

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

المعايير المحاسبية الدولية للتسيير العمومي بين الواقع ووسائل الانتقال

مقدمة من طرف الطالب:

سعد شاوش منصور

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الأسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	برياطي حسين	أستاذ محاضر "أ"	مستغانم
مقررا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر "أ"	مستغانم
مناقشا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر "أ"	مستغانم

السنة الجامعية 2019-2020

شكر وتقدير

أولا الشكر لله الواحد القهار صاحب الفضل والإكرام أكرمنا بنعمة الإسلام ويسر لنا سبيل العلم، فله الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد الرضا والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم تسليما كثيرا. ثم كامل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ المشرف: بوزيان العجال صاحب الفضل بعد الله، جزاه الله عنا أفضل الجزاء على نصائحه وتوجيهاته القيمة وسعة صدره وصبره. فجزاك الله جنة الفردوس. كما لا يفوتنا أن أشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.

الإهداء

إلى روح أبي وجميع الأموات من أقاربي و أحبتي وأصدقائي جعلهما الله من أهل الجنان مع خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من لهما الفضل عليا تعجز درر ودارهم الدنيا الوفاء به، أمي وإخوتي وأبنائي وبناتي وأسرتي جعلهما الله من أهل التقوى والنعيم في الدنيا وفي الآخرة وبلغهما الفردوس الأعلى مكانا رفقة سيد الخلق أجمعين.

إلى كل الزملاء والأصدقاء والأحباب سدد الله خطاهم ووفاهم على فضلهم حسنات في يوم الحساب وأصلح لهم أولادهم وأزواجهم وجمعنا الله وإياهم في جنات النعيم.

إلى كل رفقاء الصبا وزملاء الدراسة والعمل وإلى جميع من أعاننا على هذا العمل أثناب الله الجميع.

أهدي الجميع ثمرة جهدي

منصور

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية	الاختصار
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International public sector Accounting Standards	IPSASS
مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International public sector Accounting Standards Board	IPSASB
مجلس معايير المحاسبة العمومية	governmental Accounting Standards Board	GASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
مدونة حسابات الخزينة	Nomenclature des comptes de trésor	NCT
المخطط المحاسبي للدولة	Plan comptable de l'état	PCE
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
تحديث نظام الميزانية	Modernisation des Systemes Budgetaires	MSB
لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Interpretation Commitee	IFRIC
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards	IFRS

قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
32	معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام IPSAS	1-2
58	يبين توزيع عينة الدراسة	1-3
59	يبين درجات مقياس ليكارت الخماسي	2-3
59	مقياس تحديد الوزن النسبي و الأهمية النسبية للوسط الحسابي	3-3
60	مقياس تحديد قيمة معامل ألفا كرومباخ	4-3
62	يبين توزيع العينة حسب الجنس	5-3
62	يبين توزيع العينة حسب العمر	6-3
63	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	7-3
63	توزيع العينة حسب الوظيفة	8-3
64	توزيع العينة حسب الخبرة	9-3
64	اختبار التوزيع الطبيعي كولجروف سميرونوف	10-3
66	المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	11-3
67	ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	12-3
68	المحور الثالث: أسس المحاسبة العمومية الحديثة	13-3
69	المحور الرابع: العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS و IPSASB	14-3
70	معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة	15-3
72	تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الأول	16-3
72	تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثاني	17-3
73	تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثالث	18-3
73	تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الرابع	19-3

الفهرس

الصفحة	البيان
	الاهداء
	التشكرات
	قائمة الأشكال والجداول
أ-ب	مقدمة
الفصل الأول عموميات حول المحاسبة العمومية (الإطار النظري والقانوني)	
12	تمهيد
13	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
13	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية و مبادئها
13	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية:
13	الفرع الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية:
14	المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية
15	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
18	المبحث الثاني: أسس المحاسبة العمومية، أهدافها ومجال تطبيقها:
18	المطلب الأول: أسس المحاسبة العامة:
19	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية:
19	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:
21	المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية:
21	المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي:
23	المطلب الثاني : نظام الموازنة العامة:
23	الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة، مبادئها، وخصائصها:
24	الفرع الثاني: تحضير الميزانية العامة وتنفيذها:
25	المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية
28	خلاصة
الفصل الثاني واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:
31	المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ومجال تطبيقها وأهدافها:

31	الفرع الأول: تعريف المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS :
33	الفرع الثاني: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:IPSAS
34	الفرع الثالث: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
34	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق
35	الفرع الأول: معايير اعداد التقارير وعرض البيانات المالية
35	الفرع الثاني: معايير الأصول الملموسة والغير ملموسة
37	الفرع الثالث: معايير الأدوات المالية
41	المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
41	الفرع الأول: تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
42	الفرع الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)
42	الفرع الثالث: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية القطاع العام:IPSASB
43	المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري
43	المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية
45	المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي
46	المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
48	المبحث الثالث: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية:
48	المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة
49	المطلب الثاني: عرض مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية والإجراءات المتخذة لتنفيذه:
51	المطلب الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
54	خلاصة

الفصل الثالث دراسة ميدانية

56	تمهيد
57	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات المتبعة
57	المطلب الأول: منهجية الدراسة
60	المطلب الثاني:إجراءات الدراسة
62	المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة و اختبار نوع البيانات
62	المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
64	المطلب الثاني: اختبار نوع البيانات
65	المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان
65	المطلب الأول:صدق أداة الدراسة
65	الفرع الأول:صدق المحكمين
65	الفرع الثاني:صدق المقياس

70	المطلب الثاني:صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة
71	المطلب الثالث: تأثير الخصائص الديموغرافية لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة
74	خلاصة
76	خاتمة
81	قائمة المراجع

مقدمة

إن ما شهده العالم من تطور تكنولوجي رهيب في مجال تكنولوجيات الإعلام والاتصال الذي ألقى بضلاله على باقي المجالات الأخرى التي أضحت تتطور وتتعدد في نفس الوقت خاصة في شقها الاقتصادي فرض حتمية التطور أو بالأحرى إعادة برمجة و تحيين بعض المجالات لكي تتماشى وهذه التطورات، خاصة بعد ما شهده العالم من ثورة صناعية وتجارية ومن بين هذه البرامج والأنظمة النظام المحاسبي.

نظرا لتطور أجهزة نظام القطاع العام واتساع نشاطاته هذا التطور الذي قابله تطور في تفكير ونهضة في وعي الشعوب ما أعطى روحا ودما قويا لترسيخ وتكريس الممارسة الديمقراطية ما أدى إلى تطور مفهوم الحوكمة والحكم الراشد، الأمر الذي جعل من محاسبة القطاع العمومي تكتسي أهمية بالغة في اهتمامات الباحثين والمفكرين من أهل الاختصاص لجعلها تتماشى من التطورات الراهنة والبحث على سبل الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية و الرقابة على تنفيذها.

إن حتمية التغيير هذه فرضت على الدول القيام بمجموعة من الإصلاحات والتغيرات في مجال المالية العامة، فبرزت في الواجهة فكرة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد و عقلنة تسيير الأموال العمومية، ووضع نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات محاسبة شاملة وأكثر دقة.

انطلاقا من هذا تطورت المحاسبة العمومية على المستوى الدولي من خلال جهود الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وعلى رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التي قام بإصدار معايير محاسبية دولية خاصة بالقطاع العام IPSAS لتواكب التطورات في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام ما ترتب عليه زيادة في حجم النفقات وتنوع مجالاتها من جهة وزيادة الإيرادات وتنوع مصادرها من جهة أخرى، ولهذا تخلت معظم الدول عن إتباع أسلوب الأساس النقدي وإتباع أساس الاستحقاق لما يوفره من صورة موضوعية لسلامة الإنفاق العام وما يقدمه من إمكانية متابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكها وجهود المحافظة وتنميتها.

الأمر الذي أدى بالجزائر إلى محاولة تكييف والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وذلك من خلال إصلاح نظامها المحاسبي للقطاع العمومي أو ما يعرف بالمحاسبة العمومية وذلك من أجل ضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الإفصاح المالي للقطاع العام.

إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي سبقته مجموعة من الإصلاحات في نظام المحاسبة العمومية جعله يتماشى وهذه المعايير ساقنا إلى طرح الإشكال الآتي:

ما هي الوسائل الضرورية التي تسمح لنا بالانتقال من النظام المحاسبي العمومي إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ظل إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟

لمعالجة ومختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي الإجراءات التنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما هو واقع النظام المحاسبي العمومي؟
- ما هي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما مجال تطبيقها؟

- ما مدى تناغم النظام المحاسبي العمومي الحالي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما هي متطلبات الانتقال؟

فرضيات الدراسة:

إن الإصلاح المحاسبي في القطاع العام وبشكل عام وضعنا أمام حتمية التخلي عن تطبيق الأساس النقدي والتوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، الأمر الذي يتطلب تنفيذ مختلف الإصلاحات في طريق تنظيم وتسيير المال العام.

انطلاقا من هذه الفرضية الرئيسية يمكن وضع مجموعة من الفرضيات والتي يبنى على أساسها بحثنا هذا والتي كانت:

- ضعف النظام المحاسبي العمومي الحالي.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسمح بتحقيق نوع من الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإفصاح المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة.
- التحفيز والدعوة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتطبيق أسس الاستحقاق من طرف المنظمات الدولية المختصة.
- يهدف الإصلاح المحاسبي بالجزائر إلى وضع نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة.
- يهدف تحسين جودة الإفصاح المالي وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير وإنفاق المال العام.

أسباب اختيار الموضوع:

- 1/ الميول والرغبة الشخصية وذلك لارتباطها المهني (محافظ حسابات).
- 2/ حداثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد به.
- 3/ قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من الجانبين النظري والتقني.

أهمية الموضوع:

للموضوع أهمية بالغة نظرا للتوجهات الراهنة والتحديات التي تواجهها الدول في مجالات التسيير والعمولة وتكمن الأهمية في أهمية النظام المحاسبي ومكانته الإستراتيجية في نظام الإدارة المالية. حيث يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير مالية توضح نشاط وحدات القطاع العام والتي تستخدم في مجال التغطية والرقابة من أجل العقلنة والترشيد في تسيير وإنفاق المواد المتاحة.

الفصل الأول

عموميات حول المحاسبة العمومية
(الإطار النظري والقانوني)

تمهيد:

إن التطور الحاصل في الدولة ووظائفها بما في ذلك الإقتصادية منها فرض فرض تطورا في مفهوم المحاسبة العمومية من أجل مواكبة التطورات، فإن ما ينجر على الدولة من زيادة في النفقات واختلاف مصادره وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإفصاح المالي الحكومي، جعل من المحاسبة العمومية أداة مهمة للمراقبة وتقييم الأداء في تسيير المال العام.

وباعتبار المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، فإن من سمات تداول المال العام ما أجبر العمل على بناء إطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، من أجل الرقي بجودة الإفصاح المالي الحكومي الواضح و الدقيق وذو مصداقية وتسهيل عمليات المتابعة الدائمة و المستمرة للوضع المالية وذلك عن طريق تكييف المعايير المحاسبية للقطاع العام والاستفادة من مزايا المحاسبة العمومية، مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لترقية نظام محاسبي ذو معنى لتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة المحاسبة العمومية وفق ثلاث مباحث كالآتي:

- ماهية المحاسبة العمومية.
- أسس المحاسبة العمومية، أهدافها ومجال تطبيقها.
- مكونات نظام المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومبادئها

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية:

للمحاسبة العمومية عدة تعارف من عدة جوانب وسنعرض منها ما يلي.

1- من الجانب القانوني: نص قانون المحاسبة العمومية رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية علي ما يلي : " يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الميزانيات من الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات"¹ و تعتبر مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام و التزامات و مسؤولية كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف و تنفيذ العمليات المالية للدولة.

2- من الجانب الإداري: عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها : " المحاسبة التي تختص بقياس و معالجة و توصيل و مراقبة و تأكيد صحة المتحصلات و النفقات و النشاطات المرتبطة بالقطاع العام"². كما تعتبر " المجال المحاسبي المتخصص بعملة تقدير و قياس و تسجيل و تبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، تم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، و توصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية و المبادئ الخاصة بذلك"³.

و في تعريف آخر يقصد بها " هي عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير و تقسيم الإدارة المالية للدولة و توزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي"⁴.

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية:

للمحاسبة العمومية عدة مبادئ سوف نعرض أهمها فيما يلي:

1. مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي: يقصد به أن الأمر بالصرف لا يمكنه القيام

بالمهام المنسوبة إلى المحاسب العمومي أي أنهما شخصان متميزين يراقب الثاني منهما العمليات التي

يقوم بها الأول، كما لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية.

و حسب المادة 55 من القانون 21-90 الخاص بالمحاسبة العمومية "تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"⁵.

¹ : الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية قانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15-08-1990 ، المادة (1) ، المادة (2)

²: صلاح الدين عبد المنعم ، " المحاسبة العمومية مدخل معاصر" دار المطبوعات الجامعية ، مصر ، الإسكندرية ، 2008، ص:5

³: اسماعيل حسين احمر ، " المحاسبة العمومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، الأردن، عمان، 2013، ص:35

⁴: شبايكي سعدان ، "دراسة تحليلية و نقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر" أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2011، ص:

2. مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات: حسب المادة 08 من القانون رقم 84-17 " لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز " غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات للأشكال التالية: الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة بالخرينة، الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات"¹.

3. المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي: يعد المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على العمليات الموكلة له و عن كل خطأ يرتكبه أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية و هذا حسب نص المواد (41، 46) من القانون 90-29 حيث تنص المادة 41: " تنطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية و المالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه، غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كيفيات تحدد عن طريق التنظيم."²

المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من أهمها:³

1. نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح و إنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن، الدفاع عن العدالة و الصحة العامة، تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل أو مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤداة.
2. لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المخصصة لها سنويا بحيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة.⁴
3. النظام المالي الموحد، فهو مستمد التعليمات المالية الصادرة عن السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية.
4. الملكية العامة للوحدات العمومية، حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها ويمكن تقسيم الوحدات العمومية إلى:

- وحدات غير إدارية: هي الوحدات التي تحصل على إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير مثل مصلحة الجمارك.
- وحدات إدارية: و هي الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات أو تحقيق إيرادات ضئيلة القيمة نسبيا مثل قطاعات الدفاع، قطاع الصحة و التعليم.

