمومية لا يضمن التسيير الفعال للوحدات العمومية ، نتيجة النقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي .	227	4.2643	.78182	.611
لا يمكن قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة ، من خلال نظام المحاسبة العمومية الحالي .	227	4.3084	.74196	.551
نظام المحاسبة العمومية يعاني من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال .	227	4.3436	.73231	.536
نظام المحاسبة العمومية لا يوفر كل المعلومات الملائمة ، التي يتسمح بتحديد أوجه الفساد المالي والإداري .	227	4.2599	.79173	.627
المحاسبة المعتمدة حاليا في الجزائر هي محاسبة نقدية بحتة .	227	4.3304	.74138	.550
نظام المحاسبة العمومية الحالي ينظر لنفقات الميزانية كوسائل تمويلية دون ربطها بالأهداف .	227	4.1586	.93669	.877
المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبنى معايير المحاسبة الدولية	227	4.2967	.60588	.367
Valid N (listwise)	226			

3. تحليل فقرات بعد تحسين الأداء المحاسبي

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
عصرية وتحديث التسيير العمومي ضرورة ملحة لنجاح تطبيق معايير محاسبة الدولية للقطاع العام	227	4.3392	.55207
يعتبر التأهيل العلمي والعملية أساس الفهم والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .	227	4.3965	.56567
من متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، دراسة النظام المحاسبي المطبق وتشخيص واقعه وتحديد أوجه القصور فيه	227	4.4053	.56722

تطبيق وإعتماد ميزانية البرامج والأداء من خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية .	227	4.3789	.58529
. ضرورة وجود دعم وإرادة سياسية من طرف الدولة	227	4.4229	.62188
أخذ خصوصيات البيئة الجزائرية بعين الاعتبار عند تبني . وإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	227	4.3392	.70045
رفع مستوى كفاءة أداء الهيئات العمومية ودعمها بالإطارات . البشرية المؤهلة والموارد المالية الكافية	227	4.3789	.70841
. يجب تحيين أداء نظم المعلومات	227	4.3392	.71297
الاستفادة من تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق هذه المعايير .	227	4.1894	.87455
القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية ، من شأنه إعطاء دفع قوي لاعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	227	4.47137	.777345
التحول إلى أساس الاستحقاق القائم على منطق النتائج بدلا من . الأساس النقدي القائم على منطق الوسائل	227	3.8590	.89118
المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبني معايير المحاسبة الدولية	227	4.2967	.60588
Valid N (listwise)	227		

الترتيب الكلي لابعاد الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبني معايير المحاسبة الدولية	227	4.2967	.60588	.367
المتوسط الكلي للمتغير المستقل	227	4.3160	.39431	.155
المتوسط الكلي للمتغير التابع	227	4.3200	.38440	.148
Valid N (listwise)	227			

مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

Correlations

			المتوسط الكلي لمتغير اعتماد معايير المحاسبة الدولية	المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبنى معايير المحاسبة الدولية	التحول إلى أساس الإستحقاق القائم على منطق النتائج بدلا من الأساس النقدي القائم على منطق الوسائل	المتوسط الكلي للمتغير المستقل
Spearman's rho	المتوسط الكلي لمتغير اعتماد معايير المحاسبة الدولية	Correlation Coefficient	1.000	.352**	.114*	.676**
		Sig. (1-tailed)	.	.000	.043	.000
		N	227	227	227	227
	المتوسط الكلي لمتغير مستويات تبنى معايير المحاسبة الدولية	Correlation Coefficient	.352**	1.000	.175**	.915**
		Sig. (1-tailed)	.000	.	.004	.000
		N	227	227	227	227
	التحول إلى أساس الإستحقاق القائم على منطق النتائج بدلا من الأساس النقدي القائم على منطق الوسائل	Correlation Coefficient	.114*	.175**	1.000	.175**
		Sig. (1-tailed)	.043	.004	.	.004
		N	227	227	227	227
	المتوسط الكلي للمتغير المستقل	Correlation Coefficient	.676**	.915**	.175**	1.000
		Sig. (1-tailed)	.000	.000	.004	.
		N	227	227	227	227

** . Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).