



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

ميدان العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة: المالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة

الموضوع:

توافق نظام المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

الأستاذة المشرفة:

- الشرع مريم

الاستاذة مساعدة المشرف

- عجيلة حورية

- من إعداد الطالب :

- أولاد سيدي عمر محمد

لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد		جامعة غرداية	رئيسا
شرع مريم		جامعة غرداية	مشرفا
عجيلة حورية		جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
بوخالفي مسعود		جامعة غرداية	ممتحنا
بن مولاي زينب		جامعة غرداية	ممتحنا

2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرّفان

نتقدم أولاً بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى على

توفيقه ونعمته

الحمد لله الذي وفقنا على إتمام هذا العمل المتواضع

كما نتقدم بالشكر والعرّفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا

في هذا العمل "الأستاذة عجيبة حورية والأستاذة الشرع مريم" اللتان أشرفتا على

هذا العمل. كما لا أنسى كل من ساعدنا في إتمام هذا

العمل ولو كان بمساهمة صغيرة

كل الشكر والعرّفان لأساتذة

كلية العلوم الاقتصادية بجامعة غرداية

ولمن ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

أولاد سيدي عمر محمد

اهداء

إلى كل من كانت لي معه ذكرى حلوة، ومن يعني له وجودي شيئاً في حياته، وكل من قدم لي يد العون
وساهم معي وكان سنداً لي من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة

أولاد سيدي عمر محمد

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى الاجابة على الاشكالية المطروحة في البحث والمتمثلة في : ما هو واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟ وما مدى توافق نظام المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؟

وتم بحث توافق نظام المحاسبة العمومية الجزائري مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باستخدام المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم والأسس العلمية للمحاسبة العمومية وأيضا تحديد الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام,

أما بالنسبة للجانب التحليلي الخاص بدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في معرفة متطلبات كل معيار بالإضافة إلى الاستعانة بدراسات سابقة تناولت هذا الموضوع لصعوبة استخدام منهج دراسة حالة وذلك بسبب صعوبة الوصول الى العينة المطلوبة المؤهلة للإجابة على الاستبيان.

وأهم ما توصل إليه البحث من نتائج: هو أن المعايير الجزائرية في اطار مشروع اصلاح المحاسبة العمومية مستوحاة من المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS وما يؤكد ذلك أن هناك تطابق بين بعض المعايير مع اختلاف في بعض المصطلحات والصياغة. والمعايير الدولية هي أكثر تفصيلا من المعايير الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة عمومية , معايير محاسبة دولية للقطاع عام IPSAS

Abstract:

This study aimed to answer the problem posed in the research, which is represented in: What is the reality of the reform of the Algerian public accounting system? What is the extent of the Algerian public accounting system compatibility with the international accounting standards for the public sector IPSAS?

The compatibility of the Algerian public accounting system with the international accounting standards for the public sector was examined using the descriptive analytical approach to identify the scientific concepts and foundations of public accounting, as well as defining the general framework of international accounting standards in the public sector.

As for the analytical aspect of the study, it was relied on the inductive approach to know the requirements of each standard, in addition to the use of previous studies that dealt with this subject due to the difficulty of using the case study approach due to the difficulty of accessing the required sample qualified to answer the questionnaire.

The most important findings of the research are that the Algerian standards within the framework of the public accounting reform project are inspired by the international standards for the public sector IPSAS, and this confirms that there is a congruence between some standards with a difference in some terms and

wording only. International standards are more detailed than Algerian standards.

Keywords: public accounting, international public sector accounting standards IPSAS

الفهرس العام

I.....	الملخص
V / V	الفهرس
V	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
V	قائمة الاختصارات
1.....	مقدمة

الفصل الاول : الاطار النظري والتطبيقي للتوافق بين المحاسبة

العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والدراسات السابقة

	المبحث الاول : الاطار النظري لتوافق نظام المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة
7.....	الدولية في القطاع العام IPSAS
7.....	المطلب الاول : الإطار النظري و القانوني للمحاسبة العمومية
7.....	الفرع الأول : ماهية المحاسبة العمومية
14.....	الفرع الثاني : الاطار القانوني و التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر
19.....	الفرع الثالث : أعوان المحاسبة العمومية
27.....	المطلب الثاني : الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
27.....	الفرع الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية لقطاع العام
35.....	الفرع الثاني : مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
36.....	الفرع الثالث : عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
44	المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الاول : الدراسات الوطنية..... 44

المطلب الثاني : الدراسات العربية..... 46

المطلب الثالث : الدراسات الاجنبية..... 48

الفصل الثاني : مدى التوافق بين المحاسبة

العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS - دراسة تحليلية -

المبحث الاول : طريقة وأدوات المستخدمة في البحث..... 51

المطلب الاول : طرق ومتغيرات البحث..... 52

الفرع الأول : متغيرات الدراسة..... 52

المطلب الثاني : أدوات ومنهج البحث..... 52

المبحث الثاني : توافق وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر..... 53

المطلب الأول : واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري..... 53

الفرع الأول : تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية..... 53

الفرع الثاني : متطلبات تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر..... 55

الفرع الثالث : التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر..... 57

المطلب الثاني : اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام IPSAS..... 59

الفرع الأول : مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية..... 59

الفرع الثاني : المعايير المتبناة من طرف الجزائر..... 62

المطلب الثالث : توافق وتكييف المحاسبة العمومية في الجزائر مع المحاسبية معايير الدولية

66..... IPSAS للقطاع العام

88..... الخاتمة

92..... قائمة المراجع

قائمة الجداول والمختصرات و الأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
36	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	1
42	تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	2
52	متغيرات الدراسة	3
63	محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر	4
65	منهج اعتماد معايير IPSAS في الجزائر	5

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
16	مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية	1
19	الدورة المستندية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر	2

قائمة الاختصارات

الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية	الرمز
International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	IPSASB
International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	IPSAS
Nomenclature des Comptes du Trésor	مدونة حسابات الخزينة	NCT
Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة	P.C.E
Plan comptable général français	المخطط المحاسبي العام الفرنسي	PCG
L'Agence Comptable Centrale du Trésor	الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة	ACCT
International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية	IAS

مقدمة

تمهيد :

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

وفي ظل هذه التطورات دعت الحاجة الملحة والمتزايدة إلى وجود نظام للمحاسبة وقد تجلت هذه الحاجة في المنافع والفوائد الناجمة عن استخدام هذه المحاسبة بوصفها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات المحاسبية والتجارية الكثيرة والمتعددة، وتعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الاداري أو غير الربحي.

وبذلك اقتنعت الدول بأن إصلاح جهاز القطاع العام يبدأ من تطوير نظام المعلومات المحاسبية وذلك لان التخطيط الكفاء والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء و الباعثة على التطوير والابتكار تعتمد جميعها على نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات شاملة ودقيقة.

و انطلاقا من هذا تطورت المحاسبة العمومية على المستوى الدولي وأدى بذلك الى ظهور المعايير الدّولية في مجال المحاسبة، بدأ الحديث عن ضرورة توحيد لغة التّخاطب المحاسبي بين الدول, وفي هذا الإطار قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) كجهة مسؤولة عن وضع تلك المعايير ضمن حدود صلاحياته وضمن شروطه وبنوده العامة المعلنة أفضل ما يخدم المصلحة العامة في تحقيق هذا الجانب من مهمته حيث اعد 42 معيارا حتى سنة 2021 مستمدا من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

وخلال السنوات الأخيرة عرفت المحاسبة المالية بالجزائر لمحاولة التكيف والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إصلاح نظامها للمحاسبة العمومية بغية ضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي للقطاع العام.

1- إشكالية البحث:

وما نحاول في هذا البحث تسليط الضوء عليه وذلك من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي :

- ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري؟ و ما مدى توافق نظام المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؟

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

- هل هناك توافق بين نظام المحاسبة العمومية الجزائري و معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؟

- اذا كان هناك توافق , فما هي نسبة هذا التوافق ؟

- ما هو واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟

- ماهي اهداف وآفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري ؟

2- فرضيات البحث:

1- يوجد توافق بين نظام المحاسبة العمومية الجزائري و معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2- يعاني نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر من نقائص أوجبّت عملية اصلاحه.

3- تسعى الدولة الجزائرية الى تبني أكبر عدد ممكن من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

3- أهمية الموضوع:

تظهر أهمية موضوع الدراسة للأهمية الكبيرة للمحاسبة العمومية وذلك كونها لها مكانة ووزن ثقيل في مجال المحاسبة لأنها تنظم وتسير المال العام والأهمية الكبيرة لتبني وتطبيق معايير IPSAS في التوافق المحاسبي بين الممارسات الدولية، وتحقيق الشفافية كالمساءلة، ووجود رغبة من طرف الحكومة الجزائرية تحديدا وزارة المالية في تبني مقارنة المحاسبة العمومية قائمة على أساس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

4- أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى مجموعة الأهداف وهي كما يلي:

- التعرف على المحاسبة العمومية من خلال تعريفها وأهدافها ومجالها واطارها القانوني والتنظيمي.
- التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهدافها ودورها، وأهم الإجراءات المتخذة في المعايير المحاسبة الدولية.
- مدى التوافق بين المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمحاسبة العمومية في الجزائر.

5- أسباب اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارنا للموضوع إلى ما يلي:

- حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة.
- ارتباط الموضوع بالتخصص (محاسبة).

6- هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين , تم تخصيص الفصل الأول لعرض الاطار النظري والتطبيقي للتوافق بين المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والدراسات السابقة. والفصل الثاني لمعرفة مدى التوافق بين المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

7- صعوبات الدراسة:

- موضوع جديد بالنسبة للأبحاث الجزائرية.
- نقص الدراسات في الجانب التقني المفسر لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر و كذلك آليات وخصائص نظام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

8- حدود الدراسة:

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

**الفصل الاول الاطار النظري والتطبيقي للتوافق بين
المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع
العام IPSAS والدراسات السابقة**

تمهيد:

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة، فعندما كانت نشاطاتها يقتصر على أداء وظائف سياسة كالأمن والدفاع والعدالة كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات، وعندما تطورت وظائف الدولة وأصبحت تشمل وظائف أخرى مثل التعليم والصحة... الخ.

وهذه التطورات فرضت تأسيس اطار نظام وتنظيمي لتكييف الممارسات كأسس القياس المحاسبي مع طبيعة نشاط الوحدات الحكومية، بهدف الرفع من جودة الابلاغ المالي الحكومي كتحقيق الشفافية لنتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق اصدار معايير محاسبية هادفة إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

ولذلك اصبح على الدولة الجزائرية بأن تواكب هذا التطور الحاصل على المستوى الدولي وذلك بتبني مشاريع اصلاح للمحاسبة العمومية الجزائرية بإعتماد على معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية , وهذا ما سنحاول التطرق اليه في هذا الفصل من خلال شرح وعرض الاطار النظري لواقع المحاسبة العمومية في الجزائر و معايير المحاسبية الدولية للقطاع IPSAS

المبحث الأول : الاطار النظري والتطبيقي للتوافق بين المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الأول : الاطار النظري والتطبيقي للتوافق بين المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية

في القطاع العام IPSAS

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يتولى النشاط المالي للمؤسسات الحكومية في القطاع العام، ولقد تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلائم مع التطور الحاصل في وظائف الدولة في الحياة الاقتصادية حيث أصبحت أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار.

المطلب الأول : الإطار النظري و القانوني للمحاسبة العمومية.

الفرع الأول : ماهية المحاسبة العمومية

1- تعريف المحاسبة العمومية :

1-1- التعريف القانوني :

تعرف المحاسبة العمومية في المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15/8/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها " تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري، والميزانيات الملحققة والجماعات الاقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها¹.

1-2- التعريف التقني :

"المحاسبة الحكومية هي مجموعة المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية الملزمة قانوناً والتي تحكم تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات المالية للوحدات الإدارية العامة، وتحقيق الرقابة المالية والضبط الداخلي ،

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15/8/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المادة 2، العدد 1990 ص35

وتحليل وتفسير النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لتلك الوحدات والتي تفيده في تقييم أداؤها، وتوفير البيانات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات¹

1-3- التعريف الإداري :

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين،" غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدودا كون السمة الإدارية في هذا التعريف تنسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين و تستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف و كذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

مما سبق يمكن جمع مختلف الجوانب التي مستها التعاريف السابقة و تقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية" تعني المحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقه و الجماعات الإقليمية (أي المحلية) و المؤسسات العمومية ذات الطابع الداري. كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم. و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات. كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين².

2- أهداف ومجال تطبيق المحاسبة العمومية :

أن المحاسبة الحكومية تسعى في مفهومها المتطور إلى تحقيق الأهداف الآتية³:

- التحديد الدقيق للأسس والوسائل الفنية المناسبة لتطبيق النظام المحاسبي الحكومي.
- إثبات وتسجيل وتبويب العمليات المالية للجهة الحكومية.
- إصدار التقارير المالية الدورية والختامية عن الحالة المالية للجهة الحكومية.

¹ سعيد يحي الضو .وأخرون - المحاسبة الحكومية النظرية والتطبيق, , جامعة القاهرة كلية التجارة, ص 8

² محاسبة عمومية, د. منصور الزين , الجزائر, 2015, ص

³ المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية , أ سعد بن محمد الهومل , مركز البحوث والدراسات السعودية, 2019, ص 21

- الهدف الأساسي للمحاسبة الحكومية هو تزويد كافة المستويات الإدارية في الجهة الحكومية والجهات السيادية والرقابية بالمعلومات المالية والاحصائية المتعلقة بالموارد للمساعدة في متابعة سير الأعمال واتخاذ القرارات والتخطيط وتنفيذ البرامج والمشروعات.

- إمداد الوحدات الإدارية المختلفة بالبيانات التي تساعد في التخطيط وإعداد موازناتها التقديرية من إيرادات ومصروفات للسنة المالية القادمة.

- إحكام الرقابة المالية في الجهة الحكومية، ويشمل الآتي:

● تقديم المعلومات اللازمة للرقابة المالية على المصروفات والنفقات، والتأكد من صرفها في الأوجه المخصصة لها، والتي تُحقق أهداف الجهاز الحكومي وفقاً للأنظمة واللوائح المنظمة لذلك (التعليمات المالية للميزانية والحسابات، تعليمات ما يُصرف من البنود، نظام تصنيف مالية الحكومة).

● تقديم المعلومات اللازمة للرقابة المالية على الإيرادات والمتحصلات، والتأكد من تحصيلها في وقتها والحفاظ عليها وفقاً للأنظمة واللوائح المنظمة لإيرادات الدولة (نظام إيرادات الدولة ولائحته التنفيذية).

● الرقابة على الأصول والممتلكات والتأكد من سلامتها والحفاظة عليها واستخدامها في تحقيق الأهداف.

- تعتبر المعلومات التي تُقدّمها المحاسبة الحكومية من خلال النظام المحاسبي الآلي من أهم الأدوات التي تساعد الجهة الحكومية في تقييم أدائها، كما تساعد تلك المعلومات المركز الوطني لقياس أداء الأجهزة العامة في أداء مهامه.

- إمداد المحللين والإعلاميين وأفراد المجتمع بما قد يلزم من بيانات لتتبع أنشطة أجهزة الدولة وتقييمها.

3- مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

ينحصر نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية الإدارية وهاذه الوحدات تختلف كثيرا عن الوحدات الاقتصادية الحكومية والمعروفة " بوحدات القطاع العام والمختلط والتي تزاوّل أنشطة كترك التي

يزاولها القطاع الخاص . وتكمن أهمية تحديد هذا النطاق أن الوحدات الاقتصادية الحكومية تمسك حسابتها وفق قواعد المحاسبة المالية. ومن هنا نتطرق إلى عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية¹ : حدد القانون 90-21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون و المتمثلة في الدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقه و الجماعات الإقليمية كالمبليات و الولايات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات و الجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996.

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي و التجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين و فرض التزامات معينة عليهم و محاسبها معينون من قبل وزير المالية و مكلفون بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات والعمليات المالية و المحاسبية الأخرى.