¹: بلعروسي أحمد التيجاني، مرجع سابق، ص 11

²: الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15-08-1990 المادة 41 من القانون 90-22

³: ابراهيم السيد المليحي " المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الإسكندرية، الطبعة 1، 2002، ص:04

⁴: اسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، 2003، ص:39

5. الشخصية الاعتبارية (المعنوية) مفقودة في الوحدات العمومية، حيث أن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى و ذلك لاعتبارات إدارية و تنظيمية عديدة.
6. العلاقة النسبية بين الإيرادات و المصروفات معدومة، فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر.
7. تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة و السيادة اللازمة لأداء نشاطها، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام، كما أن المحاسبة العمومية تتضمن معايير و إجراءات رقابية و أكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى، و أيضا لا يمكننا التفرقة بين المصروفات الإدارية .
8. أحكام الرقابة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة تسند إلى عدة أعوان حسب الإختصاص في المهام ويتمتعون بسلطة محددة قانونا، ويمكن التمييز بينهم كالآتي:

1. الأمر بالصرف: تنص المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.
- كما يعرف الأمر بالصرف بأنه هو الشخص الذي يعمل بإسم الدولة و الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية و يقوم بعملية التعاقد و بتصفية دين الغير، أو بتحصيل الإيرادات العامة و يأمر بصرف النفقات¹.

وفق أحكام المادة 25 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية نتمكن من تحديد أصناف الأمرين بالصرف كما يلي:

- 1.1. الأمر بالصرف الرئيسي: وفق نص المادة رقم 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للنفقات الآتية.

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري و المجلس الأمة و مجلس المحاسبة.
- الوزراء في حدود الإعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية.
- الوالي في حدود ميزانية الولاية.
- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلديات.
- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة و المستفيدة من ميزانية ملحقة.

- 2.1. الأمر بالصرف الثانوي: و يتم تعيينه من قبل الأمر بالصرف الرئيسيون من أجل تسيير و تنفيذ وحدات القطاع العام اللامركزية، و تتكون شبكة الأمر بالصرف الثانويين من المديرين العموميين و المديرين المنصبين

¹: J. :qgnet, elements de comptabilie public , 4^{eme} édition, quercy, paris, 1998, p:28

على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، الذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي.

3.1. الأمر بالصرف الوحيد: يعتبر الوالي أمر بالصرف رئيسا و وحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية. كما له المسؤولية المباشرة عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية و تمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

2- المحاسب العمومي: يعرف المحاسب العمومي على أنه " هو كل عون أو موظف مؤهل قانونيا، يتصرف باسم الدولة، جماعة محلية، مؤسسة عمومية. من أجل تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات و تسيير السندات بواسطة الأموال و القيم الموضوعة تحت تصرفه، أو بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه"¹.

و عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي مع تحديد الموكلة له و ذلك وفقا انص المادة 33 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الآتية.

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.

- ضمان حفظ الأموال و السندات و القيم و الموارد الموضوعة تحت تصرفه.²

- تداول الأموال و السندات و القيم و الموارد العمومية.

ومن هذا المنطلق من خلال تحديدنا للمهام يمكننا القول بأن المحاسب يختص بتنفيذ مراحل المحاسبة للعمليات المالية لوحدات القطاع العام، لأنه العون المكلف قانونا بقبض و صرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين و اعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانونا وتشتت توفّر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

يعين و يعتمد المحاسب العمومي من قبل وزير المالية حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، و ذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي لرقم 311-91 المؤرخ في 07-09-1991 و المتعلق بتعيين أو اعتماد المحاسب العمومي إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يؤدي القسم المهني قبل توليه المهام الموكلة إليه، و من أجل تنصيبه الرسمي على مصلحة محاسبية عليه أن يقدم الوثائق التالية:

- نسخة من قرار التعيين.

- محضر تأدية اليمين (القسم المهني).

- نسخة من عقد التأمين لتغطية المسؤولية للمحاسبين العموميين.

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين

أصناف المحاسبين العموميين كالآتي:

1/ المحاسب العمومي الرئيسي: هو المحاسب المكلف بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبية للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق نص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 07-09-1991 و المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة الذي يمسكها

¹: M. Lascombe, vandendriessche, les finances publics, 5 eme edition dalloz, paris, 2003, p :135

²: J.F.picard, finances publics, 1 er édition, litec, paris, 2006, p :159

الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفايتها و محتواها، يصنف المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخبزينة العمومية.
- أمين الخبزينة المركزية.
- أمناء الخبزينة في الولاية.
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقمة.

2/ المحاسب الثانوي: تنطوي مهمته في جميع محاسبة المحاسب الرئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لفائدة المحاسب الرئيسي.

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

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق و الذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة¹.

تهدف الرقابة إلى ضمان حقوق الغير اتجاه الدولة عن طريق التأكد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة و التحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية، إضافة إلى ذلك تسمح هذه المراقبة بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمرين بالصرف عن طريق تنفيذ صلاحياتهم المالية و إخضاعها لمراقبة قبلية.

نستخلص أنه لا توجد علاقة رئيسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهامهم متكاملة فيما بينهما في مجال تنفيذ النفقات.

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

المبحث الثاني: أسس المحاسبة العمومية، أهدافها ومجال تطبيقها:
المطلب الأول: أسس المحاسبة العامة:

تعتمد المحاسبة العامة على أسس معينة لقياس و تسجيل العمليات المالية و تعتبر بمثابة الإجراءات و القواعد التي تمكن من إثبات و مسك الحسابات و عرض القوائم المالية و التوقيت المناسب لإجراء هذه العمليات، وهناك ثلاثة أسس سنعرضها كمايلي:

1- الأساس النقدي: نقصد به بأن " الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر لتعرض في القوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها يتعلق بفترة سابقة أو لاحقة"¹ ، كما يمكن تعريفه أيضا بأنه " يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة و الإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت النفقات و الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة"²، ولهذا الأساس مزايا و مساوئ تكمن فيما يلي:

1.1 . مزايا الأساس النقدي:

- سهولة تسيير الموازنة لأنها تعتمد على التدفقات فقط.
- سهولة فرض الرقابة على الخزينة كون العمليات فيها فعلية وفق وثائق ثبوتية.
- الارتباط الوثيق بين الخزينة و الموازنة العامة و سهولة اكتشاف الأخطاء
- التمكن من إعداد الحساب الختامي للدولة في الوقت المحدد.

2.1. مساوئ الأساس النقدي:

- تعتبر القوائم المالية ذات صبغة إحصائية أكثر مما هي تسييرية.
 - عدم التمكن من معرفة النفقات التي لم تصرف بعد وكذلك الإيرادات التي لم تحصل.
 - استحالة قياس أداء الهيئات العمومية ولا حتى تقييم البرامج المنجزة.
- 2- أساس الاستحقاق: وفق هذا الأساس فإن مبدأ استقلالية الدورات يمثل أساس المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية حيث يسجل الحساب الختامي كل النفقات التي لم تصرف و الإيرادات التي لم تحصل بعد خلال تلك الفترة، و يقتضي الأمر إجراء عمليات جرد للنفقات و الإيرادات لتحميلها في الدورة المحاسبية الخاصة بها ما يتطلب متابعة من طرف المحاسبين العموميين، ولهذا الأساس مزايا و مساوئ نذكر منها مايلي:

1.2 . مزايا أساس الاستحقاق

- يمكننا من إجراء مقارنة البيانات المالية من سنة لأخرى.
- إجراء تحليل عن مدى تطور النفقات و الإيرادات على طول مدة معينة.
- يعطي صورة حقيقية عن الوضعية المالية للهيئات العمومية.
- يمكننا من قياس أداء القائمين على تنفيذ البرامج و تحديد المسؤوليات و التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.
- يحدد تدابير تنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات و عمليات الخزينة و كفاءات تقييدها محاسبيا.

2.2. عيوب أساس الاستحقاق:

¹: عبد العي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، مصر، القاهرة، 1984، ص:18
²: المنظمة العالمية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، عمان، 1980، ص: 15، 16.

- يتطلب كفاءة عالية في التسيير ومعرفة كبيرة في ميدان المحاسبة.
- يؤدي إلى تأخير إصدار القوائم المالية حتى تتم كل التسويات فيما يخص الجرد.
- يتصف بتعقيد إجراءاته وجعلها مكلفة.

3- الأساس المشترك: وهو الاستعمال لأساس الاستحقاق و الأساس النقدي في آن واحد بهدف الاستفادة من كافة المزايا المتاحة، حيث يتبنى قواعد الأساس النقدي من أجل الاعتراف والقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، و يوظف قواعد أساس الاستحقاق في معالجته المحاسبية للنفقات.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية:

- إن الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها تكمن فيما يلي:¹
- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، مثلا يقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.
 - متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد و المؤسسات من ضرائب و رسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها و حفظ قيودها و سجلاتها.
 - فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.
 - توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، و بيان المركز المالي للدولة و إظهار الفائض أو العجز.
 - توفير البيانات و المعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي و دراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة و استخداماتها.
 - توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج و الخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، بحيث تسهل إعداد أرقام الموازنة العامة بدقة، وقياس مدى الكفاية و تنفيذها وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة.
 - توفير البيانات و المعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو إخضاعها لعمليات الدراسة و التحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط الحكومي المالي.

المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين كالآتي:

- 1- الجانب العضوي: و يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و هي تلك المذكورة في نص المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 و تتمثل في " الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري". إن ما يميز الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل: " المؤسسات العمومية الاقتصادية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري"، هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام وهي تتصرف في غالب الأحيان

¹: نعيجه فيميم، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير و رقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستر غير منشورة، جامعة سعد دحلب البلدة، 2011، ص:63

كسلطات عمومية "توجه الأوامر أو النواهي للمواطنين، و فرض الالتزامات عليهم"، كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

2- الجانب المادي: و يتعلق بكل العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية من طرف الأمرين

بالصرف و المحاسبين العموميين و تتمثل فيما يلي:

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.
- تسيير الممتلكات العمومية.
- إنجاز عمليات الخزينة.
- مسك المحاسبة.

المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية:

المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي:

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

1. تعريف النظام المحاسبي العمومي: يعرف على أنه " مجموعة من الطرق و الإجراءات و التعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات و السجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة و تقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير و قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي."¹ ، كما يعرف أيضا بأنه " مجموعة المفاهيم و المبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية و تقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة و مراقبتها."²

2. الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي: يتطلب النظام المحاسبي العمومي توفر شروط و تتمثل فيما يلي:³

- أن يكون النظام المحاسبي العمومي متطابق مع النصوص الدستورية و القانونية و التشريعات الأخرى.
- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة.
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت و أنفقت الأموال العامة و المستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية و الإنفاق على البرامج.
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين و الأنظمة.

3. الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي: و يمكن حصرها فيما يلي:⁴

- مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية.
- على كل وحدة إدارية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها و نفقاتها.
- تخصم جميع الارتباطات على بنود الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد.
- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة و الأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة.
- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية و القواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة.

¹: محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 133.

²: عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي و إدارته، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة 1، 1999، ص: 26.

³: محمد الهور، مرجع سابق، ص: 134.

⁴: محمد الهور، مرجع سابق، ص: 145.

- اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الادارية يقوم بها مراجع مستقل.
- اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية.
- يجب أن تكون جميع التقارير مبينة على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الادارية المتماثلة في طبيعة النشاط و الحجم.

4- دورة النظام المحاسبي العمومي: يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية:¹

- تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية.
- اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها.
- تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات و المصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الادارية الحكومية.
- مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الإعتمادات و تحصيل الإيرادات وفقا للتوزيع المخطط في الموازنة.
- إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارية الحكومية.
- في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات و المصروفات و تقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشتمل على اجمالي الملخصات الدفترية.
- تقوم الوحدة الادارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الادارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة مرفقا بها المستندات الخاصة لأحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

¹: محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، " المحاسبة الحكومية و القومية "، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، الإسكندرية، 2003، ص:

المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة:

تعد الموازنة العامة من أهم أدوات التخطيط المالي لكونها الأداة الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسيادتها وبرامجها في كيفية استغلال الموارد وعملية توزيعها.

الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة، مبادئها، وخصائصها:

1- تعريف الموازنة العامة: هناك عدة تعاريف للموازنة العامة نذكر منها:

• عرفها القانون الفرنسي بأنها: القانون المالي السنوي الذي يقدر و يجيز لكل سنة ميلادية مجموع إيرادات الدولة وأعبائها.¹

• هي وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة.²

2- مبادئ الميزانية العامة: تخضع الميزانية لمجموعة من القواعد والمبادئ العامة، من شأنها تدعيم الرقابة في تسيير الأموال العمومية وتمثل فيما يلي:

• مبدأ السنوية بمعنى أن الميزانية العامة تعد كل سنة فقط.

• مبدأ الوحدة تستوجب هذه القاعدة أن تدرج جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها في وثيقة واحدة، والغرض من ذلك هو فرض الموازنة في أبسط صورة حتى يتسنى لمن يريد الإطلاع على المركز المالي للدولة.

• مبدأ عمومية الموازنة ويقضي هذا المبدأ أن تدرج في الموازنة العامة كافة الإيرادات العامة، وكافة النفقات العامة، دون إغفال ودون أي مقاصة بينهما.³

• مبدأ توازن الميزانية: يقصده به أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة.

3- خصائص الموازنة العامة: للموازنة العامة مجموعة من الخصائص نذكر منها:⁴

• الموازنة العامة تقدير الإيرادات ونفقات الدولة عن فترة قادمة تتضمن توقعاً لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لمدة لاحقة غالباً تكون سنة.

• الموازنة العامة تقدير معتمد من السلطة التشريعية أو وجود تقديرات للإيرادات العامة والتدفقات العامة، لا يكفي وحده لتكوين أمام موازنة عامة للدولة بل البد من أن يقترن هذا التقدير بموافقة أو بإجازة من السلطة التشريعية.

• الموازنة العامة خطة مالية لسنة قادمة حيث تعتبر من الناحية الاقتصادية والمالية بمثابة خطة مالية تعد في ضوء تفصيل اقتصادي، يعبر عن الاختيارات السياسية والاقتصادية للدولة ويضمن تخصيص موارد معينة في استخدامات محددة على النحو الذي يكفل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات العامة.

¹: خالد شحادة الخطيب، أحمد زاهر، "أسس المالية العامة"، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الخامسة، عمان، الأردن، ص:270

²: محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4، 2010، ص:317.

³: خالد شحادة الخطيب، أحمد زاهر، "أسس المالية العامة"، مرجع سابق، ص:279.

⁴: محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، ص:91،92.

- الموازنة عمل إداري ومالي حيث أنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية تتخذها السلطة التنفيذية حيث تتمكن من تنفيذ سياستها المالية.

الفرع الثاني: تحضير الميزانية العامة وتنفيذها:

يمر تحضير الميزانية العامة بمرحلتين هما مرحلة الإعداد ومرحلة الاعتماد هي تقدير

- 1- مرحلة إعداد الميزانية: الاتجاه السائد في مختلف الأنظمة أن إعداد الميزانية والتحضير الأولي يتم بمعرفة السلطة التنفيذية الإدارية العامة، نظر لما تتمتع بها من إمكانيات ووسائل تسمح لها بذلك وبهذا الصدد تطرح مسألة تحديد الجهة الإدارية المختصة في ذلك حيث نجد:¹
 - في إنجلترا: يتمتع وزير الخزانة بسلطات واسعة في إعداد الميزانية.
 - في الولايات المتحدة الأمريكية: يقوم بذلك مكتب الميزانية التابع مباشرة لرئيس الجمهورية.
 - في فرنسا: لا يتمتع وزير الخزانة بالسلطات الواسعة التي يتمتع بها وزير الخزانة البريطاني فهو يستطيع بعدو ورود تقديرات نفقات الوزارات المختلفة إليه أن يقترح تعديلات عليها، فإن لم يوافق الوزير المختص على هذه التعديلات فإن الخلاف يعرض على مجلس الوزراء ليفصل فيه.

- في الجزائر: تعتبر وزارة المالية المسؤولة عن تحضير مشروع قانون المالية حيث يتمتع وزير المالية بصلاحيات واضحة وهذا ما نصت عليه المادة 3 من القانون رقم 341/84 المؤرخ في 1984/11/17، إلا أن ذلك أصبح يتم تحت سلطة رئيس الحكومة، بعد أن أصبح الجهاز التنفيذي يتسم في قمته بالازدواجية (رئيس الجمهورية، رئيس الحكومة) حيث أصبح لرئيس الحكومة دور الإشراف الأعلى على ذلك، من أجل تجسيد برنامج الحكومة، وتعتمد وزارة المالية في إعداد مشروع الميزانية على جملة من المعطيات والتوجهات تتمثل فيما يلي:²

1.1- توجهات المخطط السنوي: ويستند على الأهداف العامة المراد إنجازها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما هي واردة في قانون كل مخطط سنوي.

2.1 - توقعات مختلف القطاعات: تقوم مختلف الوزارات والقطاعات باقتراح توقعات سواء بالنسبة للنفقات أو الإيرادات الخاصة بها المبنية على الممارسات خلال ميزانية السنة ما قبل الأخير وبالتغيير المخالف المادة 120 من الدستور فإن الحكومة ملزمة بإيداع مشروع المالية لدى البرلمان قبل منتصف شهر أكتوبر من السنة السابقة لتنفيذه.

2- تنفيذ الميزانية: تعتبر مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، من أهم المراحل ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ، وتخص بها السلطة التنفيذية، وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية حيث تتولى تحصيل وجباية الإيرادات الواردة المقدره في الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الوجه المدرجة في الميزانية وسنتطرق فيما يلي إلى كيفية تنفيذ الميزانية:

1.2 - عمليات تحصيل الإيرادات: يتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية كما يجب مراعاة عدة قواعد عامة في عمليات تحصيل الإيرادات العامة تتمثل في:

¹: محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، مرجع سابق، ص:99.

²: محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، مرجع سابق، ص:100، 102..

- تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة وطرق معينة
- تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء، حقوقها لدى الغير وقد ضمن المشرع حق الدولة في تحصيل إيراداتها في أسرع وقت ممكن بإعطاء الحكومة حق الامتياز على أموال المدين على عاتق الدائنين.¹

2.2- عمليات صرف النفقات: تحدد عملية صرف النفقات العامة بمقدار الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة والتي تمت بموافقة السلطة التشريعية عليها، وتمثل الحد الأقصى المسموح به للإنفاق، وفي الأغراض المحددة لكل اعتماد منها، وتعتمد السلطة التنفيذية في عمليات صرف النفقات العامة على القاعدة المالية المتبعة وهي قاعدة تخصيص الاعتمادات أي أن تلتزم السلطة التنفيذية بعدم تحويل اعتماد ما من الغرض المخصص له في الموازنة العامة، وتتم عملية النفقات العامة بالمراحل التالية:

1.2.2- عقد النفقة: هو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، وبمعنى آخر تنشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما، يترتب عنه دين في ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين اتفاقاً من جانب الحكومة مثل تعيين العاملين في الدولة، شراء السلع أو التعاقد مع المعتمدين لعمليات البناء والتشييد.

2.2.2- تصفية أو تحديد النفقة: فيه تصدر السلطة التنفيذية قرار تحدد فيه التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائنين الواجب أدائه والتأكد من حلول مواعده استحقاقه ومن أنه لم يسبق تأديته أو تسويته عن طريق المقاصة، وتقديم جميع الوثائق والتبويضات الخاصة بالنفقة ومن ثم خصم هذا الإنفاق من الاعتماد المقرر في الموازنة العامة.

3.2.2- الأمر بالصرف: بعد معرفة مبلغ النفقة يقوم الشخص المختص (الوزير، المدير،...) بإصدار الأمر إلى المحاسب بدفع المبلغ إلى شخص معين، بموجب وثيقة مكتوبة تسمى الأمر بالصرف.²

4.2.2- الصرف: هو الدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب بعد التأكد من السندات، والمحاسبون هم موظفون موجودون بالإدارات العامة إلا أنهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للأمر بالصرف بها، حتى يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة من حيث مطابقتها للقانون.

المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية

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

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

أما تعاريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها في:³

¹: محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سابق، ص: 368، 369.

²: محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، مرجع سابق، ص: 110، 111.

³: اسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، 2003، ص: 219.

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

وتعرف على أنها: "مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف و معالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف".¹

"هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل و الاندماج بين المفاهيم الاقتصادية و المحاسبية تهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في تحقيق النتائج".²

عرفها هينري فايول بأنها: "التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث مطابق للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة و المبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف و الأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرارها".³

كما تعد المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية والصرف منها هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها من طرف السلطة التشريعية.⁴

2- أنواع الرقابة المالية: هناك عدة صور تأخذها الرقابة على تنفيذ الميزانية نذكر منها:

1.2- الرقابة الإدارية: تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من موظفين الحكومة بمراقبة مرؤوسهم وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها المختصون أو من ينوب عنهم.⁵

2.2- الرقابة التشريعية: هي الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة حيث تكفل دساتير مختلف الدول حق السلطة التشريعية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة أثناء وبعد انتهاء السنة المالية، وتعمل رقابة السلطة التشريعية على التأكد من أن تنفيذ الموازنة يتم وفقا لما أجازته تلك السلطة من إيرادات ونفقات، ويثير تطبيق هذه الرقابة وممارستها فعليا، بعض النواحي الفنية التي حكمت تطورها وأثرت في فعاليتها ضعفا وقوة.⁶

3.2- الرقابة المستقلة: تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فعالية ويقصد بها الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعية تنحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الميزانية والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادرة به لما إجازته السلطة التشريعية وطبقا للقواعد المقدره في الدولة وبمعنى آخر تتولى هذه الرقابة هيئة فنية

1: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، "الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي" مصر، الإسكندرية، 1998، ص:12.

2: بوحطو حكيم، "الموازنة العامة وآفاق العصرية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدية، 2008، ص:22

3: علي عباس، "الرقابة الإدارية على المال و الأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2001، ص:22.

4: عون محمد الكفراوي، "الرقابة المالية النظرية والتطبيق"، مطبعة الانتصار للطباعة الأنست، طبعة 1، مصر، الإسكندرية، 2008، ص:21.

5: محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص:373.

6: خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ص:324.

خاصة، تقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة حسابات الحكومية ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرقر شامل عن ذلك وبناء عليه تستطيع السلطة التشريعية فحص الحساب الختامي فحصا جديا تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية.¹

3- وسائل الرقابة المالية: تتمثل فيما يلي:²

3-1 التقيد باعتمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده)

3-2 الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية: أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات و الجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبتها

3-3 لجان التعداد والتفتيش: يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزارة المالية مع التوصيات بشأنها.

3-4 المراقب المالي (المحاسب المفوض): يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في:

- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية المفعول؛
- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية؛
- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب؛
- إعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية؛
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعين لديها، ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه.

3-5 المفتش العام في وزارة المالية: وتتلخص مهامه في:

- القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين وأمناء الصناديق في الدوائر الحكومية المختلفة؛
- تقديم النصائح والإرشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأمور المالية؛
- إجراءات الأبحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية؛
- التحقيق في الاختلاسات التي تقع في دوائر الدولة وتقديم تقارير عنها؛
- دراسة التقارير الواردة من ديون المحاسبة وإعداد التقارير بأهم الملاحظات الواردة.

خلاصة:

¹: عون محمد الكفراوي، الرقابة المالية النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص:22.

²: محمد الهور، مرجع سابق، 1998، ص:221، 222.

إن الحديث عن الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات وعمليات الخزينة هو بالأحرى الحديث عن المحاسبة العمومية بصفة عامة، والتي تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الدولة، مع الأخذ بعين الاعتبار خاصية أنها نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح، وإنما هي تأدية مجموعة من الخدمات العامة، وتحقيق الرقابة على إنفاق المال العام، حيث تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام، فالمحاسبة العمومية تظم معايير وإجراءات رقابة أكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى.

وفي هذا المجال فإن مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة يسند إلى عدة أعوان يختص كل منهم بمهام وسلطات محددة قانوناً، والمتمثلة في الأمر بالصرف، المحاسب العمومي والمراقب المالي، والتي في عدم توفرها لا تصرف أي نفقة ولا يحصل أي إيراد.

وعليه فإن نظام المحاسبة العمومية هو نظام رقابة ومعلومات ويعتبر إحصائي أكثر ما يكون تسييري، وله ارتباط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة وبرامجها السياسية، من خلال النفقات المقررة ومصادر التمويل المتوقعة لتغطيتها. فمن أهم مهام هذا النظام المحاسبي العمومي معرفة مدى تنفيذ الميزانية، بيان المركز المالي للدولة والتأكد من عدم تجاوز الوحدات المحاسبية للمخصصات المقررة في الموازنة.

الفصل الثاني

واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل

تبني المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام

تمهيد:

إذا ما تحدثنا عن ممارسة المحاسبة العمومية عبر التاريخ الإنساني فلن نختلف على أن المحاسبة العمومية كانت أولها ممارسة، ورغم أن هذا السبق و الريادة كان ليعطيها الأولوية عي عملية تطوير البناء الفكري المحاسبي، ووضع معايير المحاسبة، إلا أن ذلك لم يكن مثلما كان عليه في مجال المحاسبة المالية وذلك بالرغم من حاجة المجتمع للفرعين معا.

و لعل الإختلاف يتضح جليا عندما يتعلق الأمر بمبدأ مصلحة الخدمة العامة، فالأكيد أن مصلحة الخدمة العامة تتأثر بالممارسات المحاسبية العمومية بدرجة أكبر مما سواها من فروع المحاسبة وهو ما يثبت أن تطورها وتنظيمها كان يفترض أن يسبق تطوير و تنظيم فروع المحاسبة الأخرى وأن يلقي اهتماما ورعاية أكبر.

إن ما تحمله بيئة الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية من سمات و صفات تميزها عن غيرها في القطاع الخاص، هو الأمر الذي فرض تأسيس إطار و قواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية حيث وفي 10 نوفمبر 2004 طور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مجموعة من المعايير لهذا القطاع والتي يشار إليها ب IPSAS . ملاحظة منها أن هناك فوائد جوهرية يمكن تحقيقها جراء هذه المعايير وذلك بتوفير معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة العمومية وعرض القوائم والبيانات المالية بشكل ملائم وقابل للمقارنة ما يجعل منها تلعب دورا أساسيا في توضيح متطلبات الإعتراف و القياس والعرض والإفصاح وكل هذا من أهم المبادئ المحاسبية التي تساهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات التي تظهرها القوائم المالية ذات الغرض العام ، وهذن ما سنتناوله في هذا الفصل من خلال المباحث الثلاثة كالاتي

- ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas.

- واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري.

- تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

تلعب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الدور الفعال فيما يتعلق بمعايير إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة هي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي والتحسين للمحاسبة العمومية، وشفافية عمليات الحكومة. وسنعرض في هذا المبحث المطالب التالية:

- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و مجال تطبيقها وأهدافها؛

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛

- مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ومجال تطبيقها وأهدافها:

الفرع الأول: تعريف المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS :

تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد و الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية و المحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تصدر عن المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، وكذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الانفاق الرأس مالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS International Public Sector Accounting Standards

والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي و أساس الاستحقاق، وقد صدر لغاية سنة 2014 ، 32 معيارا مبينة في الجدول أدناه وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض واللذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي¹. حيث تولى المجلس إصدار معايير أخرى حتى شهر جانفي 2020 ، 10 معايير أخرى ليصبح عددها الإجمالي 42 معيار مع العلم أنه قام باستبدال بعض المعايير و إقصاء البعض منها.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تعنى بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق، على المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS .

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

¹: خالد الجعارات، دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 15.

جدول رقم (1-2): معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام¹ IPSAS

رقم المعيار	مسمى المعيار	معياري IFRS ذات العلاقة
IPSAS 1	عرض البيانات المالية	IAS1
IPSAS 2	بيانات التدفق النقدي	IAS7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي	IAS21
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IAS23
IPSAS 6	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	IAS27 و IFRS
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS 23
IPSAS 8	الحصص في المشاريع المشتركة	IAS 27
IPSAS 9	الإيراد من المعاملات التبادلية	IAS 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29
IPSAS 11	عقود الانشاء (المقاولات)	IAS 11
IPSAS 12	المخزون	IAS 02
IPSAS 13	عقود الإيجار	IAS 17
IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	IAS 10
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	IAS 29
IPSAS 16	العقارات الاستثمارية	IAS 40
IPSAS 17	الممتلكات و المصانع و المعدات	IAS 16
IPSAS 18	تقديم التقارير حول القطاعات	IAS 08
IPSAS 19	المخصصات، الالتزامات و الأصول المحتملة	IAS 37
IPSAS 20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
IPSAS 21	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقد	IAS 36
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	لا يوجد
IPSAS 23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب و التحويلات)	لا يوجد
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية (القوائم المالية)	لا يوجد
IPSAS 25	منافع الموظفين	IAS 19
IPSAS 26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	IAS 36
IPSAS 27	الزراعة	IAS 41
IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض	IAS 32

¹: www.iasplus.com, consulté le 04/05/2020 à 11 :00

IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف و القياس	IPSAS 29
IAS 07	الأدوات المالية: الإفصاحات	IPSAS 30
IAS 38	الأصول غير الملموسة	IPSAS 31
IFRIC 12	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	IPSAS 32
IAS 27	الابلاغ المالي المعتمد	IPSAS 33
IAS 27	البيانات المالية المنفصلة	IPSAS 34
IAS 27	البيانات المالية الموحدة	IPSAS 35
IAS 27	الاستثمارات في المنشآت الزميلة و المشاريع المشتركة	IPSAS 36
IAS 27	الترتيبات المشتركة	IPSAS 37
IAS 27	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	IPSAS 38
IAS 27	استحقاقات الموظفين	IPSAS 39
IAS 27	مزيج في القطاع العام	IPSAS 40
IAS 27	الأدوات المالية	IPSAS 41
IAS 27	المنافع الاجتماعية	IPSAS 42

ومن خلال التعرف على ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهدف كل معيار بإيجاز سنتطرق في الفرع الموالي الذي يكمن في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

الفرع الثاني: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: IPSAS

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية و المحلية، (الولاية، البلدية...) و المنشأة المكونة لها (المجالس، المستشفيات الجامعات...)