4- مبادئ المحاسبة العمومية :

للمحاسبة العمومية مبادئ ترتكز عليها مختلف الهيئات العمومية والتي تميزها عن باقي المحاسبات وقواعد مختلفة تعتبر كمرجع للقوانين والمراسيم والتعليمات المختلفة التي تقوم بتطبيقها هذه الأخيرة فيوجد عدة مبادئ نذكرها² :

4-1- مبدأ استمرارية النشاط : تنشأ المؤسسة من أجل مزاوله نشاطها باستمرار، حيث أن حياتها طويلة، وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف والتصفيه، هذا المبدأ أساس قواعد القيم ولولاه لاختلفت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها.

4-2- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية : علاقة هذان المبدأان بالمبدأ السابق علاقة مباشرة يرغب مستعملو البيانات الخاصة بمختلف أنواعها في تزويدهم بنتائج دورية نتائج الماضي و تقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية (أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى الدورة

¹ منصورى الزين ، مرجع سابق ، ص 7.

² خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المركز الجامعي بابلو، جامعة الجلفة، الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 3 ص 280 :

المحاسبة وتتألف من اثنتي عشر شهراً) وعليه فإن القانون التجاري والصناعي والقانون الضريبي يجبران المؤسسة ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى اثني عشر شهراً، هذا يجبر المؤسسات المذكورة على القيام بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة على الأقل وتقديم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام للموافقة على الحسابات.

3-4 مبدأ استقرار الوحدة النقدية : يعتمد علم المحاسبة على افتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، فإن الوحدة النقدية تستخدم كأداة سهلة و ملائمة ومفيدة في نفس الوقت للقياس والتحليل المحاسبي، حيث أن هذا الافتراض لا يأخذ بعين الاعتبار ما يطرأ على الوحدة النقدية من تغيرات في القوة الشرائية خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، الأمر الذي أدى إلى توجيه النقد هذا الافتراض والمطالبة باستخدام وحدة النقود الثابتة للقياس والتي تأخذ بعين الاعتبار تعديل التكلفة التاريخية على أساس مستوى الأسعار العام.

4-4-4 مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية : يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل و التقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى و كل تغير يجب الإعلان منه و تبريره للموافقة عليه وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبداً على مدى صدق و سلامة الحسابات تبرر الطرق الجديدة بكل جدية تغيرات في النشاط في طرق استعمال الوسائل، تغير العلاقات مع الغير وحتى اكتشاف أخطاء الماضي و العدول عنها.

4-5-5 مبدأ الحيطة و الحذر: يعد هذا المبدأ من أبرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحامين، فهو يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي وإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير قادرة على اتخاذ القرارات، لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي.

4-6-6 مبدأ القيد المزدوج : يسجل محاسبو المؤسسة عمليات عديدة و متنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة لتمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها، تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة

للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائن للحسابات الدائنة، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية

5- الفرق بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية :

أن طبيعة الأنشطة الحكومية لا تهدف إلى الربح فيما تهدف المحاسبة المالية أساساً لتحقيق الربح ويترب على ذلك اختلاف طرق تمويل تلك الأنشطة فضلاً عن اختلاف الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف كل منها ، وكل ذلك أدى إلى اختلاف المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة في الوحدات الحكومية عن المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح ، وفي ضوء ذلك سنعرض المبادئ والأسس التي تتفق وتختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية في محورين¹ :

5-1- النقاط التي تتفق فيها المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :

- أن كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي يطبق نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات .
- كلا النظامين يستخدم وحدة النقد كوحدة قياس محاسبي .
- إن مبدأ الكلفة يطبق في كلا النظامين مفترضين إن القوة الشرائية للنقود لا تتغير فالأرقام التاريخية تبقى في السجلات بسعر المبادلة الذي جرت على أساسه بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث في مستويات الأسعار .
- تتفق المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية في مبدأ التحقق والدليل الموضوعي الأثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر .

5-2- النقاط التي تختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية.

5-2-1- الأسس المحاسبية :

¹ سعود جايد مشكور , قاسم محمد عبد الله البعاج , نجم عبد عليوي الكرعاوي , معين كاظم عبد الله حسين , المحاسبة الحكومية (تطبيقاً المركزي واللامركزي في العراق) , دار نيور , العراق , 2018 , ص 12-13

(أساس الاستحقاق ، اساس الاستحقاق المعدل ، الاساس النقدي ، الاساس النقدي استنادا إلى نظرية الأموال المخصصة ، إلا أن هناك حالات تستدعي الخروج عن هذا الأساس هي :

أ- معاملات الرواتب المعادة

ب- معاملات الأمانات

ت- إيرادات النفط

ث- ارباح الشركات العامة والجزء الخاص بالخزينة العامة

5-2-2- اعداد الموازنات :

إن الموازنات التخطيطية في المنشآت التي تهدف إلى الربح تكون بتقدير الموارد المنقوعة ثم القيام بتوزيع هذه الموارد على الاستخدامات المختلفة أما عند أعداد الموازنة العامة فإن الوضع مختلف ، إذ يبدأ بتقدير الاستخدامات المطلوبة لوحدة الاتفاق العام ومن ثم تقدير وتدير الموارد اللازمة لمقابلتها .

5-2-3- مبدأ الاستمرار:

مقابل سنوية المصاريف إذ إن الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح تعتمد على فرض الاستمرارية أي استمرار عمليات المشروع إلى أجل غير محدد ، أما الوحدات الحكومية (غير الهادفة إلى الربح) تأخذ بسنوية المصاريف أي إن التخصيص للوحدة المحاسبية ينتهي بنهاية السنة المالية (سنة الموازنة وخاصة بالنسبة للاعتمادات القابلة للنفاد التي لا تتحدد بذاتها وإنما تخصص اعتمادات أخرى في السنة القادمة

5-2-4- تقوم الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح بتكوين الاحتياطات والتخصيصات لمواجهة الحالات الطائفة تطبيقاً لقيود الحيطة والحذر ، أما في الوحدات الحكومية فلا مجال لتطبيق هذه السياسة لسببين :

أ- عدم وجود مفهوم رأس المال لدى الوحدات الحكومية .

ب- إن حجم النشاط محدد مقدماً بما تعده الدولة من موارد نقدية متجددة.

الفرع الثاني : الاطار القانوني و التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

1- الاطار القانوني :

إن العلاقة بين المحاسبة العمومية والقانون العام تعتبر من أوثق العلاقات فالمحاسبة تنتمي إلى القانون العام وتعتبر جزء منه، وتتجلى هذه العلاقة في الشكل كما تتجلى في المضمون وتتمثل هذه القوانين في¹ :

1-1- الدستور .

نص دستور 1996 الذي لا يزال ساري المفعول إلى يومنا هذا على بعض الأحكام المتعلقة بالأموال العامة كذلك المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية من طرف الحكومة، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ملائمة استخدام وتسيير الوسائل المادية والأموال العمومية.

1-2- النصوص القانونية .

لا تخفى علينا العلاقة الوطيدة بين المحاسبة العمومية والمالية العمومية، إذ تعتبر فرع من فروعها إضافة إلى الفرعين الآخرين المتمثلين في قانون الميزانية والقانون الجبائي .وعليه تتمثل القوانين المتعلقة بمجال المحاسبة العمومية فيما يلي:

*القانون رقم 84- 17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بالقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28.

*القانون رقم 90- 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35

*الأمر رقم 95- 20 في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 10-2 المؤرخ في 26 أوت 2010.

1-3- المراسيم التنفيذية .

¹ 1-جاي أمينة هناء،"أثر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العمومي IPSAS لي نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 2018/ 2019 ص 123-125

-المراسيم التنفيذية هي مجموعة من النصوص التنظيمية المطبق على مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية منها:

*المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، الجريدة الرسمية، العدد 43 والمتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.

*المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، الجريدة الرسمية، العدد 43 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين واجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

*المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، الجريدة الرسمية، العدد 64 ، المتعلق بمصلحة المراقبة المالية.

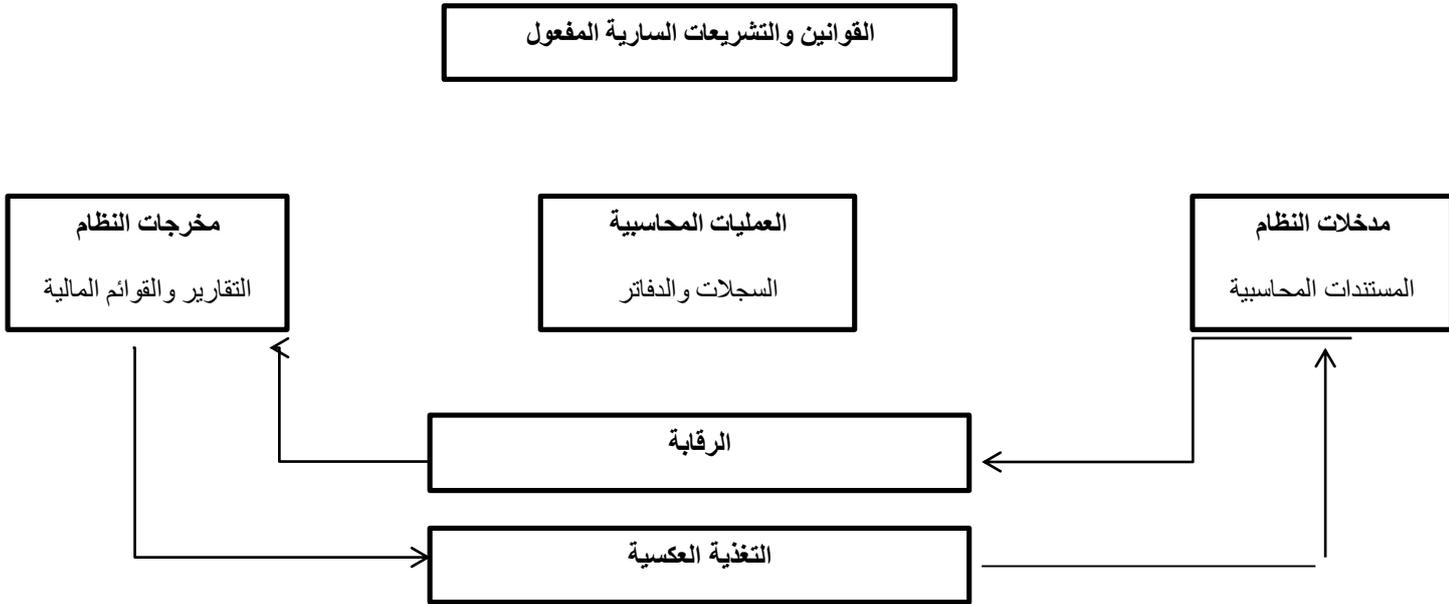
1-4- الاجتهاد القضائي.

يمكن الاجتهاد القضائي إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو إنتقاد أو جدال أثناء التطبيق، وكذا سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.

2- التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر:

ويتمثل في مجموعة من المستندات المحاسبية , السجلات والدفاتر التعليمية، قرارات، و منشور و الصادرة عموماً عن المديرية العامة للمحاسبة لوزارة المالية إلى مختلف المحاسبين العموميين.

الشكل رقم (1) : مكونات نظام معلومات المحاسبة العمومية



المصدر : لعلايبي مالك، زرقين عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام IPSAS مجلة العلوم، الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، العدد 15، 2016، ص 330

بالنسبة لمحاسبة الدولة فإن القواعد التقنية محددة في البداية عن طريق التعليمية العامة المؤرخة في 1967 و المتعلقة بتحديد مدونة حسابات الخزينة العمومية (NCT) و كذا مختلف التعليمات المتعلقة بوضع المخطط المحاسبي للدولة (P.C.E)] في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة أوكلت مهمة إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة و التي شكلت اللجنة عمل، تتكون من أخصائيين في ميدان المحاسبة العمومية، و التي بدأت العمل في سنة 1995، من أجل إعداد مخطط محاسبي جديد لتسجيل العمليات المالية للدولة يدعى " المخطط المحاسبي للدولة"، و يستمد تركيبته من المخطط المحاسبي الوطني. و الذي تم تجريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تعميمه على مستوى القطر الوطني، بحيث تم الانطلاق في تجربة المخطط المحاسبي الجديد للدولة ابتداء من سنة 2000 على مستوى خزينة الولاية لكل من : بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، ميله، غرداية).

وفي ما يتعلق بالجماعات المحلية فإن القواعد التقنية محددة في شكل تعليمات وزارية مشتركة والمتمثلة (1) (w) و (w2) و المتعلقة بالعمليات المالية للولاية و (C1) و (C2) و المتعلقة بالعمليات المالية للبلدية.

أما المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فهي لا تملك إطار محاسبي موحد، ما عدا المؤسسات التعليمية و المؤسسات الصحية و التي بموجبها أحكام خاصة حددت كيفية و محتوى المحاسبة وفقا الأسلوب القيد البسيط.¹

ويعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من أنظمة المحاسبة الخاصة التي تستعمل إجراءات محاسبية منظمة وفق القوانين و مثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية و ذلك حماية للمال العام و الوصول إلى تقديم بيانات مالية تعكس نتائج نشاطات القطاعات العامة :

2-1- السجلات المحاسبية والإحصائية :

وفقا للتعليمات العامة رقم 16 فإن عمليات تنفيذ الميزانية تؤدي إلى تسجيل القيود المحاسبية فيما يخص النفقات والإيرادات وعمليات الخزينة، ويتم تتبع هذا التسجيل المحاسبي على المستندات و الدفاتر المحاسبية التي هي موضوع تبرير هذا التسجيل الذي أدلى به المحاسب العمومي. وتظهر التعليمات في الجزء الثاني منها أن هناك ثلاثة أنواع من الدفاتر الدورية التي ينتجها النظام، وهي كل من الدفاتر المحاسبية والإحصائية وكذا الملحق، هذه الوثائق تعد بمثابة وحسابات التخصيص الخاص وتوفر التدابير المناسبة للتحكم في التسيير المالي و المحاسبي العمومي.

فالسجلات المحاسبية هي نتائج عمليات جرد المعاملات في تاريخ معين، وتتكون هذه السجلات أساسًا من مستخرج العمليات اليومية TR 6، دفتر الأستاذ العام، سجل الحسابات العام، دفتر حسابات الصندوق و ميزان الحسابات الشهري. أما المستندات الإحصائية تهدف إلى معرفة دائمة للنقدية المتاحة في سبيل التحكم فيها، وتتكون هذه المستندات بشكل أساسي من الوضعية الشهرية. أما المستندات الإحصائية وكذا الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة، المستندات بشكل أساسي لتنفيذ الميزانية TR 5 و كذا الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة و الحساب الختامي للدولة.

¹ نعيجة فاهيم ، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير و رقابة الجماعات المحلية ، مذكرة ماجستير ، جامعة سعد دحلب كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، البلدة ، 2011 ، ص 62

في حين أن الملاحق تتكون من النماذج والأمثلة ومراجع التسجيل ومسك عمليات الإحصاء والعمليات المحاسبية¹.

2-2- المستندات ذات الطابع الإحصائي :

تلعب السجلات والبيانات الإحصائية دورا هاما ومكملا للدفاتر و السجلات النظامية، وتنقسم هذه المستندات إلى² :

-الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة.

-الحساب الختامي للدولة.

-الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير.

-الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

2-3- تنظيم الدورة المستندية :

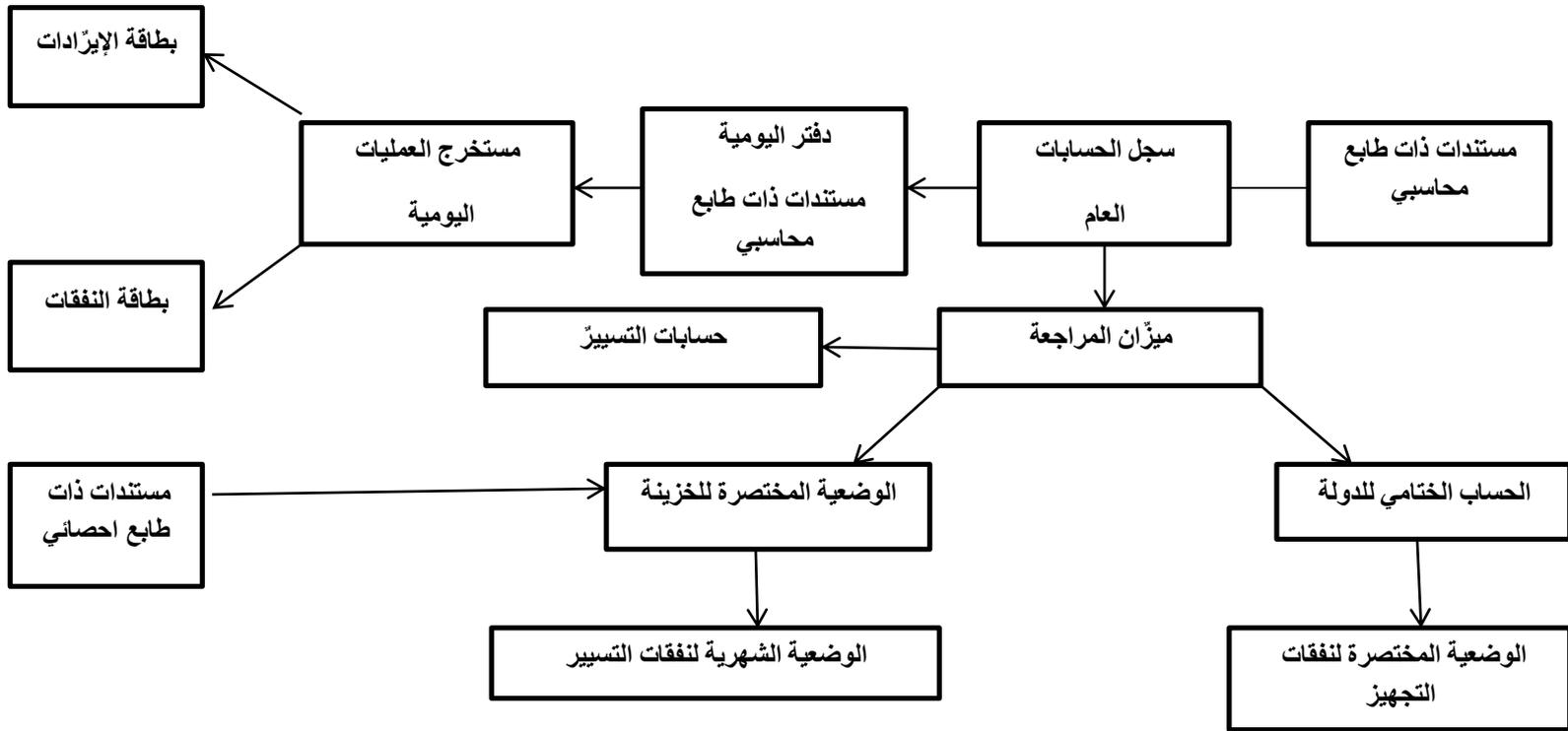
ترتبط المستندات المحاسبية فيما بينها لتشكيل نظاما متكاملًا يسمح بعرض نتائج وحدات القطاع العام واعداد الحساب الختامي للدولة.

¹ سامية قريش , متطلبات وآفاق عصنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام ipsas في الجزائر, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي , جامعة العربي بن المهدي, أم البواقي , 2021 , ص 15.

² عبدوس إيمان , اتجاهات عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS, المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال, العدد3 , المجلد الخامس, الأردن, ديسمبر 2018 , ص316

شكل رقم (2) : الدورة المستندية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر



المصدر: سامية قريش , متطلبات وآفاق عصنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الداخلية للقطاع العام ipsas في الجزائر, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي , جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي , 2021, ص 16.

الفرع الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

1- الأمرين بالصرف:

1-1- تعريف الأمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص له صفة باسم الدولة أو جماعة محلية أو مؤسسة عمومية لإبرام وإثبات وتصفية ديون أو حقوق. ويشغل على العموم منصب المسؤول الأول عن مرفق عمومي¹

1-2- أنواع الأمرين بالصرف :

¹ خالد موسى مبارك , دروس في مقياس المحاسبة العمومية , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المحاسبية والمالية جامعة العربي بن مهدي- أم البواقي- ص 9

حسب القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنه يصنف الأمر بالصرف إلى أصناف حسب العمليات التي يختص بها كل منهم وسندرج في هذا العنصر مختلف أصناف الأمرين بالصرف .

1-2-1- الآمرون بالصرف الرئيسيون :

يمنح قانون المحاسبة العمومية صفة الأمر بالصرف الرئيسي لكل من¹ :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة .
- الوزراء
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية .
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .
- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 أعلاه .

1-2-2- الآمرون بالصرف الثانويين :

الأمرون بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين².

ويتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي بياشر الأمرين بالصرف الثانويين هذ المهمة بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعينين فيه.

¹ المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية، 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 21/8/1990 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35

² المادة 8 من المرسوم التنفيذي، رقم 313/91، المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميين و كيفية إنجازها و محتواها.

1-2-3- الأمر بالصرف بالوحيدين :

تنص المادة 25 من قانون المحاسبة العمومية على أن " الأمر بالصرف هم من جهة إما أوليين أو رئيسين ومن جهة أخرى ثانويين أو أحاديون . "

الأمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسي ولا ثانوي.

فهو ليس رئيسي لأنه لا يتوفر على ميزانية خاصة به والاعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة وهو ليس ثانوي لأن الاعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض الاعتماد وإنما منحت له في بداية السنة لتطبيق السنوي للتجهيز السنوي المقرر من طرف الحكومة¹.

1-2-4- الأمر بالصرف المستخلفين أو المفوضين :

في حالة غياب أو مانع , يمكن استخلاف الأمرين بالصرف في أداء بعقد تعيين يعد قانون و يبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك .ويمكن للأمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة , وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم و تحت مسؤولياتهم².

1-3- مهام الأمر بالصرف :

ان العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف العمومي تتمثل في محتوى المواد 14 الى 21 من

المرسوم التنفيذي رقم 91-313 ويمكن تلخيصها على النحو التالي³:

-اعتماد الميزانية وعرضها على مجلس إدارة الهيئة العمومية، ثم تقديمها إلى السلطات المعنية(الوزارة الوصية ووزارة المالية.)

¹ بازني رشيد, امور رشيد, المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية , مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة عبد الحميد بن باديس " مستغانم", 2018,ص12

² أنظر إلى المواد 28,29 من قانون المحاسبة العمومية المرجع السابق ذكره

³ حادي كريمة - بوقراب غالية , دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد الإيرادات والنفقات, مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة أكلي محمد أولحاج- البويرة, 2019 , ص 14.

-متابعة الميزانية بعد المصادقة عليها حسب المواد والفقرات المسجلة مع احترام المبالغ المعتمدة كل منها وذلك أثناء القيام بالعمليات التالية :

التصفية: تتمثل من جهة في ملاحظة أن الدين قد نشأ فعلا وهذا بالتأكيد على أن التجهيزات والأشغال المطلوبة قد تم إنشائها وفقا لما ورد في الطلبية أي وفق ما ورد في الالتزام، وبموجب التصفية يتم تحديد المبلغ الصحيح.

الآمر بالدفع: هو الإجراء الذي بموجبه يقوم الأمر بالصرف إعطاء أمر للمحاسب العمومي بتسديد الدين الذي هو على عاتق الهيئة العمومية، ويأخذ الأمر بالدفع شكل وثيقة مكتوبة أو سند للدفع أو حوالة الدفع (في حالة أمر بالصرف العمومي الثانوي) هذا فيما يخص النفقات.

أما فيما يخص الإيرادات فعلى الأمر بالصرف العمومي ثلاثة مراحل:

- تحديد حقوق الدولة: تتمثل في تثبيت حق الدولة على الغير.
- التصفية: يحدد المبلغ الصحيح الذي تقوم الدولة بتحصيله من الغير.
- الأمر بالتحصيل: إصدار السند لتحصيل حقوق الدولة.

المحافظة على ممتلكات الهيئات العمومية المتعلقة بالنسبة المالية السابقة إلى كل من الوزارة الوصية ومجلس المحاسبة وذلك في الآجال المحددة.

محاسبة الالتزامات:

تهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج واعتمادات الدفع السنوية، وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بالإفصاح عما يلي¹:

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير .
- تفويضات الاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين .

¹ المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 , المرجع سابق ذكره.

• إجمالي الالتزامات بالدفع لنفقات التسيير والتجهيز التي تم القيام

• مبلغ الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز.

2- المحاسب العمومي :

2-1- تعريف ومهام المحاسب العمومي :

يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أم بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعمق الأمر بدفع النفقات أو بتحصيل الإيرادات.

كما يعتبر محاسبا عموميا كذلك كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية وحراستها.

وتعد أموالا عمومية كل ما يتعمق بميزانية الدولة وحسابات خزنتها أو ميزانيات الجماعات المحمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري¹.

ويبرز هذا التعريف عناصر أساسية لمفهوم المحاسب العمومي :

- الترخيص القانوني : ويتمثل في تعيين المحاسبين العموميين من طرف وزير المالية أو من طرف محاسبين آخرين.

- التصرف في الأموال العامة : حيث يقوم بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية والمتمثلة في بدفع النفقات أو تحصيل الإيرادات.

2-2- مهام المحاسب العمومي :

تتطرق المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية 90 / 21 الى مهام المحاسب العمومي² :

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .

¹ لوني نصيرة, محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية, كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة آكلي محمد أولحاج البويرة, 2014 ص 10

² المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية، 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها و حفظها .

- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد .

- حركة حسابات الموجودات .

2-3- تصنيفات المحاسبين العموميين:

و يقدم التصنيف الآتي :

2-3-1- المحاسب العمومي الرئيسي:

ورد ذكرهم في المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المتعلق بإجراءات المحاسبة العمومية وهم¹:

- أمين الخزينة المركزية : وهو المحاسب المكلف بتنفيذ الأوامر الخاصة بالعمليات المالية للدولة لمختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني ، ومراقبة صناديق التسبيقات ، والإيرادات لدى مختلف الوزارات .

- أمين الخزينة الرئيسية : وهو المكلف بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة ويعين المحاسب العمومي المكلف بالنسبة لمعاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق ، معاشات أفراد الجيش ، والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة.

- الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة : وهو محاسب بدون صندوق بحيث يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات ، ومكلف بجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى البنك المركزي ، إضافة إلى مراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخزينة ، وتسيير الحساب الخاص لدى الخزينة المتعلق بالتسبيقات ، القروض ، وكذلك مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية.

¹سويسسي الخنساء - جهرة خديجة، دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور - الجلفة، 2018، ص 50

-أمين خزينة الولاية : وهو المحاسب العمومي الرئيسي المنصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية ، والمكلف بتنفيذ عمليات الايرادات والنفقات لميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية ، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات و الايرادات للهيئات الإدارية على مستوى الولاية ، إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية ، إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية لـ خزينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للـ خزينة.

2-3-2- المحاسب العمومي الثانوي :

حسب المادتين 32 و 33 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم يكتسي صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من¹:

- قابضو الضرائب.

- قابضو أملاك الدولة.

- قابضو الجمارك.

- محافظو الرهون.

- قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

3- المراقب المالي :

3-1- تعريف المراقب المالي :

هو شخص تابع لوزارة المالية، ويعد عون من أعوان الوزارة المكلفة بالمالية، يمارس الرقابة المسبقة للنفقات التي يلتزم بها ويساعده مراقب مالي مساعد، طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي 92-414 المعدل والمتمم والقوانين الأساسية الخاصة التي تحكمهم¹.

¹ المادة 32-33 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 ، المرجع سابق ذكره.

وعلى هذا الأساس فإن المراقب المالي يخضع لوزير المالية فهو يعتبر العون المؤهل قانونا لمراقبة اجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة .

3-2- مهام المراقب المالي :

طبقا للمادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 يتحقق المراقب المالي من ²:

- مشروعية النفقة العمومية و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها.
 - التحقق من صفة الأمر بالصرف.
 - صحة التبويب و إنشاء النفقة وفقا لبنود الميزانية.
 - التحقق من وجود التأشير الممنوحة من طرف الإدارة المعنية عندما تستلزم ذلك القوانين و الأنظمة المعمول بها.
- وتشير المادة 10 من المرسوم التنفيذي 381/11 المتعلق بمصالح الرقابة المالية على ان مهام المراقب المالي بصفته رئيسا لمصلحة الرقابة المالية المهام الآتية ³:
- تنظيم مصلحة المراقبة المالية وإدارتها وتنشيطها.
 - تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها.
 - القيام بأي مهمة أخرى مترتبة عن عمليات الميزانية.
 - تمثيل الميزانية لدى لجان الصفقات ولدى المجالس الإدارية ولدى مجالس توجيه المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري.

¹ المادة 4 من المرسوم التنفيذي 92-414 ، المؤرخ في 14 نوفمبر المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم 1992 المعدل والمتمم الجريد 82 لسنة 1992.

² المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92/414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

³ لمرسوم التنفيذي رقم 381/11 المؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011 ، يتعلق بمصالح المراقبة المالية.

- إعداد تقارير سنوية عن النشاط وعروض الأحوال الدورية الوافية التي توجه الى الوزير المكلف بالمالية.

- تنفيذ كل مهام الفحص والرقابة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالمالية العمومية بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية.

- ممارسة السلطة السلمية على الموظفين الموضوعين تحت تصرفه وتأطيرهم.

- المشاركة في تعميم التشريع والتنظيم المرتبط بالنفقات العمومية.

- المشاركة في دراسة وتحليل النصوص التشريعية والتنظيمية.

- إعداد تقييم سنوي ودوري حول نشاط المراقبة المالية.

- يحدد المراقب المالي مهام المراقب المالي المساعد الموضوع تحت سلطته باستثناء بعض المهام وفق كفاءات تحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية

المطلب الثاني : الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين معايير محاسبة لمنشآت القطاع العام تسمى بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام, ويقر المجلس بالمنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة في مختلف المجالات ويعتقد بأن هذه المعايير ستلعب دوراً رئيسياً في إمكانية تحقيق هذه المنافع. كما يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل كبير الحكومات والهيئات الوطنية لوضع المعايير على المشاركة في وضع معاييرها على أساس معايير محاسبة دولية للقطاع العام IPSAS

الفرع الأول : التعريف بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعرف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في قطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأموال 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 (العمومية) وكذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات لأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأس مالي بما يعرض المال للضياع بسبب غياب ابسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام **IPSAS** .والتي يتبني مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعني هذه المعايير بإصدار ر التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي واساس الاستحقاق.¹

بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ولجنة القطاع العام (PSC) برنامجا لتطوير ونشر معايير المحاسبة الدولية خاصة بالقطاع العام بناء على أبحاث استمرت لعشر سنوات، وفي ختام المرحلة الأولى عام 2002 أصدر (PSC) 20 معيار محاسبي دولي وذلك بتبني وتكييف معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ، وخلال المرحلة الثانية والتي بدأت عام 2002 ولا تزال قائمة حتى الآن أنتجت (PSC) وخليفتها مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) ستة من المعايير الفريدة من نوعها في القطاع العام مع الاستمرار في التكيف مع (IFRS) في المعايير الأخرى، إذ تتلاقى معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) التي يتم اعتمادها من قبل القطاع الخاص، فيتم تبني هذه المعايير وتعديلها لتناسب سياق القطاع العام وقت ما كان ذلك مناسبا.

تم إصدار وتكييف (42) معيار قائم على أساس الاستحقاق إلى الوقت الحالي مع معيار واحد شامل قائم على الأساس النقدي².

2- خصائص و فوائد تبني المعايير الدولية في المحاسبة العمومية :

2-1- خصائص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

¹ خالد الجعارات، " تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام "، مداخلة ضمن ملتقى الدولي ورقة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص15

² عبود ميلود، د. تيقاوي العربي، الآثار المرجوة من الإصلاح الحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) ، التكامل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 2017.03 ص 249.