ومن خلال نص القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير: " يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، و المجلس الوطني الشعبي، مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الميزانيات و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ". و تستثني من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخطوات التالية:

1/ دراسة إصدارات كل من:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.

- هيئات المحاسبة العمومية.

- المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام؛

2/ تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع حول مشروع ما؛

3/ نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل؛

4/ دراسة جميع الملاحظات المستلمة و إجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائما وعلى ضوء أهداف مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام؛

5/ نشر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الفرع الثالث: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة تكون محلا لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح المالية الدولية؛
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
- تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على مستوى أو الدولية؛
- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة و الغير المنقولة و كل استثماراتها كنفقات، و إنما تفيدها في جانب الأصول المملوكة عبر الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين و الموردين في جانب الخصوم، عملا بمبدأ القيد المزدوج.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق

قام مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (31) معيار محاسبي للمحاسبة في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق، حيث يتم مقاربتها ومطابقتها قدر الامكان مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال محاولة الحفاظ على طبيعة المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعيار وتعديلها لتناسب مع خصائص النشاط في القطاع العام حيث يتناول هذا المبحث عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق على النحو التالي:¹

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

¹: الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزالة، عمان، 2010، ص 20.

الفرع الأول: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

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

المعيار رقم (01): عرض البيانات المالية:

يوضح المعيار الاعتبارات العامة لعرض البيانات المالية، و تقديم الإرشادات حول تخطيط البيانات المالية و الحد الأدنى من متطلبات محتوى البيانات المالية التي يتم إعدادها بالتوافق مع أساس الاستحقاق.

المعيار رقم (02): بيانات التدفق النقدي

يتطلب المعيار تقديم معلومات عن التغيرات في النقد و النقد المعادل خلال الفترة المالية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية.

المعيار رقم (06): البيانات المالية الموحدة والمفصلة

يتطلب المعيار أن تعد جميع المنشآت المسيطرة بيانات مالية موحدة، والتي توحد جميع المنشآت المسيطر عليها على أساس كل سطر على حدا. و قد تم حذف هذا المعيار و استبداله بالمعيارين 34 و 35

المعيار رقم (10): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، يصف المعيار خصائص الأنظمة الاقتصادية ذات التضخم المرتفع و يتطلب أن تعيد المنشآت التي تعمل في مثل هذه الأنظمة الاقتصادية تقديم البيانات المالية بحيث تكون المعلومات المالية المقدمة ذات معنى.

المعيار رقم (14): الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (10) يضع المعيار متطلبات معالجة أحداث معينة التي تحدث بعد تاريخ إعداد التقرير، و يميز بين الأحداث المعدلة و الأحداث الغير معدلة.

المعيار رقم (18): تقديم التقارير حول القطاعات

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (14)، يضع المعيار متطلبات حول الإفصاح عن المعلومات المالية للأنشطة القابلة للتمييز للمنشآت المعدة للتقارير، و قد تم استبداله.

المعيار رقم (24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يوضح المعيار متطلبات المقارنة بين المبالغ الفعلية و المبالغ المقدرة الناشئة عن تنفيذ الموازنة التي سيتم إدراجها في البيانات المالية، و المطابقة بين المبالغ الفعلية في الموازنة و المبالغ الفعلية في البيانات المالية.

الفرع الثاني: معايير الأصول الملموسة والغير ملموسة

يتناول هذا المطلب عرض متطلبات الإفصاح عن طريقة معالجة الأصول الملموسة والغير الملموسة المحددة في المعايير التي سيتم التطرق إليها.¹

¹: أجيستام، بوتو بيدان أندرناك، دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الطبعة 1، 2016.

المعيار رقم (07): الاستثمارات في المنشآت الزميلة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (28)، يتطلب المعيار أن يتم حساب جميع هذه الاستثمارات في البيانات المالية الموحدة باستخدام أسلوب حقوق الملكية، وقد تم حذف هذا المعيار واستبداله بالمعيارين 34 و 38.

معيار رقم (08): الحصص في المشاريع المشتركة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (31)، يتطلب المعيار أن يتم تطبيق التوحيد التناسبي على اعتبار أنه المعالجة القياسية، واستخدام أسلوب حقوق الملكية على أنه بديل مسموح به لمحاسبة المشاريع المشتركة، وقد تم حذف هذا المعيار واستبداله بالمعيارين 34 و 38.

المعيار رقم (11): عقود الانشاء

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، يعرف المعيار عقود الإنشاء ويضع متطلبات الاعتراف بالإيرادات الناشئة عن المعاملات التبادلية، ويتطلب قياس هذه الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض أو القابل للقبض.

المعيار رقم (12): المخزون

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (02)، يضع المعيار متطلبات قياس المخزون (ويشمل المخزون المحتفظ به للتوزيع بلا مقابل أو بمقابل اسمي)، و يقدم إرشادات عن تحميل التكاليف.

المعيار رقم (13): عقود الايجار

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (17)، يضع المعيار متطلبات المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية والتمويلية من قبل المؤجر والمستأجر.

المعيار رقم (16): العقارات الاستثمارية

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (40)، يضع المعيار المعالجة المحاسبية و الإفصاحات ذات العلاقة بالنسبة للعقارات الاستثمارية، و يقدم إما نموذج تطبيق القيمة العادلة أو نموذج القيمة التاريخية.

المعيار رقم (17): الممتلكات والمصانع والمعدات PPE

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، يضع المعيار المعالجة المحاسبية للممتلكات و المصانع و المعدات، و التي تشكل أسس و توقيت الاعتراف الأولي بهذه البنود، و تحديد قيم التسجيل المستمرة لها و الاستهلاك المرتبط بها.

المعيار رقم (19): المخصصات، الالتزامات و الأصول المحتملة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، يضع المعيار متطلبات الاعتراف بالمخصصات و قياسها، و الإفصاح عن الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة¹.

¹: أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، مرجع سبق سابق.

المعيار رقم (21): انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، يصف المعيار الإجراءات التي تطبق لتحديد إذا تم انخفاض للأصول غير المولدة للنقد والتأكيد على أنه تم الاعتراف بخسائر الانخفاض.

المعيار رقم (26): انخفاض الأصول المولدة للنقد

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، يصف المعيار الإجراءات التي تطبق لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة الأصول المولدة للنقد ولضمان تسجيل خسائر انخفاض القيمة.

المعيار رقم (31): الأصول غير الملموسة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، يصف المعيار المعالجة المحاسبية للاعتراف بالأصول غير الملموسة وقياسها.

الفرع الثالث: معايير الأدوات المالية

سيتم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق من خلال المعايير:

المعيار رقم (15): الأدوات المالية "الإفصاح والعرض"

تم تعليق هذا المعيار و استبداله بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 "الأدوات المالية: العرض"، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" و معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 "الأدوات المالية: الإفصاح".

المعيار رقم (28): الأدوات المالية "العرض"

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (32) و يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض الصادر في ديسمبر 2001، يضع المعيار مبادئ عرض الأدوات المالية مثل الالتزامات أو صافي الأصول / حقوق الملكية و المقاصة بين الأصول المالية و الالتزامات المالية.

المعيار رقم (29): الأدوات المالية "الاعتراف والقياس"

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (39) و يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) و يضع المعيار مبادئ الاعتراف وقياس الأصول المالية، و الالتزامات المالية، وبعض عقود شراء أو بيع البنود الغير المالية، وتم استبدال هذا المعيار بمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 41 "الأدوات المالية".

المعيار رقم (30): الأدوات المالية "الإفصاح"¹

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (07) IFRS و يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15)، يتطلب المعيار من المنشآت أن تقدم إفصاحات في بياناتها المالية تمكن المستخدمين من تقييم (أ) أهمية الأدوات المالية لمركز المنشأة المالي و أداؤها، و (ب) طبيعة و مدى

¹: أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، مرجع سبق سابق.

المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة و في نهاية فترة إعداد التقارير، و كيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

المعيار رقم (34): البيانات المالية المنفصلة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.

المعيار رقم (35): البيانات المالية الموحدة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (10) IFRS، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.

المعيار رقم (38): الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (12) IFRS، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.¹

المعيار رقم (41): الأدوات المالية

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (09) IFRS، يحتوي المعيار 41 على إرشادات تطبيق إضافية للتعامل معها قروض ميسرة وعقود الضمان المالي التي أبرمت بصفر أو مقابل رمزي، أدوات حقوق ملكية ناشئة عن عدم التبادل المعاملات وقياس القيمة العادلة.

كما يتابع بشكل عام المتطلبات المتعلقة بالاعتراف بالموجودات والمطلوبات المالية وإلغاء الاعتراف بها، التي سبق إدراجها في المعايير المحاسبية الدولية 29. كما يجب قياس الذمم المدينة والدائنة قصيرة الأجل بمبلغ الفاتورة الأصلي عند الاعتراف الأولي، إذا كان تأثير الخصم غير جوهري. يعتبر أداة دين (1) محتفظ بها ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال جمع التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية و(2) لديه يجب أن تكون الشروط التعاقدية التي تنشأ في تواريخ محددة للتدفقات النقدية التي هي مجرد مدفوعات من رأس المال والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية، ما لم يتم تصنيف الأصل بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بموجب خيار القيمة العادلة. كما لا يغير المعيار 41 من المعايير المحاسبية الدولية النموذج المحاسبي الأساسي للالتزامات المالية في المعيار 29. كذلك يتم قياس جميع المشتقات بما في ذلك تلك المرتبطة بالاستثمارات في الأسهم غير المسعرة، بالقيمة العادلة.²

باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

يتناول هذا المطلب عرض باقي المعايير وفق الآتي:

المعيار رقم (03): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (08)، يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية، و التغيرات في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء المادية.

المعيار رقم (04): آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

¹: أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، مرجع سبق سابق.

²: www.ifrs.org/projects/work/plan, consulté le 04/05/2020 à 12 :00.

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، يتعامل المعيار مع حساب المعاملات بالعملة الأجنبية و العمليات الأجنبية، ويوضح متطلبات تحديد سعر الصرف الذي سيتم استخدامه للاعتراف بمعاملات وأرصدة معينة، ويصف المعيار كيفية الاعتراف بالآثار المالية للتغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية.

المعيار رقم (05): تكاليف الاقتراض

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (23)، يصف المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض و يتطلب إما التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض كمصاريف، أو كمعالجة بديلة مسموح بها، رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة لاستملاك، أو البناء، أو لإنتاج الأصول المؤهلة.

المعيار رقم (09): الإيراد من المعاملات التبادلية

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، يضع المعيار شروط الإقرار بالإيرادات الناشئة عن المعاملات التبادلية، و يتطلب قياس هذه الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض أو القابل للقبض.

المعيار رقم (20): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (24)، يضع المعيار متطلبات الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشآت المعدة للتقارير.

المعيار رقم (22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يصف المعيار متطلبات الإفصاح للحكومات التي تختار أن تعرض معلومات عن القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة و هو غير قابل للتطبيق.

المعيار رقم (23): الإيراد من المعاملات الغير التبادلية

يتعامل المعيار مع القضايا التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند الاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية و قياسها، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي أو التحويلات.

المعيار رقم (25): منافع الموظفين

يصف المعيار المعالجة المحاسبية و متطلبات الإفصاح عن منافع الموظفين، و تشمل توقيت الاعتراف بالالتزامات و المصاريف، وقد تم استبداله بمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 39 استحقاقات الموظفين.

المعيار رقم (27): الزراعة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (41)، يصف المعيار المعالجة المحاسبية و الإفصاح عن الأصول البيولوجية و الحصاد الزراعي عند نقطة الحصاد عندما ترتبط بالنشاط الزراعي.¹

¹: أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، مرجع سبق سابق.

المعيار رقم (32): ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: "المانح"

يصف المعيار المحاسبة الخاصة بترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، منشأة القطاع العام.

المعيار رقم (33): اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (01) IFRS، تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.

المعيار رقم (36): الاستثمارات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (28)، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.

المعيار رقم (37): الترتيبات المشتركة

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (11) IFRS، تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 01 يناير 2017 أو بعد هذا التاريخ.¹

المعيار رقم (39): استحقاقات الموظفين للقطاع العام²

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (19)، يحتوي المعيار IPSAS 39 على إرشادات إضافية حول خطط مكافآت الخاصة بموظفي القطاع العام، وتطبق الكيانات معدل يعكس القيمة الزمنية للنقود. هدف من هذا المعيار وصف المحاسبة والإفصاح عن استحقاقات الموظفين، بما في ذلك الاستحقاقات القصيرة الأجل (الأجور والإجازة السنوية والإجازة المرضية والمكافآت وتقاسم الأرباح)؛ المعاشات؛ التأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والاستحقاقات الطيبة؛ استحقاقات نهاية الخدمة، وغيرها من استحقاقات الموظفين الطويلة الأجل (إجازة الخدمة الطويلة، والإعاقة، تعويض مؤجل ومكافآت وتقاسم الأرباح على المدى الطويل)، باستثناء المعاملات القائمة على الأسهم وخطط استحقاقات تقاعد الموظفين.

المعيار (40): تجميعات القطاع العام

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (03) IFRS، يستخدم المعيار 40 المعايير المختلفة وله هيكل مختلف نطاق، كما يصنف تركيبات معينة على أنها عمليات اندماج، كما يحتوي على إرشادات إضافية بشأن القطاع العام المحدد المعاملات، على سبيل المثال الإعفاء الضريبي.

• ينطبق على أي معاملة أو حدث آخر يفي بتعريف تركيبة القطاع العام.

• تعرف تركيبة القطاع العام بأنها "الجمع بين عمليات منفصلة في كيان واحد من القطاع العام". تتضمن أمثلة مجموعات القطاع العام ما يلي: تأمين؛ إعادة هيكلة وزارات الحكومة المركزية؛ إعادة تنظيم الحكومة المحلية أو الإقليمية، على سبيل المثال عن طريق إعادة ترتيب الحدود الإقليمية أو من خلال الجمع بين الكيانات؛ نقل العمليات من حكومة (أو وحدة حكومية) إلى أخرى.

• ما يلي ليس مجموعات من القطاع العام: اقتناء أو استلام أصل أو مجموعة من الأصول (إلى جانب أي مطلوبات ذات صلة) لا تشكل عملية؛ و افتراض التزام أو مجموعة مطلوبات لا تشكل عملية. كما يستبعد المعيار 40 من المحاسبة نطاقه لتشكيل ترتيب مشترك في البيانات المالية للترتيب المشترك نفسه.

¹: جيستام، بونتو بيدان أندرنالك، مرجع سبق سابق.

²: www.ifrs.org/projects/work/plan, op cit.

• العملية عبارة عن مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/ أو الالتزامات ذات الصلة التي يمكن إجراؤها وإدارتها لغرض تحقيق الكيان الأهداف ، من خلال توفير السلع و/ أو الخدمات.

• تصنيف تجمعات القطاع العام:

- الاندماج: يؤدي إلى كيان ناتج وهو إما توليفة من القطاع العام لا يسيطر فيها أي طرف في المجموعة على واحد أو أكثر عمليات؛ أو توليفة من القطاع العام يسيطر فيها طرف في المجموعة على عملية واحدة أو أكثر ، وهناك أدلة على أن المزيغ له الجوهر الاقتصادي للاندماج.

- الاستحواذ: هو مزيغ من القطاع العام حيث يسيطر طرف في المجموعة (المستحوذ) على عملية واحدة أو أكثر ، وهناك أدلة على أن الجمع ليس اندماج.

عندما يتحكم طرف واحد في تركيبة القطاع العام في عملية واحدة أو أكثر نتيجة للدمج ، يعتبر الكيان الجوهر الاقتصادي للجمع في تحديد التصنيف المناسب. عند القيام بذلك ، ينظر الكيان في المؤشرات التالية: المؤشرات المتعلقة بالاعتبار و المؤشرات المتعلقة بعملية صنع القرار.

المعيار (42): الاستحقاقات الاجتماعية (المنافع)

الاستحقاقات الاجتماعية هي التحويلات النقدية المقدمة لأفراد و / أو أسر محددة ممن يستوفون معايير الأهلية ؛ التخفيف من تأثير المخاطر الاجتماعية ، ومعالجة احتياجات المجتمع ككل. تشمل الأمثلة مزاياء التقاعد ، وإعانات البطالة ، وإعانات الأطفال.

• المخاطر الاجتماعية هي أحداث أو ظروف تتعلق بخصائص الأفراد و / أو الأسر (على سبيل المثال ، العمر والصحة والفقر وحالة التوظيف) وقد تؤثر سلبيًا على رفاهية الأفراد و / أو الأسر ، إما بفرض طلبات إضافية على مواردهم أو عن طريق خفض دخلهم.

و الهدف منه هو مساعدة مستخدمي البيانات المالية والتقارير المالية للأغراض العامة على تقييم طبيعة المنافع الاجتماعية التي يقدمها الكيان ، وميزات تشغيل مخططات المنافع الاجتماعية ؛ وتأثير المنافع الاجتماعية على الأداء المالي للمنشأة والمركز المالي والتدفقات النقدية.¹

المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)

الفرع الأول: تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)

ابتداء من 10 نوفمبر 2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام التابعة لإتحاد الدولي للمحاسبين و الذي هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة ثم تأسيسه سنة 1977 ، والذي تهدف مهنة الأساسية حسب نظامه الداخلي خدمة الصالح العام و الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، و المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة.²

الفرع الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)

¹: www.ifrs.org/projects/work/plan, op cit.

²: الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2009 ، ص04.

وقد قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية و الإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام. وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية و أخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها. إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.¹ عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، فإن المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية. أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء.

الفرع الثالث: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: IPSASB

يهدف المجلس التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المراقبة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات الغير هادفة للربح، حيث تمثل هذه الأخيرة إرشادات عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالبيانات المالية التي تعدها الحكومات و في هذا الإطار يهدف نشاط المجلس إلى تحقيق العناصر أدناه:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)؛
- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير؛
- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا و خبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصرا هاما في إستراتيجية عمل المجلس، الذي يهدف إلى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام.

¹: الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008، ص01

المبحث الثاني: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

في هذا المبحث يتم التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية.

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل ما يلي:¹

1- مرحلة الاحتلال من 1862 إلى غاية 1962:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

2- مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 و المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتميين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة و تحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 و المتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية و إصدار أحكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص و القوانين و الأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ، أضف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، و لاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في جويلية 1984 و المعدل و المتمم والمتعلق بقوانين المالية، و في مختلف قوانين المالية السنوية القانون فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية و الجامع لمبادئها و قواعدها و المرجع الأساسي الأول لها.

4- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى غاية 1995:

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها و يحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم

¹: مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003، ص:9-11.

التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم:

• المرسوم التنفيذي رقم 311-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛

• المرسوم التنفيذي رقم 312-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛

• المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبين العموميين وكفايتها و محتواها. المرسوم التنفيذي رقم 314-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدر التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991 من اجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

5- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006.

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجدت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لماتم "إنفاقه" إلى محاسبة الذمة و التي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية و المنقولة . حيث قام هذا التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية (DGCP) الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية أين تم إنجاز المشروع و المصادقة عليه في 23 أبريل 1997 و بالموازاة مع إعداد هذا المشروع قام وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة:¹

5-1- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE :

حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، و المخطط المحاسبي للدولة).²

5-2- تكوين المحاسبين العموميين:

حيث اتخذت وزارة المالية عدة إجراءات لنوعية و إعلام المحاسبين في إطار برنامج تكويني:

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

²: خضير خبتي و يونس مونة، " نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين الواقع و متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص: 08

- يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 1 ديسمبر لسنة 1990 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد.
 - دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاص أمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة:
 - دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء الخزينة الولائية و رؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول سير قواعد المخطط المحاسبي للدولة.
 - دورة تكوينية من أجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من:
 - أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب، وذلك يوم 09 جويلية 2000؛
 - قابضي الجمارك و الأملاك الوطنية، وذلك يوم 13 جويلية 2000.
- وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختيار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين¹:

- اختيار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000؛
 - ثم يعم الاختيار على كامل التراب الوطني: و كان هذا بداية من سنة 2003. وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية، لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007. ومن ما تطرقنا له من مراحل نظام المحاسبة العمومية في المطلب السابق سنتطرق في المطلب الموالي إلى نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي.
- المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي:**
- نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها:²

1- عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:

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

2- طريقة ترقيم حسابات الدولة:

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب

¹: عبد السميع رويحة، مرجع سابق، ص:09

²: خضير خيطي، يونس مونة، مرجع سابق، ص:10

الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.¹

3- صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:

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

4- تعقيد الوثائق المحاسبية:

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

5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي، فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومية لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية وقياس التكاليف.² وبعد التعرف على نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي سيتم التعرض في المطلب الموالي متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

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

1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

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

2- تغيير أساس القياس المحاسبي:

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول و الإهلاكات و متابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي . وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحويل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها.

¹: شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه، بومرداس، 2014، صك176

²: شلال زهير، نفس المرجع السابق، ص:177

3- تخفيف مركزية السلطة:

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج و الأنشطة و وحدات الأداء سيختلف في كل منها¹.

4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام:

يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين.. علميا و عمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي:²
- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات و مراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
5- الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات:

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

6- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية:

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

¹: محمود عبد الله محمود وشاح، "الإطار العام لتقويم و تطويرالنظام المحاسبي الفلسطيني"، مذكرة ماجستيرغير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص:53

²: حسن زكي أحمد عثمان، "تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج و الأداء"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، ص:56

المبحث الثالث: تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية:

يتناول هذا المبحث عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي بدأت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، يهدف إلى عصرنه وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية وتوفير المعلومات لاتخاذ القرار.

سيتم تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الموالية:

- التعريف بمشروع تحديث نظام الموازنة العامة؛
- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة

منذ حوالي 08 سنوات أعربت الجزائر عن رغبتها و تحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدتها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار تحديث نظم الميزانية. ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولى هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العامة بتاريخ 2012¹.

يمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية *Projet de Modernisation des Systemes Budgetaires* أساسا في الانتقال في التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشمل المحاور التالية:

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

1- هيكل مشروع تحديث نظام الميزانية العامة وأهدافه

1-1- هيكل المشروع: ويتكون هيكل المشروع من عنصرين أساسيين هما:²

1-1-1- إطار الميزانية: وتندرج تحته المحاور التالية: تبني إطار ميزانية متعدد السنوات: يكون هذا الاطار متكامل إذ يغطي الاستثمارات والنفقات الجارية، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي،

¹: مفتاح فاطمة، "تحديث النظام الميزاني في الجزائر" مذكرة ماجستير غير منشورة، تلمسان، 2011، ص:95

²: موقع وزارة المالية: zd.vog.fm.www

فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاثة الموالية تتكامل بذلك مع الوضع الاقتصادي الكلي لنفس الفترة

- تحسين تقديم وعرض الميزانية: بدافع الحصول على نقاشات أكثر انفتاحا واستشارة للاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة؛

- تعزيز وظيفة الاستشارة لدى وزارة المالية: يتعلق الأمر بقدرًا على التقييم ومراقبة نوعية تكاليف الاستثمارات والسياسات المدرجة في طلبات الاعتمادات الوزارية؛

- تعزيز وتطوير الرقابة على الميزانية من أجل توسيع مساهمتها في فعالية النفقة، وتقوية متابعة تنفيذ مشاريع الاستثمار العمومي لهدف رفع النجاعة والقدرة على الاستثمار في القطاع العمومي.

1-1-2- الإعلام الآلي و الأنظمة المعلوماتية: يركز هذا العنصر أساسا على اقتناء وتركيب أنظمة ومواد وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع. إن استعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية و الأمرين بالصرف بتتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها و حتى تنفيذها على مختلف المستويات (مركزية، جهوية، ولائية). ومما سبق التعريف بتحديث نظام الموازنة العمومية سيتم التطرق إلى عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المطلب الموالي

المطلب الثاني: عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية و الإجراءات المتخذة لتنفيذه:

1- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية و الاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري لهدف تطوير و عصرنه نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة و الاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية و الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.¹

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمية عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة. يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة. وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة

¹: شلال زهير، مرجع سابق، ص 182-183.

وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان مع عمل به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية. ومن خلال ما تطرقنا إليه في المطلب السابق من عرض لمشروع نظام المحاسبة العمومية سيتم التعرض في المطلب الموالي إلى المتخذة لتنفيذ المشروع.

2- الاجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع 1-2 التعاقد مع هيئات دولية:

1-1-2 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 تحت حساب ح/7047 المتوقعة في 18 أفريل 2001 المتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزاني، ولكن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخرا دام 03 سنوات وفي هذا الاطار قام البنك الدولي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين¹: "إطار الميزانية المتعدد السنوات" بمبلغ 1586000 أورو، وتحسين تقديم الميزانية " بمبلغ 435000 أورو، ليتم في أفريل 2005 توقيع عقد لتجديد دورة النفقة العمومية بمبلغ قدره 2.2 مليون أورو.

1-2-2 التعاقد مع مؤسسة " CRC SOGEMA": تأسست مؤسسة " CRC SOGEMA " سنة 1984، وتعتبر واحدة من أكبر المؤسسات الكندية التي تقدم خدمات الاستشارة في مجال التسيير وفي الادارة وتنفيذ مشاريع كبيرة في مجال التعاون الدولي في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. تعاقدت الجزائر في المؤسسة في مشروعين:

1-2-1-1 المشروع الأول: تم عقد المشروع الأول للفترة الممتدة خلال 2004-2007 تحت اسم تحديث نظام الميزانية، بتمويل من البنك الدولي، حيث أسست الجزائر مجموعة من الإصلاحات الرامية إلى تحويل بيئتها المؤسساتية، من بين المحاور الأساسية الثلاث لإصلاح قطاع المالية نجد إصلاح نظام تسيير النفقة العمومية والمسجلة ضمن مشروع إصلاح نظام الميزانية (MSB).

يحتوي المشروع على ثلاث أجزاء:

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛

- تحسين عرض ونشر الميزانية؛

- تعزيز وظيفة الاستشارة لوزارة المالية.

1-2-1-2 المشروع الثاني: تم عقد المشروع الثاني للفترة الممتدة ما بين 2008-2012 بهدف تحسين إدارة الإنفاق العام وتحسين تقديم الخدمات للشعب. يواصل المشروع الثاني مسار المشروع الأول ويوجه أساسا ل:

- 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:

- الدعم القانوني، إطار النفقات على المدى المتوسط (CDMT):

¹: مفتاح فاطمة، مرجع سابق، ص 98-100.

- نشر نظام المعلومات (SIGBUD)؛
- التكوين؛
- الإتصال.

2-2 الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع:

يعتمد مسار مشروع (MSB) على ثلاث هيكل تنظيمية مكملة لبعضها وتمثل في:

- هيكل تنظيمي وظيفي وعملي داخلي على مستوى وزارة المالية والذي يعتبر بمثابة المحرك لعملية الاصلاح الميزاني؛
- هيكل تنظيمي وظيفي وعملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية (MIP)؛
- هيكل مؤسساتي على المستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الإستراتيجية وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح الميزاني. ومن خلال ما تعرضنا إليه في المطلب الثاني للإجراءات المتخذة لتنفيذ المشروع سنتطرق إلى أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المطلب الآتي.

المطلب الثالث: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة يسمح بتوفير معلومات ذات جودة عالية وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل إتخاذ القرار وتوظيفها في مجال عرض وتحليل نتائج النشاط الحكومي وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع العام، لهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة¹. وفي هذا الإطار، حدد مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر الآتية :

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة؛
- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة؛
- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار. إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:
- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها؛
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية؛
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.

¹: شلال زهير، مرجع سابق، ص 184-185.

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

1- تطبيق محاسبة الممتلكات في محاسبة العمومية:

من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات لمتابعة تسجيل عمليات حيازة أو إهلاك أو التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية، حيث إن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في محاسبة الخزينة التي تعتمد على تسجيل الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات، مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة. ولمواجهة هذه الوضعية، يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية الحكومية، عن طريق فتح حسابات جديدة من أجل قيد قيمة مختلف ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة، وذلك بالاعتماد على تقنيات معالجة التثبيتات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تم "تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منفعة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية. وبسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدولة على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد الاستثمارات الجديدة فقط. أما في المرحلة الثانية، سوف يتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم إنجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها.

2- تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية.

من أهم عيوب محاسبة الخزينة العمومية هو عدم استطاعة النظام تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية عن حجم الحقوق مستحقة الدفع من طرف الدولة والتي لم يتم تحصيلها، وذلك لعدم توفر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي لا ينتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدولة، لأن المحاسبة على الأساس النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية، ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة، والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة¹ لمعالجة هذه النقائص، تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها، من أجل تحقيق المتابعة المحاسبية لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج، وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيد الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها مما سوف يسمح بتحديد باقي الإيرادات التي لم يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداء الإدارة المختصة بتحصيلها. والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها

¹: شلال زهير، مرجع سابق، ص 185-186.