من بين مرتكزات هاته المعايير التقريب بين المحاسبة التجارية والمحاسبة العمومية، فهذه الأخيرة تعتمد على تسجيل النفقات والايادات لا غير، في حين أن المعايير الدولية تفرض على الدولة الأخذ بعين الاعتبار لكل التزاماتها تجاه الغير .من أبرز خصائصها:¹

2-1-1- منطلق الأداء : فعلى الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها

كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تمتلك بمرور الزمن .وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

1-2-2- الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة : إن محاسبة الصندوق تجاوزتها الأحداث وأصبحت

أشبه بمحاسبة لما قبل التاريخ، فهي لا تعبر إلا عن ما تم تحصيله أو ما تم إنفاقه بعيداً عن ما يجب تحصيله أو ما يجب إنفاقه .إن محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة .حيث أن معايير IPSAS تأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف المتعلقة بالسنة المحاسبية وليس فقط النفقات لا سيما القروض التي تسجل كخصوم لا كأصول.

1-2-3- الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية : من خلال حسابات تتيح تحديد الإيرادات

بالضبط وكذا مجال صرف أموال الدولة بدقة .هذه الحسابات تضمن شفافية أكبر للأرقام التي تقدمها الحكومة .هذه المعلومات تتميز بالوضوح، الدقة، الحياد، الصدق، الشمولية، يمكن الحصول عليها في أي لحظة و تعكس الصورة الحقيقية للهيئة العمومية.

3- فوائدها تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS :

أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يسمح بتحقيق جملة من المزايا التي من شأنها تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية ومن بين هذه المزايا نذكر ما يلي² :

● تعزيز الإدارة المالية

¹ د .عبد السميع رويبة ، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر ثر خلال الفترة 2003-2008 مداخل في المحور الوطني : واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ص 10

² ضريفي، نوال وضريفي، الصادق، (2018)، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 01، العدد 10 ص 77-78

إن إعداد التقارير الخاصة بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات وفق معايير دولية مستقلة سوف يضمن بلا شك تعزيز الإدارة المالية، مما يسمح بتعزيز الأداء الإداري عن طريق المعلومات الشاملة الناتجة عن هذه التقارير والخاصة بالتكاليف.

● جودة ومطابقة ومصداقية التقارير المالية

أن اعتماد المؤسسات العمومية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يؤدي إلى رفع مستوى جودة ومطابقة ومصداقية التقارير المالية، مما يسمح بتعزيز الرقابة والمساءلة والشفافية،

● تحقيق التقارب مع الإحصاءات المالية الحكومية

تأخذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إطار تطورها، المتطلبات الحكومية الإحصائية بعين الاعتبار وتسعى إلى تحقيق التقارب معها عندما يكون ذلك ممكنا.

● الاستفادة من خبرة الدول الأخرى

أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، في عدد من الدول سوف يسمح بفتح باب التعاون في مجال معالجة أي مسائل تواجهها الحكومات العالمية.

● تبادل المعرفة والكفاءة بين القطاع العام والخاص

بما أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ومعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS مبنية على أساس واحد، فإن ذلك يتيح للخبراء في هذين المجالين تبادل الخبرات بفعالية أكبر، مما يعزز مستوى تبادل المعلومات.

أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أي دولة سيحقق العديد من الفوائد الاقتصادية و السياسية لتلك الدولة ؛ تشمل الفوائد السياسية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يلي¹ :

¹ مزبان، نور الدين أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية ، مجلد 2، عدد 1، 2019، ص 147-148

• **النفوذ السياسي:** قد يطلب من الحكومة تقديم معلومات محاسبية عن طريق سلطة أعلى أو سلطة قانونية مثل الأمم المتحدة.

• **أفضل الممارسات الدولية وقابلية المقارنة:** تسعى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى ضمان أن تكون البيانات المالية المعدة على أساسها قابلة للمقارنة دولية؛ • تساعد المعلومات المقارنة أصحاب المصلحة في تقييم مدى استخدام مواردهم.

• **الإفصاح بشكل أكبر:** تشجع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الكشف الكامل، الذي يتوقف على الشفافية والنزاهة والمساءلة.

• **زيادة الرقابة على الوكالات العامة:** إن زيادة الإفصاح والشفافية وقابلية المقارنة التي تولدها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف تتخلل القطاع العام بدوره مما يؤدي إلى مساءلة أكبر – أما الفوائد الاقتصادية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فتشمل ما يلي:

• **بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين:** إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يزيد من أهلية البلد للحصول على المزايا الاقتصادية من الوكالات المانحة (USDP)، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، إلخ)، وكالات تصنيف السندات والسندات، والمؤسسات الرسمية صندوق النقد الدولي والبنك العالمي؛

• **تحسين تقديم الخدمات:** نتيجة لزيادة المساءلة والشفافية.

• **الإبلاغ الشامل:** سيضمن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الإبلاغ الشامل عن المعاملات المالية والوظائف الحكومية.

• **تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص،** من خلال تنفيذ مجموعة مماثلة من

المعايير المحاسبية (IPSAS و IFRS).

3- معوقات و متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

3-1- معوقات اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

هناك عدة معوقات وانتقادات تحول دون اعتماد هذه المعايير من قبل الدول نذكر من بينها:¹

- قرب IPSAS من نموذج المحاسبة الخاصة :اعتماد نموذج المحاسبة الخاصة من قبل القطاع العام قد انتقد وهو في الواقع من الانتقادات الرئيسية وكأجوبة عليها في المشاورات العامة للاتحاد الأوروبي كانت بعض الإجابات تسلط الضوء على عدم اكتمال IPSAS فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية للقطاع العام.
- اعتماد هذه المعايير في كثير من البلدان النامية يتطلب استثمارا واسعا في تعليم وتدريب الناس على تطوير المهارات المحاسبية، وهذا ليس من الممكن دائما في البلدان أين الحكومات لديها موارد محدودة.
- وأيضا من الصعوبات التي تواجهها أن هذه المعايير لا يستطيعون اعتمادها دون النظر في النظام السياسي المحدد والنظام القضائي ونظام الحكم في كل بلد، بالإضافة إلى ذلك هناك مرونة مرتفعة في مبادئ المعايير، مما لا يسمح للمعالجة المحاسبية البديلة لتقييم بنود القوائم المالية، وهذا يمكن أن يقلل من القابلية للمقارنة والتناسق بين مختلف القوائم المالية الأولية .

3-2- متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية :

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات و غيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي²:

3-2-1- التأهيل العلمي والعملي: يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسبة العمومي والأمر

بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لا بد من

¹ حسبياني عبد الحميد ، بوعبادة فتيحة ، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد / 14 العدد01، 2021، ص 122

² خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المركز الجامعي بافلو، جامعة الجلفة، الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد3 ص 286-287

تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالحاسب اليوم أصبح مطالبا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات، وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة و ليس لهم دراية بهذه المعايير، فضلا أن يفهموها ويطبقوها تطبيقا سليما، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط، بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

3-2-2- الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: إن تطبيق

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، من بينها قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية... إلخ.

3-2-3- دور الإعلام : للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و

نشر التحقيقات و الدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير و ما المقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر ، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خير (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي... إلخ) من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحليل والنقاش حول أفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

4- نطاق ومجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية العمومية IPSAS

4-1- نطاق اصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS):

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية، الجماعات المحلية والوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام.

تتجه استراتيجية إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث إن استراتيجية التقارب تعتمد على

اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكييفها لتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق وفي هذا الاطار، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة رقم (18) لمقدمة المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن " إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام."

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث " يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير¹.

4-2- مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية العمومية IPSAS

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

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

يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات و العمليات الخاصة بالمجالس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات المحلقة والميزانيات والجمعيات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.²

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2018، ص 18 و19

² بن شندوخ بلال ، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018، ص 25

الفرع الثاني : تعريف وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

1- تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية :

حل مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام للقيام بمهمتها سنة 2004 ، وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنه " هيئة دولية مستقلة للتوحيد المحاسبي في القطاع العام " ، كما عرف على أنه " مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ، وتقديم الإرشادات والتوجيهات، إضافة إلى الموارد اللازمة، كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات العمومية في كافة أنحاء العالم.¹"

ويُصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير محاسبية تتناول إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي وأساس الاستحقاق المحاسبي .وتستند معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيثما تنطبق متطلبات تلك المعايير على مؤسسات القطاع العام . كما أنها تتناول مواضيع محددة تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام والتي لم يتم التطرق إليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.²

انبثق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام 1986 ثم حيث تم تشكيل لجنة سميت بلجنة القطاع العام في مهمة بهدف التركيز على احتياجات محددة للقطاع العام من خلال وضع برنامج لتحسين إدارة القطاع العام والمساءلة المالية وإعداد التقارير المالية والتدقيق وإدارة الشركات الحكومية والمحاسبة الإدارية.³

2- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

¹ جاني أمينة هناء :أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018-2019 ص 45

² الاتحاد الدولي للمحاسبين :إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2014، ص 1

³ محمد محمود حسين لافي، معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية ، رسالة ماجستير استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة عمان العربية، 2013، ص 11.

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كهيئة مستقلة لوضع المعايير وتحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين . حيث يحقق أهدافه من خلال¹:

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

الفرع الثالث : عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

إلى غاية سنة 2018 ، أصدر مجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام 42 معيار وفقاً للأساس الاستحقاق، إضافة إلى معيار واحد وفقاً للأساس النقدي، والذي يهدف إلى سياسة تعتبر خلالها المحاسبة على أساس نقدي سوى حل مؤقت للحكومات التي هي في طريقها إلى العمل الكامل على أساس الاستحقاق، هذه المعايير تتضمن أحكاماً بشأن متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعاملات والأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام.

و سوف نلخص ونصنف هذه المعايير في جداول دون التطرق إلى هدف كل معيار لأن التفاصيل طويلة ، وللمزيد من الاطلاع يمكن اللجوء دوماً إلى مصدر هذه المعايير .

1- عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

جدول رقم (1): معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

رقم المعيار	المعيار باللغة العربية	المعيار باللغة الانجليزية
IPSAS 1	عرض البيانات المالية	Presentation of Financial statements

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين :إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008، ص 4

Cash flow statements	بيانات التدقيق النقدي	IPSAS 2
Accounting polcies ,changes in accounting estimates and errors	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS 3
The effects of change in exchange rates.	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IPSAS 4
Borrowing costs.	تكاليف الاقتراض	IPSAS 5
Consolidated and separate financial statements	البيانات المالية الموحدة	IPSAS 6
Investments in associates	المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	IPSAS 7
Interests in joint ventures	الحصص في المشاريع المشتركة	IPSAS 8
Revenue from exchange transaction	الإيراد من المعاملات التبادلية	IPSAS 9
Financial reporting in hyperinflationary economies	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم	IPSAS 10
Construction contracts	عقود الإنشاء	IPSAS 11
Inventories	المخزون	IPSAS 12
Leases	عقود الإيجار	IPSAS 13
Events after the reporting	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	IPSAS 14

date		
Financial instruments: disclosure and presentation	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	IPSAS 15
Investment property	العقارات الاستثمارية	IPSAS 16
Property , plant , and equipment	الممتلكات و المصانع والمعدات	IPSAS 17
Segment reporting	تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS 18
Provision, contingent liabilities and contingent assets	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IPSAS 19
Related party disclosures	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 20
Impairment of non –cash– generating assets	انخفاض الأصول غير المولدة للنقد	IPSAS 21
Disclosure of financial information about the general government sector	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي	IPSAS 22
Revenue from non- exchange transition (taxes and transfers)	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 23
Presentation of budget information in financial	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	IPSAS 24

statements		
Employee benefits	منافع الموظفين	IPSAS 25
Impairment of cash – generating asset	انخفاض الأصول المولدة للنقد	IPSAS 26
Agriculture	الزراعة	IPSAS 27
Financial instrument : presentation	الأدوات المالية، العرض	IPSAS 28
Financial instrument : recognition and measurement	الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	IPSAS 29
Financial instrument : disclosures	الأدوات المالية، الإفصاح	IPSAS 30
Intangible asset	الموجودات غير الملموسة	IPSAS 31
Arranging franchise services : donor	ترتيب امتياز تقديم الخدمات: المانح	IPSAS 32
Initial application of accrual basis in IPSAS	التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS	IPSAS 33
separate financial statements	البيانات المالية المنفصلة	IPSAS 34
consolidated financial	البيانات المالية الموحدة	IPSAS 35

statements		
Investments in associates and joint ventures	الاستثمارات في المنشآت لزميلة والمشاريع المشتركة	IPSAS 36
joint arrangements	الترتيبات المشتركة	IPSAS 37
Disclosure of interests in other entities	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	IPSAS 38
employee benefits	منافع الموظفين	IPSAS 39
Business mergers in the public sector	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام	IPSAS 40
financial instruments	الأدوات المالية	IPSAS 41
social benefits	المنافع الاجتماعية	IPSAS 42
Financial reporting under the cash basis of accounting	التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي	CASH BASIS IPSAS

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين/ مجلس معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام

2- تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تهدف إلى إصدار وتطوير معايير محاسبية دولية يمكن

تقسيمها إلى مجموعتين حسب الأسس المعتمدة في المعايير:

2-1- وفق أساس الاستحقاق : حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 42 معياراً تنظم عمل القطاعات العمومية التي تعتمد على أساس الاستحقاق في تسجيل عملياتها وإعداد قوائمها المالية، ويمكن تصنيف المعايير المستندة لأساس الاستحقاق إلى فئات، حسب تشابه عمل هذه المعايير:

- المعايير الخاصة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية؛

- المعايير الخاصة بالإفصاح

- المعايير الخاصة بمعالجة الأصول؛

- المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم؛

- المعايير الخاصة بالإيرادات والمصاريف والمعايير الخاصة بالأدوات المالية

المعايير الخاصة بالتوحيد و الاستثمارات الاستراتيجية .

- باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

الجدول رقم (2): تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

اسم المعيار	رقم المعيار	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق
- عرض البيانات المالية.	01	معايير القوائم المالية
- بيانات التدفق النقدي.	02	
- عقود الإنشاء.	11	معايير حسابات الميزانية
- المخزون	12	
- عقود الإيجار.	13	
- العقارات الاستثمارية.	16	
- الممتلكات والمصانع والمعدات.	17	
- المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.	19	
- انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد.	21	
- منافع الموظفين.	25	
- انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد.	26	
- الأصول غير ملموسة.	31	
- البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.	06	معايير الحسابات المجمعة
- المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة.	07	

<p>- الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.</p> <p>- عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.</p> <p>- العرض.</p> <p>- الأدوات المالية الاعتراف والقياس.</p> <p>- الإفصاحات (الأدوات المالية).</p>	<p>22</p> <p>24</p> <p>28</p> <p>29</p> <p>30</p>	<p>معايير العرض والإفصاح في القوائم المالية</p>
<p>- التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.</p> <p>- آثار التغيرات في أسعار سعر الصرف الصحي.</p> <p>- تكاليف الاقتراض.</p> <p>- الإيراد من المعاملات التبادلية.</p> <p>- الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير.</p> <p>- الإيراد من المعاملات غير تبادلية (الضرائب والتحويلات).</p> <p>- ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح.</p>	<p>03</p> <p>04</p> <p>05</p> <p>09</p> <p>14</p> <p>23</p> <p>32</p>	<p>معايير السياسات والتغيرات المحاسبية</p>
<p>- التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.</p> <p>- الزراعة.</p> <p>- تقديم التقارير حول القطاعات.</p> <p>- الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.</p> <p>- التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS .</p>	<p>10</p> <p>27</p> <p>18</p> <p>20</p> <p>33</p>	<p>معايير أخرى</p>

- البيانات المالية المنفصلة.	34
- البيانات المالية الموحدة.	35
- الإستثمارات في المنشآت لزميلة والمشاريع المشتركة.	36
- الترتيبات المشتركة.	37
- الإفصاح عن المصالح في الهيآت الأخرى.	38
- منافع الموظفين.	39
- عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام.	40
- الأدوات المالية.	41

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على أطروحة دكتوراه **عمود ميلود** , متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر 2020, ص 200-201,

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الأول : الدراسات الوطنية :

بوخالفي مسعود (2020) : متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS** :

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الإجابة التي تساعد في عملية الاختيار بين الأسس المحاسبية للإثبات؛ في ظل المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من طرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وتم بحث متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وأهم ما توصل إليه الباحث من نتائج: هو فقدان الإرادة السياسية الواعية لتنفيذ محاسبة الذمة في القطاع العام، وأنّ المقاربة المعتمدة لإعداد المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي خطوة إيجابية نحو استبدال مدونة حسابات الخزينة في الجزائر، لكنها تبقى تصورا ينتظر التجسيد.

سعيد علي, مصباحي سعيد, نعاس خليفة (2021) : متطلبات اعداد ميزانية الجماعات المحلية من منظور معايير IPSAS (دراسة ميدانية في بلديات ولاية الوادي)

تعالج هذه الدراسة موضوع متطلبات اعداد ميزانية الجماعات المحلية من منظور معايير من خلال معالجة اشكالية البحث حول : ماهي متطلبات إعداد ميزانية الجماعات المحلية من منظور المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

ومن خلال هذا البحث حاول الباحثون إبراز مفاهيم ميزانية الجماعات المحلية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية ومدى ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وقد توصلت الدراسة الى أن تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد في الحد من الفساد الاداري و المالي وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة وأنه يؤدي الى الرفع من مستوى التسير بما يعزز الحكم الراشد في كيانات القطاع العام ويعزز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام, وتوصلت الدراسة أن الجزائر لازالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا الى تغيير جذري في مجال محاسبتها العمومية.

دراسة خلف الله بن يوسف، معاش قويدر (2017) : متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية

في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

تمت معالجة الإشكالية الخاصة بهذه الدراسة حول :ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟

وقد تم في هذه الدراسة إبراز مفاهيم المحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية، وما مدى ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة

من أجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك عن طريق توزيع استبيانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لا زالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية.

المطلب الثاني : الدراسات العربية

-إبراهيم عبد موسى السعبري , الباحثة مروة اركان جواد (2020) : المحاسبة عن نشاطات الاعمال في الوحدات الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " نموذج مقترح للتطبيق في (مديرية بمدريات النجف الاشرف)"

يهدف البحث الى تقديم امودج مقترح للقوائم المالية في الوحدات الحكومية العراقية والمساهمة في تطويرها وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وكيف يتم الفصل بين الأنشطة في الوحدات الحكومية بين النشاط الحكومي ونشاط الاعمال.

اما مشكلة البحث تمحورت على كيفية الفصل بين نشاطات الاعمال والنشاطات الحكومية في الوحدات الحكومية في العراق تطويرها وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وكيفية جعل التقارير والكشوفات المالية أكثر صلة وفائدة في اتخاذ القرارات .واهم ما تم استنتاجه من خلال البحث أن تطبيق النموذج المقترح للقوائم المالية لمديرية بلديات النجف الاشرف وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تساعد في إعطاء صورة كافية عن الوضع والأداء المالي للبلديات ويمكن من خلالها اشباع حاجات المستخدمين المختلفين للمعلومات.

أ . محمد معروف حجو , د . محمد مروان العشي (2021) : إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين

(دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين وفق أساس الاستحقاق.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أنّ العاملين في وزارة المالية من موظفين وإدارات عليا لديهم المعرفة والخبرة الكافية بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق، إلا أنهم لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع الحكومي من تقنيات وتكنولوجيا وبرامج ومخرجات لا ينسجم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وأنه لا يوجد تشريعات أو لوائح حالية تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق، على الرغم من أن هناك توجه للانتقال إلى أساس الاستحقاق المعدل خلال عام 2021 م، وأن عملية الانتقال تتطلب تكاليف مرتفعة إلى حدّ ما تتمثل في تطوير النظام المحاسبي وتدريب الموظفين والإدارات العليا، إضافة إلى تكلفة الاستشاريين والخبراء وغيرها من التكاليف الأخرى.

وفي ضوء هذه النتائج خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة إدراج مبحث معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كمادة تدرس في الجامعات، والانفتاح على المجتمع الدولي للاستفادة من تجارب الدول التي تبنت المعايير للاستفادة من تجربتهم وخبراتهم، وضرورة توفير التمويل المناسب من أجل تطبيق المعايير المحاسبية بشكل تدريجي.

محمد محمود حسين لافي (2013) : معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

وأظهرت نتائج الدراسة أن المعوقات في مجال البنية التحتية تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن، كما تبين أن المعوقات في مجال النظام المحاسبي تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات

الحكومية في الأردن، كما تبين أن المعوقات في مجال القوانين والتشريعات تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن.

وتوصلت الدراسة إلى وجود معوقات ذات دلالة إحصائية (البنية التحتية، والنظام المحاسبي، والقوانين والتشريعات) تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية.

وفي النهاية أوصت الدراسة بضرورة التحديث المستمر للبرامج المحاسبية في مؤسسات القطاع العام في الأردن من أجل مواكبة التطورات المتسارعة في مجال المحاسبة. كما أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الممارسات و المعالجات المحاسبية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي وتبني الأساس النقدي المعدل كمرحلة انتقالية لتبني أساس الاستحقاق المعدل و من ثم اساس الاستحقاق الكامل الذي يقود بدوره الى تلبية متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك ضمن فترة زمنية محددة كما أوصت الدراسة بضرورة إلزام ديوان المحاسبة بأن يقدم تقريراً عن الحسابات الختامية المراجعة للدولة.

المطلب الثالث: الدراسات باللغة الأجنبية:

Adepej shakirat, (2017) : Implementing international public sector accounting standards in Nigeria : Issues and hahenges « international, journal of business, economics and law, 12 (01)

تتمثل الدراسة في مقال منشور تهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في النقاش العلمي حول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وكان الهدف من البحث هو استكشاف العوامل التي تسهم في التنفيذ البطيء للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا. وقد كانت إشكالية البحث: حول ما هي العوامل التي تؤثر على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا؟

تبين النتائج المستخلصة من هذه الدراسة أن الاستحواذ السياسي لجميع الموظفين الحكوميين كقرار جماعي هو عامل مهم للتنفيذ البطيء للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا.

Christiaens et al (2014):The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison.

" Internatinal Review of Administrative Sciences, 0(0) "

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة إلى أي مدى يتم اعتماد المحاسبة على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، على غرار الحكومات المركزية والمحلية في جميع أنحاء العالم وكذلك للتحقيق في العوامل التي تؤثر على اختلاف مستويات اعتمادها.

وقد كشفت الدراسة عن خطوة مهمة في المحاسبة على أساس الاستحقاق ، لا سيما فيما يتعلق بالمحاسبة على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي لا يزال هناك مستوى من التردد فيها بشكل رئيسي في الحكومات المركزية، وخاصة في البلدان التي تم فيها تطوير المحاسبة على أساس الاستحقاق.

خلاصة الفصل الأول :

بعد التطرق إلى محاسبة القطاع العام والوقوف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة، وتساهم في التقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات في معرض حديثها عن ميزانية الدولة نستخلص من هذا الفصل أن النظام المحاسبي للدولة قدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القرارات المالية ويعتمد على الأساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر ملائماً وقابلاً للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام IPSAS ومن أجل نجاح مسار العمل المحاسبي في القطاع العام يجب العمل على توفير المقومات اللازمة لذلك وتبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام.

وتبني IPSAS يؤدي إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة ولها دور في تعزيز تطوير المساءلة العامة للتطبيق والشفافية المالية ومحاربة الفساد، كما للمعايير المحاسبية للقطاع العام دور في الرقابة المالية في القطاع العام ويشمل ذلك مدى الحاجة لوضع معايير الرقابة المالية والتنسيق مع المنظمات الدولية.

مدى التوافق بين المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة
الدولية في القطاع العام IPSAS
- دراسة تحليلية -

المبحث الأول : طريقة وأدوات المستخدمة في البحث

المطلب الأول : طرق ومتغيرات الدراسة :

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى تحديد متغيرات لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل معاينة الواقع العملي لمعرفة مدى التوافق بين المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على أرض الواقع، وبغرض تدعيم هذه الدراسة حاولنا في هذا الفصل إجراء دراسة تحليلية لأهم مستجدات في مشروع اصلاح المحاسبة العمومية.

وستتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة التحليلية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: طريقة وأدوات المستخدمة في البحث

المبحث الثاني: توافق وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر

الفرع الأول : متغيرات الدراسة :

الجدول رقم (3): متغيرات الدراسة

المتغير التابع	المتغير المستقل
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	المحاسبة العمومية

مصدر: من اعداد الطالب

المطلب الثاني: المنهج والأدوات المستخدمة:

للإلمام بجوانب الموضوع المختلفة ومعالجة إشكالية الدراسة، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم والأسس العلمية للمحاسبة العمومية وأيضا تحديد الإطار العام للمعايير المحاسبية

الدولية في القطاع العام, وتم اعتماد على الكتب والمصادر والمراجع بالعربية والدوريات والمجلات والمقالات في الجانب النظري.

أما بالنسبة للجانب التحليلي الخاص بدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في معرفة متطلبات كل معيار بالإضافة إلى الاستعانة بدراسات سابقة تناولت هذا الموضوع لصعوبة استخدام منهج دراسة حالة وذلك بسبب صعوبة الوصول إلى العينة المطلوبة المؤهلة للإجابة على الاستبيان.

المبحث الثاني : توافق وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر

وكخطوة لتطوير نظام المحاسبة العمومية والذي أثبت قصوره في مختلف جوانبه من جهة، والاندماج في البيئة العالمية من جهة آخر الأمر الذي اوجب على الحكومة الجزائرية الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفق للمعايير الدولية، حيث أعلنت الحكومة عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي وعن مشروع لعصرنة النظام المحاسبي هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية والتكيف مع البيئة المحاسبية العالمية.

المطلب الأول : واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

الفرع الأول : تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية:

ونسعى من خلال تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية إلى اظهار ما مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات شاملة ودقيقة، من خلال نقاط القوة والنقائص.

1- إيجابيات نظام المحاسبة العمومي الحالي :

لنظام المحاسبة العمومية الحالي عدة إيجابيات التي يجب الوقوف عليها وتوضيحها ونذكر منها:¹

- التركيز على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية للدولة، مع عدم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق، وبالتالي تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية كل نفقاتها وإيراداتها التي دفعت أو حصلت فعلا، مع عدم مراعاة النفقات والإيرادات لميزانية السنة الحالية أو السابقة.

¹ السعيدى، أحمد يوسف، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 05، العدد 02، 2014، ص 29-30.

- يمتاز نظام المحاسبة العمومية بالمراقبة المستمرة للتغيرات في حجم السيولة النقدية عن طريق المعاملات التي تتم من وإلى الخزينة بطريقة مباشرة.

- يمتاز نظام المحاسبة العمومية باستخدام مجموعة حسابات الخزينة بالبساطة والسهولة والسرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية كل سنة، كما يعمل على تحقيق رقابة مستمرة ودائمة على المعاملات النقدية للخزينة.

- يعمل نظام المحاسبة العمومية على توفير معلومات تمكن المستخدمين للقوائم المالية، من الحصول على معلومات متعلقة بالموارد النقدية.

2- نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي :

اثبت نظام المحاسبة العمومية الحالي قصوره في عدة جوانب ونذكر منها¹ :

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 والمنقولة ، وكذا حقوق الدولة ويدون اتجاه الغير ، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي ، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة.

2-2- طريقة تقييم حسابات الدولة-

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة².

¹ خضير خيطي ويونس مونه، " نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، مداخلة- ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 25 - 24 نوفمبر 2014 ، ص08

² شلال زهير، "أفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه ، بومرداس ، 2014 - ، ص. 176

2-3- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي :

فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسير على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي¹.

2-4- تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية :

نتيجة الاعتماد عمى الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية².

2-5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية :

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية ، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي ، فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف³.

الفرع الثاني : متطلبات تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

ومن المتطلبات الواجب اتخاذها لتطوير هذا النظام يجب مراعاة ما يلي⁴:

1- تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS :

في إطار مواكبة الإصلاحات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد بالتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والذي تم العمل على تطبيقه سنة 2010 ، كان لزاما على الدولة أن تقوم

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

² نادية ضريفي، آمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي لدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07 ، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018 ، ص 219

³ شلال زهير ، "نفس المرجع السابق" ، ص 177

⁴ د /عفاف لومايزية ، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر ، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس ،مجلة إضافات اقتصادية ، المجلد / 04 العدد02، 2020 ، ص 213 / 214

بتكليف وإعادة صياغة عناصر حسابات الدولة، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية، والتي تسمح بوضع نظام محاسبي يسمح بإعطاء شفافية أكبر للقوائم المالية لحسابات الدولة، ويساهم في الحفاظ على المال العام.

2- تطبيق مبدأ الاستحقاق :

إعداد البيانات الدالية وفق لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات الدالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تتجسد في حسابات الموازنة.

3- تحديث التشريعات القانونية لنظام المحاسبة العمومية :

يجب القيام بإصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية التي أصبحت لا تتماشى مع الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة.

4- محاسبة التكاليف :

يسمح نظام محاسبة التكاليف بتوفير الإفصاح الكامل عن التكاليف والتقارير المالية للدولة، من خلال تقديم معلومات عن تكلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة والتي تفيده في تقييم أداء الوحدات الحكومية في الاستغلال الأمثل للموارد المخصصة لها، كما يساعد نظام محاسبة التكاليف بحساب تكاليف اندثار الموجودات الثابتة عند قياس التكلفة.

5- تبنى نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS):

يقوم هذا النظام بحوسبة كافة إجراءات إعداد الموازنة، تنفيذ الموازنة ورفع التقارير المالية، حيث أنه نظام متكامل يعمل عبر جميع جهات الإنفاق لضمان الشفافية والمسائلة في تخصيص، استخدام ومراقبة الموارد العامة، كما سيقوم النظام بربط جميع المؤسسات الحكومية لدعم عملية اتخاذ القرار بناء على معرفة مسبقة جيدة.

6- تطبيق محاسبة المسؤولية :

إن تطبيق محاسبة المسؤولية سيؤدي بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والدخل بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة لها سلفاً، هذا يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي.

7- عصنة نظام الموازنة العامة للدولة بما يتوافق مع النظام المحاسبي للدولة :

يتطلب ضرورة عصنة نظام الموازنة والتي تعتبر بالنسبة للنظام المحاسبي مخرجات توضح وتبين مدى تطابق الأرقام الفعلية بالتقديرية، وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة، لهذا لا بد من توحيد العناصر الموجودة في الموازنة والمخطط المحاسبي للدولة لتسهيل عملية المقارنة والإفصاح عن المعلومات التي ينتجها هذا النظام.

الفرع الثالث : التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر :

بعد القيام بدراسة وتحديد الجوانب الوجب تطويرها ، فقد تم التوصل الى مجموعة من الاجراءات والقواعد والتي تعتبر بمثابة دليل يسترشد به الاطارات الذي يشرفون على تطبيق هذا النظام الذي يتضمن محتوى التوجه نحو تبني المعايير في الجزائر في اطار عصنة العمل المحاسبي للدولة ، ويمكن توضيح هذا الدليل في ما يلي :¹

1-إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية :

يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصنة والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر.

2-إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية :

يسمح هذا الدليل بمعرفة كيفية تكييف المعايير الدولية حتى تتلاءم مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وبالتالي يعتبر بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير.

¹ أحمد يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية ، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، جامعة المدية، 2017، ص 342-343.

3- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة:

يسمح هذا الليل بتجميع على الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية .

4- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة :

يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والقوات التي يتم على أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

5- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية :

تم تحديد القوائم المالية وفق المعايير الدولية المحاسبية العمومية التي تمكن من إيصال معلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات، وتمثل في خمس قوائم مالية كما يلي :

- جدول الوضعية المالية الذي يتكون من مجموع الأصول ومجموع الخصوم، والتي من خلاله يبين الوضعية المالية الحسابات الدولة في فترة زمنية معينة.

- جدول النفقات الصافية والذي يهدف الى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، والإيرادات المتحصل عليها من مختلف العمليات المالية للدولة .

- جدول التدفقات النقدية الذي يهدف إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية خلال فترة زمنية معينة .

- جدول رصيد عمليات الخزينة والمتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف.