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

خلاصة:

نستخلص من هذا الفصل أن النظام المحاسبي العمومي للدولة له القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية ويعتمد على أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر ملائما وقابلا للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ومن أجل نجاح مسار العمل المحاسبي في القطاع العام يجب العمل على توفير المقومات اللازمة لذلك و تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تؤدي إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة ولها دور في تعزيز تطوير المساءلة العامة والشفافية المالية ومصداقية البيانات المالية واجتناب الاختلال ومحاربة الفساد و إهدار المال العام وسوء تسييره، كما للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دور في الرقابة المالية والتنسيق مع المنظمات الدولية، تعتبر الرقابة الفعالة والفاعلة أساس نجاح أي نظام فبذونها لا يمكن لمكونات النظم أن تتمكن بمفردها من توفير التأكيد المعقول بأن للوحدة في ممارساتها لوحدها ستنجز الأهداف الموضوعية.

الفصل الثالث
دراسة ميدانية

تمهيد

يتناول هذا الفصل واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لمواجهة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ويتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث:

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة التي سيتبعها الباحث، حيث سيتناول هذا المبحث منهج الدراسة المتبع، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع الدراسة، وكيفية اختيار وتحديد العينة، بالإضافة إلى شرح خطوات إعداد أداة الدراسة و المتمثلة في استبيان وزع على أفراد العينة المختارة، وقياس صدق وثبات هذا الاستبيان من أجل التأكد من سلامة ووضوح فقراته بما يعزز الثقة والدقة في النتائج التي سيتم الحصول عليها. كما و يتناول هذا المبحث تحديد الأساليب و الاختبارات الإحصائية التي ستستخدم في تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها، أما المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة و اختبار نوع البيانات وستتناول في تحليل خصائص أفراد العينة التي تم دراستها والتي جمعت البيانات عنها بواسطة الجزء الأول من الاستبيان. أما المبحث الثالث فيتناول تحليل نتائج الاستبيان وهذا بتحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة، حيث سنقوم بعرض النتائج وتحليل فرضيات البحث وتحليل استجابات أفراد عينة البحث على المقياس المستخدم وذلك فيما يتعلق بكل فرضية على حدة وبما يحقق أهداف، بواسطة النظام الإحصائي .

SPSS

المبحث الأول: المنهجية و الإجراءات المتبعة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في عملية الإصلاح لتحقيق الانسجام و التوافق مع متطلبات البيئة الجديدة و تحقيق مزايا اقتصادية في ظل الشفافية التامة و ذلك بالتطبيق على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، و ذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، و جمع الحقائق و المعلومات عنها و من ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

1- مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، و المراجع العربية و الأجنبية، و الدوريات و المقالات، و الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة و المؤهلات العلمية و المهنية المتخصصة، و بعض المواقع ذات الصلة على شبكة الإنترنت.

2- مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، و قام الباحث بتفريغ و تحليل الاستبيان من خلال برنامج SPSS الإحصائي.

مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة كما ذكر (عبيدات وآخرون، 2003: ص 223) "بأنه جميع الأفراد أو الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث"، و يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعين و محاسبين عموميين و محافظي حسابات و موظفين إداريين و قد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة. عينة الدراسة:

تم اختيار عينة مدروسة مكونة من (55) مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع (52) استبيان، و قد وزعت هذه الاستبيانات على أساتذة جامعيين و محافظي حسابات و محاسبين و موظفين إداريين، و قد أجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من صدق الاستبيان.

1- العينة التي أجريت عليها الدراسة:

قام الباحث بتحديد عينة الدراسة من حيث طريقة اختيار العينة وحجمها كما يلي:

1-1 - حجم العينة:

تشمل عينة الدراسة الأساتذة الجامعيين و محافظي الحسابات و المحاسبين العموميين و الموظفين الإداريين، و بذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة و تم اختيار العينة تبعاً لمتغيرات الدراسة، حيث بلغ عدد أفراد العينة (52) مفردة تم أخذها من (55)، حيث وزع الاستبيان لكل مفردة من أفراد العينة، و قد تم

استرجاع (52) استبيان، وبعد إلغاء (3) من الاستبيانات، أصبحت الاستمارات الصالحة للمعالجة (49)، و هي نسبة عالية قياسا للأبحاث المماثلة، و الجدول التالي يوضح ذلك

جدول رقم (3-1): يبين توزيع عينة الدراسة

النسبة	عدد الاستمارات الصالحة للمعالجة	عدد الاستمارات الملغاة	النسبة	عدد الاستمارات المسترجعة	عدد الاستمارات الموزعة	عينة الدراسة
%47.36	22	0	%42.85	22	22	محافظي حسابات
%24.57	12	0	%22.25	12	13	أساتذة جامعيين
%15.78	9	1	%19.05	10	10	محاسبين عموميين
%12.29	6	2	%15.85	8	10	موظفين إداريين
%100	49	3	%100	52	55	المجموع

2-1- طريقة اختيار العينة:

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة وفقا لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها (55) فرد، بحيث تشمل محافظي حسابات و أساتذة جامعيين و محاسبين عموميين وموظفين إداريين بولايات الغرب الجزائري وذلك في العام الدراسي 2020/2019.

أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، قام الباحث ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدا من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة و الاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي و المهني.

وقد اشتمل الاستبيان على جزأين : يستخدم الجزء الأول في جمع البيانات الشخصية عن المبحوثين والمؤهل العلمي (المستوى العلمي) ، و الجنس و العمر، والوظيفة، و الخبرة العملية، و هي بيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة، أما الجزء الثاني من الاستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و سائل الانتقال وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها 41 فقرة مقسمة إلى أربع محاور، حيث تعلقت الفقرات من المحور الأول من (01-12) بالفرضية الأولى: محدودية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بخدم في عملية الإبلاغ المالي، والفقرات من (13-22) بالفرضية الثانية وهي: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع تبني المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS، والفقرات من (23-31) بالفرضية الثالثة و هي: أسس المحاسبة العمومية الحديثة و دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي. أما المحور

الرابع فاشتمل 10 فقرات من (32- 41) وتناول العوامل المحفزة للتقارب مع معايير محاسبة القطاع العام والتطبيق السليم لها.

وعند وضع هذا الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها . وقد تم توزيع اغلب الاستبيانات شخصيا على أفراد العينة، وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه ومراعاة الجدية في الإجابة عليه. وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي

جدول رقم (2-3): يبين درجات مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

كما انه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء 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 ليكارت الخماسي، و الجدول التالي رقم (2-3) يوضح ذلك:

جدول رقم (3-3): مقياس تحديد الوزن النسبي و الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الأهمية النسبية لدرجات المقياس	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي		الوسط الحسابي	
		إلى	من	إلى	من
درجة صغيرة جدا	غير موافق تماما	35.8%	20%	1.79	1
درجة صغيرة	غير موافق	51.8%	36%	2.59	1.8
درجة متوسطة	محايد	67.8%	52%	3.39	2.6
درجة كبيرة	موافق	83.8%	68%	4.19	3.4
درجة كبيرة جدا	موافق تماما	100%	84%	5.00	4.2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى = 5-1 = 4 (أعلى قيمة - أدنى قيمة)

- عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الدراسة)

- طول الفئة = 5/4 = 0.8 (المدى / أكبر قيمة في المقياس)

- إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس و هي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، و الأهمية النسبية لها، كما ظهر في الجدول السابق.

- وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:
- 1 - تحديد المحاور الرئيسية للاستبيان والفقرات الخاصة بكل محور، ومن ثم إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جميع البيانات و المعلومات.
 - 2 - مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذا الاستبيان من موضوعية و شمول.
 - 3 - عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملاءمته لجمع البيانات.
 - 4 - تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
 - 5 - تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، واللذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة.
 - 6 - إجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الأداة.
 - 7 - إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة رقم (01)، ثم جمعه وإجراء التحليل الإحصائي.

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة:

- 1 - قام الباحث بإعداد استبانته حول المعايير المحاسبية الدولية للتسيير العمومي بين الواقع و وسائل الانتقال و إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 2 - وزع الاستبيان على العينة الاستطلاعية (49) مفردة من محاسبين عموميين و محافظي حسابات وأساتذة جامعيين وموظفين إداريين.
- 3 - تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة البالغة (55) مفردة، حيث تم استرجاع (52) استبيان، ويجدر الإشارة إلى أنه تم إلغاء (03) استمارات.
- 4 - تم إدخال بيانات الاستبيانات التي تم استعادتها من المبحوثين وتفرغها في الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، لتحليل البيانات إحصائيا و الحصول على النتائج.

اختبار ثبات الاستبانة: تم الاعتماد على معامل ألفا كرومباخ الذي يتيح برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في الإصدار 19، حيث كانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (4-3): مقياس تحديد قيمة معامل ألفا كرومباخ

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرومباخ
41	0.936

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

لقد تحصلنا على معامل ألفا كرومباخ بقيمة 0.936 وتعد هذه القيمة أكبر من 0.6، مما يدل على ثبات الاستبانة ما يدل على أنه لو أعدنا توزيع نفس عدد الاستبيانات على نفس العينة أو عينة مماثلة لها لتحصلنا على نفس النسبة المقدرة بـ 93.6%، إذن يمكننا القول أن الاستبانة تمتاز بالثبات.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة و اختبار نوع البيانات من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة وصفية للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة، و ذلك كالآتي:

المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين و محاسبين عموميين و محافظي حسابات و موظفين إداريين و قد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع (55) استمارة استقصاء، و قد تم استرجاع (52) استمارة ومنها (03) ملغاة و الصالحة للمعالجة تكونت من (49) استمارة. و تتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي:

1- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

جدول رقم (3-5): يبين توزيع العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
83.67%	41	ذكور
16.33%	8	إناث
100%	49	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تتكون عينة الدراسة من (49) فردا منهم (41) ذكر و (8) إناث حيث يوضح الشكل أعلاه، و المتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، عن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 83.67% ، في حين قدرت نسبة الإناث ب 16.33%.

2- توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول رقم (3-6): يبين توزيع العينة حسب العمر

العمر	أقل من 30 سنة	من 30 إلى 40 سنة	من 41 إلى 50 سنة	51 سنة فأكثر	المجموع
التكرار	5	27	12	5	49
النسبة	10.2%	55.11%	24.49%	10.2%	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (3-6) و الخاص بأفراد توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين عمر أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 30 سنة إلى 40 سنة بنسبة مئوية 55.11% ، تليها الفئة العمرية من 41 سنة إلى 50 سنة بنسبة مئوية 24.49% ، ثم تأتي الفئتان الأقل من 30 سنة والفئة الأكثر من 51 سنة بنسبة متساوية تقدر بنسبة 10.2% ، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متقدمة نسبيا في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانيا و هذا ما يمكن أن ينعكس إيجابا على نتائج البحث.

3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (3-7): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
34.70%	17	دكتوراه
14.28%	7	ماجستير
26.53%	13	ماستر
24.49%	12	ليسانس
100%	49	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-7) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة دكتوراه حيث بلغ عددهم 17 فرد بنسبة مئوية 34.70% وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة محافظي الحسابات و أساتذة جامعيين ، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر 26.53%، ونسبة حاملي شهادة ليسانس 24.49% ونسبة حاملي شهادات ليسانس 14.28% أي أن أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

4- توزيع عينة الأفراد حسب الوظيفة

جدول رقم (3-8): توزيع العينة حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	الوظيفة
47.36%	22	محافظي حسابات
24.57%	12	أساتذة جامعيين
15.78%	9	محاسبين عموميين
12.29%	6	موظفين إداريين
100%	49	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (3-8) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكثر عدد هم من أفراد العينة من مهنيين محافظي الحسابات بينما العدد الآخر من أفراد العينة يتوزع بين أساتذة جامعيين و محاسبين عموميين و موظفين إداريين حيث بلغت النسبة المئوية لمحافظي الحسابات 47.36% في حين كانت نسبة الأساتذة الجامعيين 24.57% ونسبة المحاسبين العموميين 15.78% و نسبة 12.29% من موظفي الإدارة أي تم التركيز في هذه الدراسة على محافظي الحسابات، يمكننا من معرفة آرائهم حول آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية ومدى إمكانية تبني معايير القطاع العام في البيئة الجزائرية وتقديم مختلف الاقتراحات والحلول

5- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

جدول رقم (9-3): توزيع العينة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
08.14%	4	أقل من 5 سنوات
55.10%	27	من 5 إلى 10 سنوات
22.44%	10	من 10 إلى 15 سنة
16.32%	8	أكثر من 15 سنة
100%	49	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يمثل الجدول رقم (9-3) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتراوح بين 05 و 10 سنوات بنسبة مئوية 55.10% وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، تليها نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم ما بين 10 سنوات و 15 السنة حيث قدرت ب 22.44% ثم تليها الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 15 السنة بنسبة قدرت ب 16.32%، ثم أولئك الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة مئوية قدرت ب 08.14%.

المطلب الثاني: اختبار نوع البيانات

قصد معرفة مدى اتباع توزيع بيانات الدراسة الميدانية للتوزيع الطبيعي نستعمل اختبار يوفره برنامج SPSS و هو اختبار كولمجروف سميرونوف الذي مفاده أنه يجب أن يكون مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أكبر من 0.05 هذا ما يبينه الجدول التالي

جدول رقم (10-3): اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سميرونوف

المحاور	عنوان المحور	مستوى المعنوية	القيمة الإحصائية
المحور 1	واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.240	13.176
المحور 2	ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.087	12.096
المحور 3	أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	0.320	14.164
المحور 4	العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS و IPSASB	0.610	12.129
	جميع الفقرات	0.608	0.958

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الأدوات المستخدمة في إثبات الصدق و الاتساق الداخلي والبنائي لمحاور الاستبيان، و الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل،

المطلب الأول: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضع لقياسه، و قام الباحث بالتأكد من صدق

الاستبيان بطريقتين:

الفرع الأول: صدق المحكمين:

قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم، متخصصين في المحاسبة و المراجعة و الإحصاء و ذلك للاسترشاد بآرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبيان للهدف منها، وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بالملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، وقد تمت صياغة الاستبيان على الشكل الآتي.