- الملحق والذي يسجل فيه الإجراءات الجديدة خاتل دورة السنة وتبينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية مثل تغيير في طرق الإهلاك.

6- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة :

من أجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير، تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، من أجل توفير معلومات محاسبية وفقا لمبدأ محاسبة الالتزام والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة وبالتالي يساهم هذا البرنامج تسير إعداد القوائم المالية للدولة.

7- تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة :

إن عملية تفعيل عملية الجرد العام للممتلكات الدولة جاءت من خلال المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأمن العمومية والخاصة التابعة للدولة و الذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأمن الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة .

المطلب الثاني : اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية:

الفرع الأول : مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية :

نظرا لنقائص التي عرفها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاصة في الجانب التقني، بادرت الجزائر انطلاقا من 1995 إلى إطلاق مشروع مخطط محاسبي للدولة وفق للنموذج الفرنسي، لكن تم التخلي عنه في ظل عدم مطابقته للبيئة الجزائرية، وفي سنة 2006 تم الانطلاق في مشروع آخر يهدف إلى تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية.

1-تعريف مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية :

مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر هو عملية اصلاحية لنظام المحاسبة العمومية ويسعى 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 وتقييم الأداء¹.

2- الإطار العام لمشروع العصرية :

2-1- مشروع عصرية أنظمة الميزانية:

فقد تم البدء في مشروع عصرية أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي CRC SOGEMA من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي (credit N° 7047-AL لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في محورين أساسين هما:

الجوانب المتعلقة بالميزانية : يهدف الى وضع نظام لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية، المحاسبة، والرقابة على النفقات العمومية. وقد تمت صياغة كل ذلك في 4 مقومات:

- إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات

- تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة

- تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية

- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات : يشمل هذا المحور على:

- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية

¹ شلال زهير، مرجع سابق، ص 182-183

- إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزاني.

- تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي.¹

2-2- مشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية:"

يعد هذا المشروع جزءا من مشروع عصرنه أنظمة الميزانية المتعلق بالجوانب الميزانية، حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة، إن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات.

لقد تم الشروع في إنجاز هذا المشروع في سنة 2007 ، حيث أوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية (شبكة المحاسبين العموميين، هيكلية الخزينة العمومية).. وكذا التقنية (مدونة حسابات الخزينة)، إلى جانب دراسة أسباب فشل المشروع المخطط المحاسبي لسنة 1995 ، وعلى هذا الأساس تمت صياغة استراتيجية للتقييس وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي IPSAS. حيث تهدف هذه الاستراتيجية إلى:

-وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية.

-الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة.

-إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة.

-تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة للتنفيذ النفقات العمومية.²

3- أهداف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية :

يهدف مشروع العصرنه إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن عرضها في النقاط التالية³ :

¹ ضريفي، حاج جاب الله، مرجع سابق ، ص 232-233

² امال حاج جاب الله ، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأليات التطوير : دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الاصلاح المحاسبي ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور المعايير المحاسبية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، المنعقد في 24-25 نوفمبر 2014 ، ص 778.

³ فايزة حيرش، محمد طوشي ، الرقابة عمى أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، -الأكاديمية للدرا سات الاجتماعية كالإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية العدد 20 ، جوان 2018 ، ص 7 :

- الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، من أجل تسجيل الحقوق المثبتة والتزامات الدولة، إضافة إلى التقييد المحاسبي للممتلكات من خلال تسجيلها في حساب التثبيتات.

- مواكبة التغيرات والإصلاحات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر خلال السنوات الأخيرة.

- تكيف النظام مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- توفير معلومات للمستخدمين وعرضها في القوائم المالية بصفة من الشفافية وموثوقة وقابلة للمقارنة.

الفرع الثاني : المعايير المثبتة من طرف الجزائر:

في إطار العمل على عصنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري.

و احتوى مشروع معايير المحاسبة للدولة لسنة 2014 على 17 معيار تمت صياغتها بالاعتماد على معايير المحاسبة للقطاع العام والنظام المحاسبي المالي SCF و النظام المحاسبي الفرنسي PCG والاصلاح المحاسبي الموازاتي في كل من فرنسا وبلجيكا.

1- استراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر:

تعمل الجزائر على تبني استراتيجية تطبيق المعايير، تبعا لدرجة التطبيق المبنية كما يلي¹ :

- المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة .
- المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط .
- المعايير التي لا بد من تأجيل التنفيذ .

¹ أعدل نقموش، مداخلة بعنوان، إستراتيجية عصنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، الملتقى الدولي حول دور معايير في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي)على ضوء (ISA-IFRS-IPSAS) المحاسبة الدولية 25 نوفمبر 2014 ، ص : - 787التجارب الدولية -جامعة ورقلة،2

• المعايير التي يتعين استبعادها.

في إطار سياسة الدولة الاستراتيجية لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام تحاول كخطوة أولى بالتركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة وتستطيع تطبيقها حاليا، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى.

واهتمت الجزائر بالمعايير العامة التي تحدد التزامات الإبلاغ أو التعامل مع العمليات السيادية في الحسابات الرئيسية ونوعية الاستحقاق.

2- قائمة المعايير التي تم اعتمادها :

جاءت قائمة المعايير مزيجا بين المعايير الفرنسية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الجدول التالي يبين محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر:

الجدول رقم (4) :محتوى مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

اسم المعيار	رقم المعيار المحاسبي للدولة
عرض البيانات المالية.	معيار IPSAS رقم(01)
بيانات التدفق النقدي.	معيار IPSAS رقم (02)
الإيراد بين المعاملات غير التبادلية.	معيار IPSAS رقم (23)
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	معيار IPSAS رقم (24)

السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	معيار IPSAS رقم (03)
الأحداث بعد إعداد التقارير	معيار IPSAS رقم (14)
آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي	معيار IPSAS رقم (04)
تكاليف الاقتراض	معيار IPSAS رقم (05)
البيانات المالية الموحدة والاعتراف بالكيانات الخاضعة للرقابة	معيار IPSAS رقم (06)
محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة	معيار IPSAS رقم (07)
الإيراد من المعاملات التبادلية	معيار IPSAS رقم (09)
الأصول الثابتة	معيار IPSAS رقم (17)
المخزون.	معيار IPSAS رقم (12)
المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	معيار IPSAS رقم (19)

العقارات الاستثمارية	معييار IPSAS رقم(16)
الأدوات المالية : الإفصاح والعرض	معييار IPSAS رقم(15)
معلومات القطاعات	معييار IPSAS رقم (18)

المصدر : بوخالفي مسعود , متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS** , أطروحة دكتوراه , قسم علوم التسيير , جامعة غرداية , 2020 , ص 179.

3- المعايير التي يمكن تطبيقها والتي يمكن الاستغناء عنها:

حددت لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة المعايير التي يمكن تطبيقها بعد تكييف المعايير السابقة، والمعايير التي يمكن الاستغناء عنها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (5): منهج اعتماد معايير **IPSAS** في الجزائر

المعايير التي يمكن تطبيقها	المعايير التي يمكن الاستغناء عنها
المعييار 8: معلومات مالية عن الاستثمارات في المنشآت المشتركة.	-المعييار 10: المعلومات المالية في الاقتصاديات شديدة التضخم.
المعييار 11: عقود البناء	المعييار 22: معلومات عن القطاع الحكومي.
المعييار 13: عقود الايجار	معييار المحاسبة وفق الأساس النقدي (نظرا

للتوصيات المتعلقة بتنفيذ محاسبة الاستحقاق يقترح استبعاد هذا المعيار.	
	المعيار 20: الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
	المعيار 21: انخفاض الأصول غير مولدة النقد

المصدر : سامية قريش, مرجع سابق, ص 46

المطلب الثالث : توافق وتكييف المحاسبة العمومية في الجزائر مع المحاسبية معايير الدولية للقطاع

العام IPSAS :

وفي هذه الدراسة اعتمدنا على دراسة الأستاذ بوخالفي مسعود¹ ومسدد محمد² اللذين اعتمدا بدورهما في دراستهما على معلومات مقدمة من وزارة المالية مديرية تحديث وعصرنة المقاييس المحاسبية. وعليه فان أهم المعايير التي تم الشروع في تجسيدها على أرض الواقع شملت 17 معايير حيث شملت هذه المعايير:

المعيار رقم 1: عرض القوائم المالية

تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (عرض البيانات المالية)، قامت الدولة بتكييفه مع المعيار الجزائري وذلك بالتوصية على النقاط التالية³:

- نص المعيار بإعداد خمس قوائم مالية :

● جدول الأصول والخصوم (الوضعية المالية)

● جدول النفقات الصافية

¹ بوخالفي مسعود , متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS , أطروحة دكتوراه , قسم علوم التسيير , جامعة غرداية , 2020 , ص 182-197

² مسدد محمد , متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر , مذكرة ماجستير , المدرسة العليا للتجارة , الجزائر , 2014 , ص 134-158

³ حسيني عبد الحميد , بوعبادة فتيحة , مرجع سابق , ص 130-131

● جدول رصيد العمليات المتعلقة بالدورة

● جدول التدفقات النقدية

● الملاحق.

- يهدف كل من المعيار الجزائري والدولي إلى تحديد العرض العام للبيانات المالية، بحيث تكون قابلة للمقارنة مع البيانات المالية للحكومة في السنوات السابقة ولتحقيق هذا الهدف يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات والتعليقات على هيكلها ويحدد الحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية المعد على أساس الاستحقاق.

- ينطبق المعيار الجزائري على البيانات المالية للأغراض العامة التي يتم إعدادها والإبلاغ عنها على أساس الاستحقاق للمحاسبة وفقا لمعايير المحاسبة الوطنية، أما المعيار الدولي في عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، ويطبق على جميع مؤسسات القطاع العام ما عدا مؤسسات الأعمال.

- لقد اتفق كل من المعيار الجزائري والدولي على أن البيانات المالية هي تمثيل هيكلية للوضع المالي والأداء المالي، وأن الهدف من البيانات المالية للأغراض العامة هو توفير معلومات حول الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للدولة والتي تفيده مجموعة واسعة من المستخدمين لاتخاذ القرارات والتقييم في تخصيص الموارد.

- في المعيار الجزائري تكمن مسؤولية إعداد البيانات المالية للدولة ككل في يد رئيس الإدارة المالية المركزية (أو المسؤول المالي الأول، مثل مدير الحساب المركزي) وكذلك وزير المالية (أو ما يعادله)، أما في المعيار الدولي فتكمن مسؤولية إعداد البيانات المالية الموحدة للدولة ككل فإنها عادة تقع بشكل مشترك على رئيس الوكالة المالية المركزية والمسؤول المالي الرئيسي مثل المراقب المالي والمحاسب العمومي ووزير المالية.

- ينبغي اعتماد جميع أحكام هذا المعيار تدريجيا وبوجود بعض التغييرات حسب الحالة الاقتصادية للدولة والقوانين المعمول بها من أجل الاستفادة من المعايير الدولية.

- نطاق محاسبة الدولة، العمليات المالية الحالية المنفذة عن طريق جميع المحاسبين العموميين للدولة، او المؤسسات الوطنية كالمجلس الدستوري، البرلمان، ديوان المحاسبة، مجلس المحاسبة، المحكمة العليا، الأكاديمية الجزائرية العربية والوكالات المتخصصة مثل المركز الوطني للإحصاءات والسلطات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، تعتمد على محاسبة الدورة والمخطط الوطني للدولة الناتج عن المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي غير معنية ولا تتأثر بهذه المعايير.

المعيار رقم 2 : جدول التدفقات النقدية

يعد هذا المعيار من أكثر المعايير سهولة للتطبيق على واقع النظام المحاسبي نظرا لتماشيه مع نظام محاسبة الصندوق المعتمد في المحاسبة العمومية في الجزائر وحددت لجنة صياغة المعايير أهم النقاط لتكييف المعيار وفق واقع النظام المحاسبي للجزائر :

- يوصى بشدة بالتصميم التجريبي لبيان التدفق النقدي. وهذا ما نص عليه المعيار الدولي على ان المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي يجب أن تعد بيانا للتدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تقدمه كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية لكل فترة يتم عرض البيانات المالية لها.

- تسجيل عمليات بسيطة وفقاً للمحاسبة العامة وترتيبها حسب طبيعتها وخاصة التي لها علاقة بالمحاسبة المستقبلية للدورة , هذا التسجيل سيكون له آثار منذ البداية وذلك حسب تسلسل العمليات، بعد توريد السلع، قبول الخدمة والمصادقة على الفاتورة والتصنيفية.

- يمكن تنفيذ هذا الجدول الشهري على أساس تجريبي على أساس تصنيف جديد للعمليات يتألف من مفاتيح التوزيع التي تم تكييفها مع البيئة المحاسبية الجديدة مثل إعداد SROT الحالي , من المعلومات الواردة في وثائق المحاسبة التالية:

• الرصيد الشهري الموحد الناتج عن المعاملات التي يقوم بها جميع المحاسبين العاملين والموحدة على

مستوى ACCT

- البيانات الإضافية للمحاسبة الإضافية التي تغذيها المعلومات الواردة في سجلات الكتابات الأولى.

- يمكن استخدام المعيار كأساس لإعداد وثيقة التدفقات النقدية من قبل الدوائر المختصة بوزارة المالية الجزائرية وفقاً للشروط التالية :

- بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة، يتم الإثراء التدريجي لبيان التدفق النقدي من خلال عدد متزايد من المعاملات المسجلة على أساس الاستحقاقات ، والعمليات التي يزداد اتساعها بفضل التطور الإيجابي للبيئة التنظيمية والتقنية.
- عن طريق تزويد جدول النقدية مباشرة من نظام المعلومات المتكامل للإنتاج على إيقاع سيتم تحديده.

- التوصل التلقائي على سجلات المحاسبة العامة بمراجعة مبادئ محاسبة الدورة، هذه المرحلة تتعلق بالتسجيل المحاسبي الآني وليس في نهاية الدورة المحاسبية.

- فيما يتعلق بالإفناق سيتطلب العمل على مستويين:

- على مستوى المعايير المحاسبية يتم تحديد طبيعة النفقة ويعتبر نقطة انطلاق الحقوق والالتزامات التي عادة ما تتكون من الخدمة المقدمة.

- على مستوى نظام الإدارة المتكاملة يتم تسجيل أي تدفق مالي في المحاسبة العامة مما يؤدي إلى توليد تلقائي للإدخالات والتي تثبت وجود دين تجاه المورد.

- يمكن إعداد جدول التدفقات النقدية في أي فترة زمنية في السنة بالرغم أنه من الأفضل أن يكون عند افتتاح الدورة المحاسبية الموافق لتنفيذ المخطط الوطني للمحاسبة ووفقاً للمعايير المحاسبية ولضمان تطبيق محاسبة الدورة. كما تسجل العمليات المحاسبية العامة بشكل مبسط وتصنيفها حسب طبيعتها.

الشكل النموذجي لجدول تدفقات الخزينة :

جدول تدفقات الخزينة يعتبر من أهم الوثائق التي تشكل البيانات المالية لأنه يمس كل جوانب المؤسسة من نشاطها العادي إلى تغييرات في الاستثمار أو التمويل ، وأصدرت مديرية تحديث وعصرنة المقاييس

المحاسبية نموذج لشكل الجدول على أساس تكيف المعايير المحاسبية للقطاع العام مع المعايير المحلية يهدف هذا المثال بصفة أساسية إلى توضيح كيفية تطبيق المعيار و للمساعدة على فهم معانيه، تم استخدام المبالغ المتعلقة بالفترة الحالية فقط . و لكن بتطبيق المعيار الدولي الأول " عرض البيانات المالية " فانه في التطبيق العملي يجب مراعاة عرض الأرقام السنة السابقة للمقارنة. يتم عرض التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة لأنها الطريقة الأفضل و هي التي ستستعمل في المؤسسات الجزائرية.

نوعية التدفق	جدول التدفقات النقدية	نشاط السنة 1- N	نشاط السنة N
تدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية	<p>إيرادات :</p> <p>بيع المواد و تقديم خدمات تحصيل الضرائب والرسوم و إيرادات أخرى تحصيل إيرادات السيادية تحصيلات أخرى</p> <p>نفقات:</p> <p>دفع أجور العمال المشتريات و الخدمات الخارجية المدفوعة إيداع و استرداد الرسوم نفقات أخرى وظيفية تقديم إعانات للخدمات العمومية نفقات الدخل المدفوعات الناتجة عن تنفيذ ضمانات الدولة فوائد مدفوعة نفقات أخرى</p> <p>تدفقات الخزينة الصافية المرتبطة بالنشاط (I)</p>		
تدفقات النقدية	اقتناء العقارات:		

<p>المرتبطة بعمليات الاستثمار</p>	<p>استثمارات مادية ومعنوية استثمارات معنوية تحويل الاستخدامات: استثمارات مادية و معنوية استثمارات معنوية</p>		
<p>التدفقات النقدية المرتبطة بالعمليات المالية</p>	<p>التدفقات النقدية الصافية المرتبطة بعمليات الاستثمار (II)</p> <p>Emissions d'emprunt OAT BTN Sold des BTA</p> <p>Remboursements des emprunts (hors BTF) Dette negociable OAT BTAN Dette non negociable Flux liés aux instruments financiers à terme</p> <p>التدفقات النقدية الصافية المرتبطة بالعمليات المالية (II)</p>		
	<p>تغيرات الخزينة: $IV = I + II + III = VI - V$</p>		
	<p>الخزينة في بداية الفترة (V)</p>		
	<p>الخزينة في نهاية الفترة (VI)</p>		

المصدر : مسدد محمد , متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر , مذكرة ماجستير , المدرسة العليا للتجارة , الجزائر , 2014 ص 146

المعيار رقم 3 : السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

أوصت لجنة صياغة المعايير بعدة نقاط لتكييف المعيار وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر في ما يلي :

- دمج التوصيات المتعلقة بالمعيار رقم 3 و التوصيات المتعلقة بالمعيار رقم 14 في معيار وطني واحد.
- الالتزام بالإبلاغ عن التغيرات الناتجة عن تصحيح الأخطاء أو التغيرات في الطرق المحاسبية. وهو ما نص عليه المعيار الدولي بأنه يجب تصحيح جميع الأخطاء المادية للفترة السابقة بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشاف هذه الأخطاء من خلال إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترة) السابقة المعروضة التي وقع فيها الخطأ.
- تتعلق أحكام معيار رقم 3 بالمستقبل ، ولن تنشأ مسألة تصحيح الأخطاء أو التغيرات في طريقة المحاسبة إلا عند نشر البيانات المالية في الجزائر. وكما جاء في المعيار الدولي بأن تقوم المنشأة بتصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية التي يتم التصريح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال :
- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة السابقة المعروضة التي وقع فيها الخطأ.
- اذا وقع الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة (إعادة عرض الارصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول /حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة)
- نظرًا لأن الجزائر ربما لن تكون قادرة على الوفاء بجميع التزامات نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق الحقيقي منذ البداية سيكون من الضروري الإبلاغ عن التغيرات في الطريقة وتصحيح الأخطاء الأساسية المحتملة عند إثراء المستندات المنشورة.

والجدول الزمني لتنفيذ المعيار 3 يتم وفق الشروط التالية:

أ- قبل التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة يتم اتباع الآتي:

- لا يمكن إجراء عمليات استعاضة بأثر رجعي مع كل تغير في طريقة المحاسبة خلال الفترة الانتقالية بأكملها بين النظام الحالي والنظام الذي سيتم الاعتراف به بالكامل.

- من المناسب الإبقاء على الالتزام بالإبلاغ عن التغيرات في الحسابات الناتجة عن تصحيح الأخطاء الأساسية أو التغيرات في أساليب المحاسبة نظراً لتشكّل العديد من التغيرات في طريقة المحاسبة المتتالية نتيجة تطبيق الخطوات المختلفة في المتابعة على أساس الاستحقاق.

ب - بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة:

إعادة المعالجة بأثر رجعي في كل تغيير في طريقة المحاسبة.

المعيار رقم 4 : آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

أوصت لجنة صياغة المعايير بعدة نقاط لتكييف المعيار وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر في ما يلي :

- يرتبط هذا المعيار ارتباطاً مباشراً بتوحيد المعاملات بالعملات الأجنبية في الميزانية العمومية الموحدة.
- يوصى دائماً باستخدام حسابات الدخل والمصروفات لتسجيل آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

- بعد اعتماد أساس الاستحقاق في نهاية العام يتم الاعتراف كمصروفات أو إيرادات بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية على الأصول والخصوم النقدية.

المعيار رقم 5 : تكاليف الاقتراض

أوصت لجنة صياغة المعايير بعدة نقاط لتكييف المعيار وفق واقع محاسبة القطاع العام في الجزائر في ما يلي :

- عدم إدخال سعر التكلفة للأصول التي سيتم تمويلها، وسيؤدي هذا الإجراء إلى عدم التجانس في معالجة تكاليف الاقتراض، ويعني ضمناً أن الإدارات المسؤولة عن الاعتراف بتكاليف الاقتراض هذه سوف تكون على دراية بوجهة الأموال المقترضة مسبقاً.

- بعد تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم:

- الاعتراف بدين القرض عند الاكتتاب.

- المحاسبة عن المدفوعات عند الاستحقاق.

- إرفاق حساب الفائدة على النشاط.

المعيار رقم 6 : البيانات المالية الموحدة والاعتراف بالكيانات الخاضعة للرقابة

يوضح المعيار رقم 6 مسألة الوضع الذي منحه الجزائر للجهات العامة المختلفة التابعة للدولة لنشر الحسابات الموحدة:

- ينبغي عدم توحيد المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات المملوكة للدولة العاملة في القطاع التجاري مع المحاسبة الرئيسية للدولة، وتندرج هذه الشركات في إطار معايير الدولية للمحاسبة/المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وما نص عليه المعيار الدولي انه¹ يجب على المنشأة المسيطرة التي تصدر بيانات مالية موحدة يجب أن تقوم بدمج كافة المنشآت المسيطر عليها، الأجنبية والمحلية، باستثناء المنشأة المسيطر عليها من التوحيد عندما يكون هناك دليل² على أن :

- السيطرة ستكون مؤقتة لأن المنشأة المسيطر عليها مستملكة ومحتفظ بها بصورة حصرية بغرض التصرف بها خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الاستملاك.
- الإدارة تبحث بنشاط عن مشتر.

- عندما تميز إجراءات الميزانية بن العديد من فئات الميزانية (الميزانية الرئيسية ، أو الميزانيات الفرعية أو الحسابات الخاصة) وتحسب النتائج الخاصة بكل فئة من هذه الفئات ، فإن الحسابات العامة لا تنتج إلا نتيجة واحدة ، تمثل جميع عمليات الميزانية وتحسب على أساس الاستحقاق.

- حسابات الخدمات الحكومية ذات الشخصية القانونية المنفصلة والتي تمارس أنشطة خاضعة لسيطرة الدولة ، تدمج مع الحساب الرئيسي للدولة.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين :إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2014، ص234

والجدول الزمني لتنفيذ المعيار 6 يتم وفق الشروط التالية :

قبل التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة يتم اتباع الآتي:

إنتاج حساب حكومي رئيسي وفقاً لنظام محاسبة يعتمد على المعايير الدولية وتنفيذ العناصر الأولى من الحقوق الثابتة.

بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة:

توحيد الحساب الرئيسي للدولة مع حسابات أهم الكيانات الخاضعة للرقابة.

المعيار رقم 7 : محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة.

سيكون من الضروري تقديم تصنيف مختلف في مدونة PCE للمشاركة في المنشآت المرتبطة (التي تم التخطيط لحيازتها على المدى الطويل) والمقتنيات المحتفظ بها لأغراض المضاربة.

- ولتنفيذ المعيار يخضع الجدول الزمني للخيارين التاليين:

- في حالة معرفة الاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تقدر بالتكلفة التاريخية يوصى بدمجها مبدئياً في الميزانية العمومية ثم يتم تقييمها وفقاً لطريقة حقوق الملكية المنصوص عليها في المعيار IPSAS رقم 7.

يتطلب دمج أصول الدول الأخرى في الميزانية العمومية للدولة جرّداً وتقييماً مسبقاً وفي هذه الحالة يوصى باستخدام طريقة حقوق الملكية. لكن من الضروري تحديد الأساس الذي سيتم حساب هذه المعادلة عليه.

- يقر المعيار رقم 7 بأنه يتم حساب توزيعات الأرباح باستخدام طريقة التكلفة في حالتين:

- عندما تكون المشاركة خاضعة لقيود قوية تغير بشكل كبير قدرة المنشأة على تقديم مزايا مالية أولاً لصاحب الملكية.
- إذا كانت الأوراق المالية مؤقتة فقط؛ يتطلب المعيار وجود تشابه بين طريقة تقييم الاستثمارات في الحسابات الفردية والحسابات الموحدة التي تنشرها الشركة القابضة.

المعيار رقم 9 : الإيراد من المعاملات التبادلية

- الاعتراف بالإيرادات في مرحلة الإثبات وليس التحصيل , وما نص عليه المعيار الدولي بأنه يتم الاعتراف بالإيراد في فترات تقديم التقارير التي يتم فيها تقديم الخدمات، فعلى سبيل المثال، تعترف المنشأة التي توفر خدمات تقييم الممتلكات بالإيراد عند اكتمال التقييمات الفردية، والاعتراف بالإيراد على هذا الأساس يوفر معلومات مفيدة حول مدى نشاط الخدمة وأدائها خلال فترة زمنية.¹
- يوصى بإنشاء حسابات المنتج المطابقة للعناوين المراد تحديدها (سيتم بعد ذلك إدخال المعلومات مباشرة في بيان الدخل دون الحاجة إلى إدراجها في الملحق) وذلك للوفاء بمتطلبات المعيار.
- يمكن ان يتوافق مقترح تطبيق الإيراد من المعاملات غير التبادلية مع الإيراد من المعاملات التبادلية ، لأن هذين المعيارين يتعلقان بالإيرادات العامة للدولة.
- في حالة تقديم خدمات يتطلب أن تملك الدولة نظام معلومات داخلي خاص لحساب التكاليف التي تتحملها، ويتم تقييم المنتج بالرجوع إلى سير العمل في تاريخ التقرير ما إذا كان يمكن قياسه بشكل موثوق به.
- هذه المعلومات تتعلق بالسياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيرادات وتقدير حجمها وخاصة المتعلقة بالخدمات ومبيعات الأصول والفوائد والأرباح .

المعيار رقم 12 : المخزون

- المعيار 12 مستوحى مباشرة من معايير القطاع الخاص ويتضمن مبادئ معروفة جيداً، ولكنه نادراً ما ينفذ في القطاع الإداري العام، حيث لا يحتفظ إلا بقوائم الجرد الكمية في كثير من الأحيان. والهدف من ذلك هو تحديد العناصر التي يتعين على الدولة أن تطبق عليها أساليب جديدة لمحاسبة المخزون.
- يهتم هذا المعيار كذلك بالمحاسبة التحليلية وذلك بكيفية حساب تكاليف الإنتاج والتي تمثل التكاليف المتصلة مباشرة بوحدات الإنتاج والتكاليف الثابتة.
- يعتمد هذا المعيار على طريقتين لمعرفة رصيد المخزون وهي :

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين :إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 2014 ,مرجع سابق, ص309

• الطريقة الأولى، ما يدخل أولاً يخرج أولاً.

• الطريقة الثانية، طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

واستعملت المعايير الدولية للقطاع العام أساس الوارد أولاً صادر أولاً أو معادلة تكلفة المعدل الموزون في تحديد تكلفة المخزون.¹

- سيتعين تطبيق محاسبة المخزون تدريجيًا بمجرد تنفيذ العناصر الأولى للحقوق المثبتة بدءًا من الخدمات التي طورت بالفعل ممارسة منتظمة لمراقبة المخزونات.

المعيار رقم 14 : الأحداث بعد إعداد التقارير

يجب تطبيق المعيار رقم 14 بطريقة تراعي الآتي:

- الإطار الزمني لنشر الحسابات. وهذا ما نص عليه المعيار الدولي حيث اوجب تبين تاريخ افصاحات وتعديلات البيانات المالية التي على المنشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد اصدار البيانات المالية.

- السلطة المسؤولة عن إصدار هذا المنشور. وما نص عليه المعيار الدولي أنه يتوجب على المنشأة الافصاح عن تاريخ اعتماد البيانات المالية للإصدار والجهة المعتمدة للإصدار، وإذا كانت هناك هيئة أخرى تملك الصلاحية لتعديل البيانات بعد الاصدار على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.²

- طرائق تدخل السلطات المحتملة الأخرى مثل محكمة مراجعي الحسابات، أو في بعض بلدان لجان مراجعة الحسابات، في عملية استعراض الحسابات بحيث لا يتعارض هذا التدخل مع وقت نشر الحسابات.

- ينبغي أن تتخذ هذه الخيارات على أساس أهمية الأحداث التي قد تستدعي التعديل والالتزام بنشر الحسابات في الوقت المحدد.

¹ ديلويت الشرق الأوسط، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، 2014، ص 19

² ديلويت الشرق الأوسط، نفس المرجع السابق، ص 21

- ضمان تنسيق الأطر الزمنية لإصدار البيانات المالية والنتائج التفصيلية لتنفيذ الميزانية التي يجب التحقق من مدى اتساقها.

- يمكن الإعلان عن النتيجة الإجمالية لتنفيذ الميزانية في وقت مبكر لأن معرفة هذه النتيجة في الميزانية ليست مشروطة بتقديم البيانات المالية.

المعيار رقم 15 : الأدوات المالية : الإفصاح والعرض

- ينطبق المعيار رقم 15 على جميع منشآت القطاع العام التي لديها أدوات مالية، باستثناء المؤسسات العامة المطلوبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية. والغرض منه هو تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم معنى هذه المعاملات وتقييم المخاطر التي يتعرضون لها نتيجة لذلك.

- يستثنى من تطبيق المعيار المعاملات التي تخضع للمعايير التالية : 13/8/7/6.

- يعطي الكشف عن معلومات الأدوات المالية مؤشرات لجهات خارجية عن احتمال الخسارة أو الربح من خلال تحديد المخاطر التالية :

- مخاطر السوق
- مخاطر الائتمان
- مخاطر السيولة أو مخاطر التمويل
- مخاطر التدفق النقدي

- لا يتناول المعيار رقم 15 جميع جوانب الاعتراف بالأدوات المالية ، ولكنه يركز على تحديد التزامات الإفصاح الناتجة عن الاحتفاظ بها. واعتماد المعيار في هذا المجال يعني بالضرورة إجراء حوار مع السلطات التنظيمية لعمليات المهنة المصرفية والمالية بأكملها.

- قد يكون من المفيد تضمين في هذا المعيار جوانب محاسبة القروض، التي ستسجل من يوم لآخر في حسابات المحاسبة العامة للدولة من خلال العلاقة بين الخزينة والمؤسسات المقرضة.

المعيار رقم 16 : العقارات الاستثمارية

لقد تم اعتماد هذا المعيار من أجل ادراج مختلف عناصر الأصول التي كانت تقيد في دفاتر محاسبية ثانوية ضمن الشكل الجديد لموازنة الدولة من أجل اعطاء صورة واضحة وشاملة على ذمة الدولة ومركزها المالي.

- فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية، فإن المعيار رقم 16 له أوجه تشابه مع المعيار رقم 17 ، ولهذا لا يبدو من الضروري صياغة معيار محدد. من ناحية أخرى، و يوصى بتقييم العقارات الاستثمارية وفقاً لنفس المبادئ المتبعة في العقارات والآلات والمعدات الأخرى.

المعيار رقم 17 : الأصول الثابتة

- تسجل الاستخدامات المادية في أصول الدولة، إذا كانت الملكية لهذه الأخيرة وتنتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية وإذا كانت تكلفتها أو قيمتها الحقيقية يمكن تحديدها بدقة.

- تسجل المرافق العمومية (الطرق، الغاز، الكهرباء... الخ) كاستخدامات مادية ثابتة.

- لا تظهر الاستخدامات المادية الثابتة في الميزانية إذا تم التنازل عنها أو التخلي عن نشاطاتها.

- تكون الإيرادات والخسائر الناتجة عن التنازل عن الاستخدامات المادية الثابتة و واردات وتكاليف، وتظهر في جدول حسابات النتائج أو جدول الأداء المالي.