الفرع الثاني: صدق المقياس:

1- صدق الاتساق الداخلي:

ويقصد بالاتساق الداخلي قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبيان، والدرجة الكلية للمحور الرئيسي الذي تنتمي إليه، أي يقيس مدى صدق فقرات المقياس لقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها (49)، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

-الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
جدول رقم (3-11): المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام محلي محدود	4.35	0.57	موافق تماما
2	تعتمد المحاسبة العمومية في الجزائر على محاسبة القيد الوحيد (محاسبة الخزينة)	4.97	0.70	موافق تماما
3	تعتبر محاسبة الخزينة بسيطة وتتصف بالرتابة	4.84	0.71	موافق تماما
4	تنتج المحاسبة العمومية قوائم إحصائية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للمرافق العامة	1.87	0.86	غير موافق
5	تلبي المحاسبة العمومية احتياجات مستعملي القوائم المالية من معلومات	2.26	0.97	غير موافق
6	تعاني المحاسبة العمومية من ضعف الرقابة الداخلية على الأموال لارتكازها على الأساس النقدي	3.73	1.22	موافق
7	توجد رقابة خارجية على المحاسبة العمومية في الجزائر	2.92	1.36	محايد
8	تخضع المحاسبة العمومية للسلطة التشريعية في إصدار القوانين و تنفيذها و مراقبتها	4.87	0.52	موافق تماما
9	تلبي المحاسبة العمومية متطلبات الرقابة في تجسيد مختلف المشاريع	1.87	0.66	غير موافق تماما
10	تعتبر إجراءات المحاسبة العمومية في الجزائر معقدة و محدودة	4.66	0.67	موافق تماما
11	يوجد انسجام بين النظام المحاسبي و الموازنة العامة للدولة	1.85	0.86	غير موافق
12	يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات إحصائية بدلا من أن تكون تسييرية مما يجعلها غي قابلة للمقارنة	4.89	0.78	موافق تماما
	جميع الفقرات	3.59	0.20	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تحليل نتائج المحور الأول: لقد عالج المحور الأول في الإستبانة موضوع واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتضمن 12 فقرة حاولنا من خلالها استطلاع آراء أفراد العينة عن مدى محدودية المحاسبة العمومية في الإبلاغ المالي في الجزائر، ومدى قدرتها على توفير معلومات ذات جودة لعدة فئات من المستخدمين، فكان المتوسط الحسابي لكافة الفقرات 3.59 بانحراف معياري 0.2 وبإسقاط هذه القيمة 3.59 على سلم الأوزان نجد

أن الاتجاه العام للإجابات تمركز حول الاختيار الموافق أي ضمن المجال (3.5 – 4.15) وبانحراف معياري ضعيف 0.2 مما يدل على إجماع أفراد العينة على الاختيار الموافق، وقد جاءت هذه النتيجة لتثبت فرضية الباحث الأولى التي أكدت على محدودية المحاسبة العمومية في عملية الإبلاغ المالي والجدول 3-11 يوضح النتائج بالتفصيل.

-الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
جدول رقم (3-12): المحور الثاني: ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

رقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
13	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد ينظم قواعد سيرها	4.38	0.54	موافق تماما
14	يعتمد التشريع على مراعاة بيئة للمحاسبة العمومية في الجزائر	4.54	0.59	موافق تماما
15	يجب أن يخضع إصدار تشريع جديد لنقاش واسع بين الفاعلين	4.57	0.49	موافق تماما
16	يتطلب تطبيق نظام محاسبي جديد لإصلاح للإدارات العمومية	4.44	0.62	موافق تماما
17	يجب أن يتم تحديث الإدارات بتكنولوجيات الإعلام والاتصال	4.46	0.52	موافق تماما
18	يجب استحداث مصالحي تتولى مهمة الاشراف على عملية التحديث	4.30	0.58	موافق تماما
19	يحتاج العنصر البشري لاعادة تأهيل شاملة	4.43	0.65	موافق تماما
20	يجب أن يحظى كافة المحاسبين العموميين بتكوين خاص في المحاسبة العمومية	4.51	0.52	موافق تماما
21	يتطلب انجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية مرافقة من مختصين	4.39	0.62	موافق تماما
22	إن إصلاح المحاسبة العمومية لا يقتصر على تكوين المحاسبين دون غيرهم	4.29	0.54	موافق تماما
	جميع الفقرات	4.43	0.35	موافق تماما

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول 3-12 نتائج المحور الثاني، إذ جاء اتجاه الإجابات بمتوسط حسابي 4.43 وانحراف معياري ضعيف 0.35 وهو في المجال (4.2 إلى 5) أي الاختيار موافق تماما، مما يعني إجماع العينة على ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وهو ما يؤكد فرضية الباحث.

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

جدول رقم (3-13) المحور الثالث: أسس المحاسبة العمومية الحديثة ودور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

رقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
23	تحسن المحاسبة العمومية الحديثة الرقابة الداخلية على الأموال العمومية	4.39	0.53	موافق تماما
24	تعزز المحاسبة العمومية مسؤولية القائمين على التصرف في الأموال العامة	4.51	0.50	موافق تماما
25	تعطي المحاسبة الحديثة صورة شفافة عن استعمال الموارد العمومية	4.51	0.52	موافق تماما
26	تضمن المحاسبة العمومية تسيير فعال للإدارات العمومية	4.39	0.58	موافق تماما
27	تعتمد المحاسبة العمومية على التسيير على أساس الإدارة بالنتائج	4.37	0.65	موافق تماما
28	تقوم المحاسبة العمومية بإعداد إجراءات موحدة لكل الإدارات العمومية	4.30	0.63	موافق تماما
29	تقوم المحاسبة العمومية على أساس محاسبة الحقوق المسجلة / مبدأ الالتزام	4.34	0.55	موافق تماما
30	تعزز المحاسبة العمومية مبادئ الحوكمة في إدارة مرافق القطاع العام	4.36	0.58	موافق تماما
31	تعتمد المحاسبة العمومية الحديثة على مبدأ القيد المزدوج	4.32	0.55	موافق تماما
	جميع الفقرات	4.39	0.38	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

لقد تم التطرق في هذا المحور إلى أسس المحاسبة العمومية الحديثة من خلال استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة عن طريق وضع 9 فقرات تبرز مزايا المحاسبة العمومية وتطبيقاتها الحديثة، فتحصلنا على متوسط حسابي في جميع الفقرات قد ب 4.39 وبإسقاطه على سلم الأوزان نحصل على اختيار موافق تماما، وبهذا فإن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على أهمية المحاسبة العمومية الحديثة وإمكانية اعتبارها بديل لمحاسبة الصندوق

ويؤكد هذا الانحراف المعياري الذي كان في حدود 0.38 مما يدل على تقارب إجابات أفراد العينة وهو ما أكد فرضية الباحث الثالثة والجدول رقم 3-13 يوضح النتائج المتحصل عليها.

-الصدق لفقرات المحور الرابع: العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS وIPSASB

جدول رقم (3-14):المحور الرابع: العوامل المحفزة للتقارب/التبني مع معايير IPSAS وIPSASB

رقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
32	يحظى تطبيق معايير IPSAS بدعم الهيئات الدولية للدول الراغبة في التبني	4.23	0.62	موافق تماما
33	يعتبر مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي هيئة مستقلة ونزيهة	4.41	0.67	موافق تماما
34	يحافظ التقارب / تبني معايير IPSAS على سيادة كل دولة ترغب في تطبيقها	4.16	0.79	موافق
35	يقدم مجلس معايير محاسبة القطاع العام المرافقة لعملية تبني معايير IPSAS	4.27	0.70	موافق تماما
36	تنخرط الدول التي تبني معايير IPSAS في جهود توحيد محاسبة القطاع العام	4.14	0.65	موافق
37	تمكن عملية التقارب/تبني معايير IPSAS من تيسير الحصول على الموارد	3.90	1.00	موافق تماما
38	يسمح التقارب / تبني معايير IPSAS من إعطاء صورة شفافة عن القطاع العام	4.29	0.64	موافق تماما
39	يعزز التقارب/تبني المعايير IPSAS ثقة الأفراد في حكوماتهم	4.35	0.64	موافق تماما
40	يضمن التقارب/تبني المعايير IPSAS رقابة فعالة لممتلكات ومقدرات الشعوب	4.26	0.65	موافق تماما
41	يضمن التقارب / تبني لمعايير IPSAS معلومات تلي رغبات كافة المستخدمين	4.34	0.49	موافق تماما
	جميع الفقرات	4.24	0.51	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

لقد تم تصميم هذا المحور من أجل استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة حول آفاق المحاسبة العمومية في الجزائر وإمكانية تطويرها مبرزين دور أحد أهم المرجعيات المحاسبية في العام ألا وهو مجلس معايير محاسبة

القطاع العام الدولية IPSASB فتحصلنا على متوسط حسابي قدر بـ 4.24 وهو يقابل الاختيار موافق تماما وانحراف معياري مقبول إلى حد ما كونه قارب 0.51 على سلم ليكارت الخماسي وعليه فإن أهم ما يمكن تسجيله هو أن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على ضرورة التبني/التقارب مع المعايير التي يصدرها مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، وهذا تجسد من خلال تبني الدولة الجزائرية مشروع الدول السائرة نحو التبني/التقارب مع معايير IPSAS بناء على تصنيف مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، وهو ما يؤكد فرضية الباحث الرابعة والجدول رقم 3-14 يوضح النتائج المتحصل عليها بالتفصيل.

المطلب الثاني: صدق الاتساق البنائي لمعايير الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور مع محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، ويوضح الجدول التالي رقم (3-15) مدى ارتباط كل محور مع محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، و علاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، و بذلك يكون الباحث قد تحقق من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق

جدول رقم (3-15): معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة

التعليق	مستوى المعنوية	معامل الارتباط	
ارتباط غير مقبول احصائيا	0.169	0.14	المحور 1 – المحور 2
علاقة عكسية ضعيفة	0.014	0.248	المحور 1 – المحور 3
علاقة عكسية ضعيفة	0.020	0.234	المحور 1 – المحور 4
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	0.599	المحور 2 – المحور 3
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	0.517	المحور 2 – المحور 4
علاقة طردية قوية نوعا ما	0.000	0.568	المحور 3 – المحور 4

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

إن النتائج الظاهرة في الجدول 3-15 تعبر عن مدى ارتباط محاور الدراسة الأربعة حيث يمكن تحليل

النتائج كالتالي:

- 1- إن العلاقة ما بين المحور الأول واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و المحور الثاني ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هي علاقة عكسية بقيمة - 0.14 حسب معاملات ارتباط بيرسون، غير أن هذا الارتباط جاء بمستوى معنوية قدر بـ 0.169 و هو أكبر تماما من 0.05 بمعنى أنه ارتباط غير معنوي و بالتالي نرفض القيمة المتحصل عليها إحصائيا.
- 2- الإرتباط بين المحور الأول و المحور الثالث أسس المحاسبة العمومية الحديثة لقد أسفرت النتائج على أن معامل الارتباط سلبي بقيمة -0.248- عند مستوى معنوية قدر بـ 0.14 و هو أكبر من 0.05 دليل على وجود علاقة طردية بين المحورين و مفادها أنه في ظل محدودية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على الإبلاغ المالي يمكن أن تكون المحاسبة العمومية الحديثة بديل لها وهذا حسب

الفقرات الواردة في المحور الثالث و قد أتبتت التجارب أن العديد من الدول انتقلت إلى تطبيق أنظمة محاسبية حديثة تركز على أساليب علمية متطورة في مجال التسيير و الإبلاغ المالي.

3- الارتباط بين المحور الأول و المحور الرابع العوامل المحفزة للتقارب / التبني مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يظهر أن قيمة مستوى المعنوية 0.020 و هو أقل من 0.05 ما يدل على أن هذه النتيجة دالة إحصائياً، و معامل الارتباط الذي كانت نتيجته سلبية -0.234 حيث تعبر هذه القيمة على علاقة ارتباط عكسية ضعيفة و عليه و بالرجوع إلى العديد من الدراسات في مجال المحاسبة العمومية يمكن أن نفسر هذه العلاقة بسعي عدة دول تبنت محدودية أنظمتها المحاسبية إلى تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية و هذا في ظل جهود مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلزامية إلى القضاء على الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية و توحيد ممارياتها.

4- أما فيما يخص العلاقة بين المحور الثاني و المحور الثالث يتضح لنا من خلال الجدول 3-13 مستوى المعنوية ب 0.000 ما يدل على أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يمكن أن يكون من خلال تبني أساليب و أسس المحاسبة الحديثة التي توفر نجاعة في التسيير و تحديد صارم للمسؤوليات و بالتالي تحقيق الأهداف المرجوة، و هذا ما ورد في فقرات المحور الثالث و المحور الثاني اللذان حظيا بإجماع أفراد العينة على قبول عباراتها.

5- كذلك نرى من خلال الجدول 3-15 أن هناك ارتباط طردي قوي بين المحور الثاني و المحور الرابع بقيمة 0.517 عند مستوى المعنوية 0.000 و الذي هو أقل من 0.05 مما يعني أنه ذو دلالة إحصائية و يشير إلى أن التقارب مع المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS يمكن أن يكون نتيجة واردة جدا لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

6- وأخيراً تحصلنا كذلك من خلال الجدول 3-15 على علاقة طردية قوية نوعاً ما بين المحور الثالث و المحور الرابع بمعامل ارتباط قدره 0.586 عند مستوى معنوية 0.000 و هذا يدل على أن العوامل المحفزة للتقارب / التبني مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية ما هي إلا مزايا للمحاسبة العمومية الحديثة و يلعب مجلس معايير محاسبة القطاع العام دوراً هاماً لتوحيد الأنظمة المحاسبية و بالتالي تطبيق المعايير الجديدة، و هذا ما أكدته عدة دراسات أجريت على دول أخرى يمكن أن نذكر منها: دراسة إبراهيم محمد علي الجزراوي و عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية و أهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

المطلب الثالث: تأثير الخصائص الديموغرافية لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة:

بما أن بيانات محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي فإننا سنستخدم على إختبار ANOVA ONE WAY .

1- تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات المحور الأول:

يبين الجدول رقم 3-16 أن مستوى المعنوية لكل من المتغيرات العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الجنس و الخبرة كانت على التوالي 0.969، 0.064، 0.161، 0.917، 0.613، وهي أكبر من 0.05 أي لا تؤثر الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة لفقرات المحور الأول.

الجدول رقم 3-16 تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الأول

	المحور الأول		
	القيمة الإحصائية	درجة الحرية	مستوى المعنوية
العمر	0.084	3	0.969
المؤهل العلمي	2.502	3	0.064
الوظيفة	1.624	5	0.161
الجنس	0.341	1	0.917
الخبرة	0.713	5	0.613

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

2- تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات المحور الثاني: يبين الجدول رقم 3-17 أن القيم المعنوية للخصائص الديموغرافية للعينة كلها أكبر من 0.05 حيث جاءت النتائج بالنسبة لتأثير العمر ، المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة و الجنس على إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني متتالية كالاتي 0.558 ، 0.487 ، 0.084 ، 0.928 ، 0.295 وعليه فلا تؤثر هذه الخصائص على إجابات أفراد العينة لكامل فقرات المحور الثاني.

الجدول رقم 3-17 تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثاني

	المحور الثاني		
	القيمة الإحصائية	درجة الحرية	مستوى المعنوية
العمر	0.694	3	0.558
المؤهل العلمي	0.818	3	0.487
الوظيفة	2.014	5	0.084
الخبرة	0.270	5	0.928
الجنس	1.109	1	0.295

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

3- تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات المحور الثالث: يبين الجدول رقم 3-18 أن القيم المعنوية للخصائص الديموغرافية المتمثلة في العمر ، المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة و الجنس جاءت على التوالي 0.055 ، 0.228 ، 0.419 ، 0.475 ، 0.064 و هي كلها أكبر من 0.05 مما يدل على أنه لا يوجد تأثير لهذه المتغيرات على إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الثالث.

الجدول رقم 3-18 تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الثالث

	المحور الثالث			
	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الإحصائية	
لا يوجد تأثير	0.055	3	2.629	العمر
لا يوجد تأثير	0.228	3	1.470	المؤهل العلمي
لا يوجد تأثير	0.419	5	1.005	الوظيفة
لا يوجد تأثير	0.475	5	0.916	الخبرة
لا يوجد تأثير	0.064	1	3.618	الجنس

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

4- تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات المحور الرابع: بين الجدول رقم 3-19 أن القيم المعنوية للخصائص الديموغرافية المتمثلة في العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة و الجنس جاءت على التوالي 0.017، 0.077، 0.661، 0.331، 0.869 و هي كلها أكبر من 0.05 مما يدل على أنه لا يوجد تأثير لهذه المتغيرات على إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الرابع.

الجدول رقم 3-19 تأثير الخصائص الديموغرافية على إجابات أفراد العينة للمحور الرابع

	المحور الرابع			
	مستوى المعنوية	درجة الحرية	القيمة الإحصائية	
لا يوجد تأثير	0.017	3	3.583	العمر
لا يوجد تأثير	0.077	3	2.358	المؤهل العلمي
لا يوجد تأثير	0.661	5	0.652	الوظيفة
لا يوجد تأثير	0.331	5	1.169	الخبرة
لا يوجد تأثير	0.869	1	0.027	الجنس

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

خلاصة:

من خلال مشروع تحديث نظام الميزانية العامة للدولة التمسنا ضرورة التخلي جذريا على نظام المحاسبة العمومية القديم الذي يعتمد أساسا على الأساس النقدي و الذي يعاني أساسا من عدد كبير من العيوب والنقائص التي تم ذكرها سابقا، فالمخطط الجديد للدولة أي تحديث المشروع الميزاني المعتمد أساسا على أساس الاستحقاق الكامل سيكون محل تطبيق إطار قانوني و نظامي، وهذا ما نجده من خلال القانون المتعلق بنظام المحاسبة العمومية للإدارات و المؤسسات الحكومية و المرسوم التنفيذي وكذا القرار الرسمي لوزارة المالية. رغم تطبيق مشروع الإصلاح الميزاني الجديد للدولة سينتج عنه بعض الصعوبات والعوائق المحتملة التي تصبح مسألة الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق الكامل إلا أن هذه المسألة من شأنها أن تخلف عدة آثار ايجابية لعلها تقود الإدارات والمؤسسات الحكومية إلى الأحسن.

خاتمة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بين التبني ووسائل الانتقال، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة " ما هي الوسائل الضرورية التي تسمح لنا بالانتقال من النظام المحاسبي العمومي إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ظل إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟"

وذلك من خلال تحليل الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق أهداف الحكومات والمؤسسات الحكومية من الإفصاح عن القوائم و التقارير المالية ذات الغرض العام و تحقيق جودتها للتسيير العقلاني للمال العام ، والانعكاسات التي يمكن حدوثها على المستوى الداخلي بفعل تطبيق هذه المعايير، حيث تكتسي أهداف القوائم والتقارير المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون الحكومات والمؤسسات العمومية بصدد تحديد مضمونها، و قد أصبحت تتمحور أهداف القوائم والتقارير المالية حول مدى أهمية المعلومة المالية في اتخاذ القرارات على مستوى هرم السلطة. و التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الكامل، حيث أصبحت قضية إفصاح الحكومات والمؤسسات العمومية عن المعلومات المالية ودرجة ملاءمتها وموثوقيتها من القضايا الملحة لمتخذي القرار. وفي سياق السعي إلى زيادة أهمية المعلومات المالية التي تتحقق عند التقيد بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتحمل الحكومات والمؤسسات العمومية أعباء على المستوى الداخلي خاصة في مرحلة الانتقال من تطبيق نظام محاسبي مبني على مفاهيم نظرية وأساليب تطبيقية إلى تطبيق نظام جديد مبني على الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيقاته العملية. ويمكن توضيح ما سبق من خلال التمييز بين الآثار المرتقبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحكومات والمؤسسات العمومية على المستوى الخارجي والمستوى الداخلي. إن أبرز العوامل التي ساعدت على تطور أشكال وطرق و الحكومات والمؤسسات العمومية بعالمها الخارجي هو تزويد الطلب على المعلومات المالية عن حصيلة نشاطها ومركزها المالي المعبر عنه من طرف فئات تنتمي إلى بيئات متعددة وتحظى بثقافات محاسبية مغايرة. وقد كان استعداد الحكومات والمؤسسات العمومية للاستجابة لهذه المطالب يهدف التقرب من متخذي القرار بتجنب الآثار السلبية الناجمة عن استعمال معلومات غير مناسبة على قراراتهم المتخذة. وعلى هذا الأساس اتجه مجلس الإنحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى مراعاة كافة المقومات الضرورية لتشغيل نظام المحاسبة العمومية على الحكومات والمؤسسات العمومية لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. أما على المستوى الداخلي عملت العديد من الحكومات والمؤسسات العمومية عبر مختلف دول العالم على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بصفة اختيارية أو الزامية، إلا أن انتاج المعلومة المالية وفق المرجعية الدولية يثير قضية الأعباء المترتبة عن الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المنظمة لمسار إنتاج المعلومة المالية. حيث تتفاوت هذه المتطلبات بين تأهيل العنصر البشري وتوفير الإمكانيات المادية الضرورية لتجميع ونشر المعلومات وتشغيل النظام وبين التعديلات التي تظهر على بعض الوظائف التي تمارس في الحكومات والمؤسسات العمومية، كما تتحمل أيضا أعباء غير مباشرة ، غير أن ذلك لا يمنع من ظهور آثار إيجابية أهمها تحسين منفعة المعلومات

الموجهة لإتخاذ القرارات وجودة الإبلاغ المالي الحكومي والحد من الفساد المالي و الإداري وتبديد المال العام. ومن أجل التوافق مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العام، استجابت الجزائر للمستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي عمومي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء من حيث الإطار النظري أو من الناحية التقنية. والسعي نحو تهيئة بيئة جزائرية تنسجم مع المتغيرات الاقتصادية الدولية. ومنه فإن الميزة المستخلصة لهذا النظام أنه مستوحى من المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، و الهدف منه رفع مصداقية وجودة المعلومة المالية وما تعود به من فائدة في إنتاج القوائم و التقارير المالية للمؤسسات والإدارات العمومية في الجزائر، ولهدف مواكبة المتطلبات الدولية لاسيما متطلبات المنظمة العالمية للتجارة.

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

الفرضية الأولى: لقد أكدت الدراسة صحة الفرضية الأولى التي مفادها أن المحاسبة العمومية في الجزائر تعاني من قصور و صعوبات في عملية الإبلاغ المالي.

الفرضية الثانية: أنبثت الدراسة أن المحاسبة العمومية في الجزائر تحتاج إلى إصلاحات لتلبي حاجيات عدة مستخدمين من معلومات مالية.

الفرضية الثالثة: تعتبر المحاسبة العمومية الحديثة إطار نظري وعملي متكامل يمكن تطبيقه في الجزائر من خلال التوافق مع معايير محاسبة القطاع العام الدولية وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

الفرضية الرابعة: كشفت الدراسة عن دور مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية في تحفيز الدول لتبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية وخاصة الجزائر ما يؤكد صحة الفرضية.

نتائج الدراسة:

- تقدم المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.

- يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.

- تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية.

- يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الاثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الافصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر الأصول والخصوم للوحدات الحكومية.

- يعاني النظام الميزاني الحالي في الجزائر من نقائص واختلالات تتمثل أهمها في: قصور الميزانية العامة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط وسوء التخطيط، و النقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة.

- اتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج.

- يتمثل أساس مشروع (MSB) في إعداد إطار ميزانية قائم على أساس النتائج ذلك من خلال رصد السياسات العمومية في مهام (Missions) ترتبط هذه المهام بأهداف معينة، ويتم قياس مدى تحقق الأهداف باستعمال مؤشرات الأداء، فتعبر نسبة المؤشر عن مدى تحقق الهدف، وتفعيل مهام ودور الرقابة، ويقدم المشروع تقدما جديدا للميزانية من خلال اعتماد معايير دولية في تصنيف النفقات، إثراء قانون المالية بوثائق جديدة.

الاقتراحات والتوصيات: بناء على تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الاستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب لعملية الإصلاح والتوافق الدولي لضمان التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال انتهاز إستراتيجية طويلة المدى تكمن فيما يلي:

- يجب فتح نقاش معمق حول نظام المحاسبة العمومية يشارك فيه كافة الأطراف ذات العلاقة من أكاديميين وممارسين من أجل تقييم واقع المحاسبة العمومية واستشراف آفاقها.

- ضرورة توفير الإمكانيات المادية والكفاءات البشرية لتجسيد نظام المحاسبة العمومية الحديثة.

- ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات والمؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة على اتصال دائم بالمحاسبين العموميين من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية ومناقشتها.

- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الأمرين بالصرف الأوليين والثانويين والمحاسبين العموميين والمراقب المالي وأمناء الخزينة العمومية ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالميا ، إضافة إلى الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم وتفعيل دورها في عملية الإصلاح المحاسبي و الابتعاد عن الصراعات والمصالح الضيقة التي تؤثر سلبا على مساهمتها في إنجاح نظام المحاسبة العمومية من خلال العمل على نشر المعرفة بالنظام و المساعدة على تطبيقه بتقديم الشروحات والتفاصيل اللازمة.

- يجب على المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية آليا و إلكترونيا بما يتوافق مع متطلبات نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطبيق.
- ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته، والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة متخذي القرار وأفراد المجتمع.
- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بنظام المحاسبة العمومية وخصوصا الجهات المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية، وبالتالي تكون مساهمة وعلى دراية لما يجري من تغييرات على الساحة المحاسبية في الجزائر؛
- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخرج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- تطوير الأساليب التعليمية وضرورة العمل على دمج فترة التدريب الميداني والمهارات المطلوبة في سوق العمل في البرامج التعليمية من أجل الحصول على خريجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل.
- العمل على توفير البيئة المالية والقانونية التي تساعد على نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ،بتنشيط الحركة المالية وجعل التشريعات القانونية أكثر مرونة.
- محاولة الاستفادة من المزايا التي يحققها نظام الحكم الراشد وحكومة المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية.
- يجب استغلال أهم ميزة لمجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي ألا وهي المرونة والاستفادة من مزايا المرافقة التي يقدمها للدول الراغبة في التقارب مع المعايير وذلك بوضع معايير تلاءم البيئة الجزائرية.
- أفاق الدراسة: من خلال دراستنا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لاحظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت هذا الموضوع ركزت على الجانب النظري بخلاف الجانب التقني الذي يعتبر مهم جدا و الذي ممكن أن يكون موضوع لدراسات أخرى.
- دور الحكم الراشد في تحسين جودة الإبلاغ المالي للحكومات والمؤسسات العمومية؛
- دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنة وترشيد النفقات العامة؛
- كل هذه المواضيع وغيرها قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث، ويبقى المجال مفتوح لدراسات أخرى.

قائمة المراجع

المراجع

أولاً/ باللغة العربية:

1/ الكتب:

1. ابراهيم السيد المليحي " المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الإسكندرية، الطبعة 1، 2002.
2. اسماعيل حسين احمر، " المحاسبة العمومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، الأردن، عمان، 2013.
3. بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
4. خالد شحادة الخطيب، أحمد زاهر، "أسس المالية العامة"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، عمان، الأردن.
5. صلاح الدين عبد المنعم، "المحاسبة العمومية مدخل معاصر" دار المطبوعات الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2008.
6. عبد الحي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، مصر، القاهرة، 1984.
7. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، "الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي" مصر، الإسكندرية، 1998.
8. عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي و إدارته، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة 1، 1999.
9. علي عباس، "الرقابة الإدارية على المال و الأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2001.
10. عون محمد الكفراوي، "الرقابة المالية النظرية والتطبيق"، مطبعة الانتصار للطباعة الأنست، طبعة 1، مصر، الإسكندرية، 2008.
11. محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4، 2010.
12. محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر.
13. محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
14. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، " المحاسبة الحكومية والقومية "، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، الإسكندرية 2003.
15. مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003، ص: 9-11.

الجرائد والمراسيم والقوانين:

16. الجريدة الرسمية: العدد 35 الصادرة بتاريخ 15-08-1990 المادة 41 من القانون 90-22
17. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15-08-1990 المادة (1) ، المادة (2)
18. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14-11-1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

الإصدارات الدولية:

19. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزالة، عمان، 2010.
20. الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2009.
21. الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين العموميين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008.
22. أجيستام، بونتو بيدان أندرنالك، دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الطبعة 1، 2016.
23. المنظمة العالمية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، عمان، 1980

المذكرات والملتقيات:

24. بوحطو حكيم، "الموازنة العامة وآفاق العصرية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدينة، 2008.
25. حسن زكي أحمد عثمان، "تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.
26. خالد الجعرات، دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة يومي 24-25 نوفمبر 2014.
27. خضير خبطي و يونس مونة، "نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين الواقع و متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014.
28. شبايكي سعدان ، "دراسة تحليلية و نقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر" أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2011.
29. شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه، بومرداس، 2014.
30. عبد السميع رويثة، "واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011.
31. محمود عبد الله محمود وشاح، "الإطار العام لتقويم و تطويرالنظام المحاسبي الفلسطيني"، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
32. مفتاح فاطمة، "تحديث النظام الميزاني في الجزائر" مذكرة ماجستير غير منشورة، تلمسان، 2011.

33. نعيجة فهيم، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير و رقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستر غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.

مواقع الانترنت:

موقع وزارة المالية: zd.vog.fm.www

www.ifrs.org/projects/work/plan.

www.iasplus.com.

باللغة الأجنبية:

34.M. Lascombe, vandendriessche, les finances publics, 5 eme edition dalloz, paris, 2003.

35.J.F.picard, finances publics, 1 er édition, litec, paris, 2006.

36.J. ;qgnet, elements de comptabilie public , 4 eme édition, quercy, paris, 1998.

الملخص:

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

الكلمات المفتاحية: نظام المحاسبة العمومية – معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - الإبلاغ المالي الحكومي – تحديث نظام الميزانية.

Abstract:

Accounting standards for the public sector represent the rules governing and controlling the public accounting system for government organizations and public departments on the basis of full accrual, with the aim of managing and controlling public money and improving the quality of government financial reporting, and this study aimed to identify the reality of the project to adapt and reform the public accounting system in Algeria with the requirements of application The sound international accounting standards for the public sector, this study concluded that the international accounting standards in the public sector provide internationally agreed accounting best practices for designing an accounting system that allows the presentation of government financial statements of credibility, achieve transparency in the conduct of public resources and raise the quality of government financial reporting from oversight to Providing tools for accountability for performance and presenting the results of public sector units activity, which allows them to meet the needs of groups of users of government financial data, and Algeria has moved to update its budget system by adopting the Budget System Modernization Project (MSB), which aims to create a new legal and regulatory basis for the budget system represented In the existing management according to the results.

Key words: Public Accounting System - International Public Sector Accounting Standards - Government financial reporting - Modernization of the budget system.