- يتم تحديد هذه التكاليف والنواتج من خلال الفرق بين سعر البيع والقيمة الصافية المحاسبية الظاهرة في الميزانية.

- يجب أن تحتوي القوائم المالية على المعلومات الضرورية لإظهار الطرق المحاسبية المستعملة في تقييم كل صنف من الاستخدامات. وهذا بالإضافة إلى كل الشروحات التي تعنى بترجمة التدفقات المادية (دخول وخروج)، وهذا ما نص عليه المعيار الدولي رقم 17 في المواد 89/88 المتعلقة بالإفصاح على البيانات المالية¹.

الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2021، ص 546-547

- قررت لجنة صياغة المعايير في الجزائر استبعاد بعض الأصول الثابتة من المراقبة بسبب:

- طبيعتها (ملكية مصنفة في التراث التاريخي والفني والأثري، ...إلخ)
- مبلغها كما هو منصوص عليه بالفعل في لوائح الدولة (العتبة المحددة حالياً بموجب المرسوم الصادر في 1 فبراير 1992 هي 500 دج)
- العمر القصير للأصل.

- تحديد معاملة محاسبة الاستحقاق لهذه المعاملات الأصول الثابتة بواسطة :

- تعريف الفئات الرأسمالية.
- التاريخ الذي سيتم تحديده لإدراج للأصول الرأسمالية في موازنة الدولة
- طريقة المحاسبة وتقييم الأصول الرأسمالية تشمل:
- تأجيل محاسبة الإهلاك (ما لم يكن من الممكن القيام بذلك على أساس إحصائي) وكذلك تحديد مخصصات الإهلاك .
- التخلي عن طريقة القيمة العادلة في التقييم.
- بالنسبة للجزائر، يمكن ان يكون تطبيق تدريجي للمعيار رقم 17 وفق المقترح التالي:

على المدى القصير:

- الانتهاء من إحصاء وتقييم الممتلكات والآلات والمعدات من خلال تحديد المواعيد النهائية حسب الفئات الرئيسية للأصول الرأسمالية.
- أن يكون هذا التقييم وفق التكلفة التاريخية ما لم يكن من الممكن معرفة هذه التكلفة في هذه الحالة، يجب الاحتفاظ بالقيمة الحالية.

في غضون 5 سنوات من بدء نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق:

- إدماج الأصول المحتفظ بها في الميزانية العمومية في تاريخ افتتاح الميزانية العمومية.
- تنفيذ الأساليب المستخدمة في المعايير الجزائرية في هذا الدمج، لأجل تقييم و تصنيف الأصول الملموسة في فئات واسعة.
- مراقبة تدفقات رأس المال الخارجة لهذه العمليات الجديدة (التصرف في الأصول الثابتة).

المعيار رقم 18 : معلومات القطاعات

- قبل الاعتماد الكلي لمعايير **IPSAS** يجب اتباع الآتي :

- تحديد القطاعات الخاصة بنشر المعلومات القطاعية.
- تحليل المنطق الواجب استخدامه لتحديد هذه القطاعات ، في معظم الحالات تتوافق الفئات الواسعة للأنشطة المحددة في وثائق الميزانية مع القطاعات.
- تحديد أساليب المحاسبة القطاعية وتوثيقها.
- تحديد النفقات والمنتجات والأصول والخصوم المتعلقة بقطاع ما.
- تحديد محيط كل قطاع بدقة، وجوانبه المتعلقة بنظام الإعلام الآلي والاقتصادي.
- تنظيم مركزية البيانات حسب القطاع وإنتاج البيانات المالية القطاعية.

- بعد تكييف معايير **IPSAS** يجب اتباع الآتي :

- يتم استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات التي تراقب القطاع تلقائيًا عن طريق استخراج البيانات لتوصيل المعلومات المالية القطاعية بشكل دوري.

المعيار رقم 19 : المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

- يوصى بتطبيق هذا المعيار بمجرد إدراج الأصول المادية ذات الإهلاك الكبير في الميزانية العمومية.

- محاسبة المؤونات تتم في أعمال نهاية السنة ويجب أن تستوفي الشروط الثلاثة التالية:

- احتمال وقوع المؤونة محققة وتقديرها بشكل موثوق.
- أن هذه المؤونة نشأت عن أحداث سابقة وليس أثناء معالجة أعمال نهاية السنة.
- شريطة أن هذه المؤونة تنطوي على تدفق مالي محتمل من كمية الموارد التي يمكن تحديدها بشكل صحيح.

- هذا المعيار سيوفر إطارا مرجعيا لجميع الأحكام التي يمكن الوفاء بها. ويُقترح الإبقاء على ترتيبات محاسبية أبسط بعد تقسيم عبء إعادة التقييم بين عنصرين، بل عن طريق تكريس عملية إعادة التقييم بأكملها في الحساب المخصص للتوفير فقط.

- يجب على الدولة أن تصف بدقة في بياناتها المالية حالة التزاماتها، و العناصر الأساسية لضمان صدق الحسابات و وضع الأحكام وإصدار المعلومات عن الالتزامات المحتملة.

- من المشكوك فيه ان يكون هذا المعيار مناسباً للمنشآت العامة التي لا تعمل في بيئة رأس مال كثيفة ولا تستمد مواردها من بيع المنتجات , بحيث يناسب هذا النوع من المعاملات في مؤسسات القطاع الخاص.

- إذا تعذر تقييم الأحكام المتعلقة بالمخصصات أو عجز المدينين عن الوفاء بدينهم في حالة الضمانات المقدمة من طرف الدولة تقييماً موثقاً به، فإن الالتزامات ذات الصلة ستكون التزامات محتملة يتعين ذكرها في المرافق.

المعيار رقم 23 : الإيراد من المعاملات غير التبادلية

- يطبق هذا المعيار على العمليات السيادية للدولة المحصلة من الغير و لا تحصل مباشرة، وليس هناك في المقابل مورد ذو قيمة مساوية. وتمثل فيما يلي:

- إيرادات جبائية متعلقة بضرائب الدولة او الرسوم المشابهة.
- الغرامات او العقوبات الأخرى الصادرة عن الدولة.

- أن هذا المعيار لا يطبق على الإيرادات الأخرى للدولة، أي الإيرادات التي لا تتعلق سواء بالعمليات التي لها مقابل مباشر بقيمة مساوية .

- يندرج هذا المعيار في اطار الهدف الشامل والمتمثل في الانتقال الى محاسبة الذمة، حيث يسمح هذا المعيار بتكريس مبدأ الحقوق المثبتة لا سيما في شقه المتعلق بالإيرادات حيث يسمح بتسجيل كل الديون المستحقة للدولة في مجال تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها. ويطبق وفق مرحلتين :

قبل التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة يتم اتباع الآتي:

- تتم إدارة المساعدات الدولية مباشرة من قبل الدولة ، وتعهد جزئياً إلى مشغل لديه شخصية قانونية منفصلة , يجب على الدولة في هذه الحالة أن تفرض على هذا المشغل تطبيق مبادئ المحاسبة المحددة في المعيار رقم 23 وإلزامها بإصدار البيانات المالية التي سيتم دمجها مع الحسابات الرئيسية للدولة.
- في الفترة الانتقالية ، يوصى بأن تدرج ، في نهاية السنة ، في التقارير ، المستحقات المتعلقة بالمنتجات الضريبية على أساس البيانات المحاسبية المقدمة من المحاسبين وتطوير التقنية المحاسبية التي من شأنها للانتقال تدريجياً من هذا التقرير في نهاية العام إلى محاسبة على الموقع لتحمل المسؤولية.
- يمكن تسجيل عناصر الحقوق المعترف بها المتصلة بالمساعدات الدولية على أساس المعلومات المحاسبية المتاحة على مستوى الخدمات الإدارية لهذه المعاملات.

بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة:

- يجب تحديد الجدول الزمني للتنفيذ وفقاً لآفاق التطوير لتطبيق مراقبة استرجاع الضرائب الذي يحتوي على جميع العناصر اللازمة لتسجيل إيرادات الضرائب.

التسجيل المحاسبي للإيرادات السيادية :

- تسجيل الإيرادات تطبيقياً في محاسبة الدورة تترجم بإقصاء المجموعة 9 والإدخال المباشر للعمليات في حسابات الإيرادات والنفقات . كما تسمح أيضاً بربط الإيرادات والنفقات لهذه الدورة. وتتم عملية التسجيل على مرحلتين:

المرحلة 1: معاينة الحدث المنشأ للإيراد

- يتم تسجيل القيد بمجرد حدوث الحدث المنشأ عن طريق الحسابين ح 7 وح 4
- مثال :قامت الدولة بتقدير إيراداتها المتعلقة بالضرائب بقيمة 10.000.000 دج.

ح/4 حقوق :

مدین	دائن
------	------

10.000.000	
------------	--

ح/7 إيرادات

دائن	مدين
	10.000.000

المرحلة 2 : تسوية الحقوق بدفعها في حساب المتاحات

عند التحصيل الفعلي للإيراد يتم تسجيل القيد التالي: (نفس المثال)

ح/4 حقوق :

دائن	مدين
	10.000.000

ح/5 متاحات :

دائن	مدين
10.000.000	

المعيار رقم 24 : عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

- المعيار رقم 24 يكمل مبدأ شفافية حسابات الدولة حيث يجمع في نفس الوثيقة:

- القوائم المالية المقدمة حسب قواعد المحاسبة العامة وتطبيقاً لأحكام المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي IPSAS.

• تقرير تنفيذ الميزانية، يحسب حسب قواعد المحاسبة الخاصة بوصف العمليات المالية .

• شرح الفروق المسجلة بين نتائج المحاسبين لما تكون الأسس المتخذة مختلفة.

- نشر تقرير أداء الميزانية

- يجب تحديد النموذج الذي ستعرض به نتائج تنفيذ الميزانية في البيانات المالية (يوصى بتقديمها في مرفق الحسابات المالية)

- التوفيق بين المحاسبة العامة ومحاسبة الموازنة من خلال تفسير الانحرافات.

- يمكن أن يُقصد بالمعيار الجزائري تحديد الأهداف المراد تحقيقها خلال الفترة الانتقالية فيما يتعلق بالالتزام بالتوفيق بين النتائج.

- قبل تنفيذ المعيار ينبغي نشر تقرير عن أداء الميزانية.

تضيف الدولة في الملاحق التوضيحات الضرورية من أجل فهم الفروقات بين النتيجة المالية ونتيجة العام المسجلة في القوائم المالية المذكورة

والجدول الزمني لتنفيذ المعيار 24 يتم وفق الشروط التالية:

قبل التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة يتم اتباع الآتي:

- يتم اتباع الأساس النقدي في الاعتراف ، وتقدم الدولة في المرفق التفسيرات اللازمة لفهم التناقضات بين نتيجة الميزانية ونتائج السنة المسجلة في الحسابات المالية المذكورة.

بعد التنفيذ الكامل للحقوق المثبتة:

يتم إدراج البيانات المالية وفق أساس الاستحقاق، وتحديد الآتي:

• المنشأة المعدة للتقرير

• الأساس المحاسبي

• الفترة المحاسبية

الخلاصة :

من خلال مختلف المعطيات القانونية والمحاسبية التي تتوفر عليها النظام المحاسبي الحالي في الجزائر، ارتأت وزارة المالية تبني جملة من المعايير الدولية التي تتماشى مع الاهداف المسطرة لمشروع الاصلاح المحاسبي الجديد والتي تتمحور أساسا حول تبني محاسبة الذمة.

حيث صدر في هذا الاطار القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 نوفمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية الذي يدخل حيز التنفيذ في جانفي 2023 , حيث يعتبر هذا القانون بمثابة دستور مالية الدولة واطار مرجعي لتسيير مالية الدولة , ويبرمج عملية اصلاح الموازناقي والمحاسبي من خلال احداث تحولات عميقة في عمليات تسيير المال العام والانتقال من ثقافة التسيير القائمة على الوسائل والإجراءات الى ثقافة قائمة على النتائج مبدأ تعدد سنوية الميزانية باعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي وميزانية الأداء التي تنطوي على اصلاح مرجعية المحاسبة العمومية التي تخضع لقانون 90-21 المؤرخ في أغسطس 1990 المعدل والمتمم.

ان اختيار هذه المعايير يعد فقط الخطوة الأولى في مجال تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي، ليتم بعدها التمهيد لتبني جملة من المعايير الأخرى التي تتولى انتقاءها لجنة من الخبراء التي سيتم تنصيبها من أجل وضع مرجع المعايير المحاسبية « Référentiel des normes comptables » وعليه سيتم تكييف هذه المعايير بصفة تدريجية بما يتوافق مع أهداف الاصلاح المحاسبي الذي سيتم التطرق اليه بالتفصيل والتحليل في المحور الموالي.

فالمعايير المتبناة حاليا هي معايير جزائرية مستمدة من المعايير الدولية الأصلية إلا أنها ما زالت مشاريع قيد الدراسة ,وحسب السيدة آمال حاج جاب الله (إطار سامي بوزارة المالية، الجزائر) أنه لحد الساعة لم تفصح وزارة المالية عن أي وثيقة بالتفاصيل حول دراسة هذه المعايير وطريقة تكييفها مع واقع المحاسبة العمومية في الجزائرية، ومازالت مجرد لقاءات عمل في شكل مسودات.

الخاتمة

تتم المحاسبة العمومية بإدارة العمومية للدولة و تعتبر حجر الأساس للعمليات المالية الحكومية، فهي نظام المعلومات التي يتولى متابعة نشاط جميع مؤسسات القطاع العام والتي بدورها تكون في خدمة الصالح العام.

إن موضوع تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يحظى بالاهتمام من قبل جميع الدول، وهو ما دعا إلى حتمية تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر حيث شهد مجال المحاسبة العمومية عدة تغييرات أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية القديمة التي لوحظ عليها تقصير في مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم.

و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر له دور في تعزيز تطور المساءلة العامة والشفافية المالية ومحاربة الفساد للمنشآت الحكومية، وأن التنفيذ السليم لهاته المعايير سيسهل الرقابة الداخلية الفعالة، ك الإدارة المالية القائمة على النتائج في القطاع العام للجزائر، ومنه تقديم خدمات عمومية بشكل فعال.

وهذا ما أدى بالدولة الجزائرية إلى تبني هذه المعايير وادخال إصلاحات على نظامها المحاسبي للتكيف معها .

النتائج :

- ان تبني معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف يدعم الإطار النظري لمحاسبة القطاع العام ويساهم في زيادة التوافق وخلق لغة مشتركة بين دول العالم و الاستجابة لهته لمعايير لم تعد خيارا أمام الدول بل اصبح أمرا ضروريا وحتميا لغرض الإصلاح والتطوير للنظام المحاسبي العمومي.

- المعايير الجزائرية مستوحاة من المعايير الدولية وما يؤكد ذلك أن هناك تطابق بين بعض المعايير الذي تطرقنا لهم مع اختلاف في بعض المصطلحات والصياغة فقط. والمعايير الدولية هي أكثر تفصيلا من المعايير الجزائرية. وهذا ما يتوافق بشكل نسبي مع الفرضية الأولى.

- يعاني نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر من عدة نقائص، وهذا جعل عملية إصلاحه للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضرورة حتمية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

- في إطار العمل على عصرنه النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى والمعايير المحاسبية وذلك في إطار ما يعرف بتكليف المعايير تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية الدولية IPSAS للقطاع العام التي تتوافق والواقع الجزائري , حيث قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم اعتماد 17 معيارا حسب الوضع في الجزائر، لكن لا تزال هذه المعايير لم تعتمد بعد بصفة رسمية لكونها في مرحلة الدراسة، حيث وزعت على مختلف المصالح والمديريات عبر مختلف الوزارات لإبداء الرأي والملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها المقرر الإفصاح عنها في 2023 , وهذا ما يتوافق مع الفرضية الثالثة.

التوصيات :

بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة جاءت التوصيات على النحو التالي:

- الانفتاح على العالم والاستفادة من الدروس و التجارب السابقة للدول والمنظمات في مجال الإصلاح المحاسبي العمومي، والتي نجحت في عملية إصلاح وعصرنة أنظمتها المالية العمومية وأصبحت رائدة في ذلك والممارسات الجيدة للدول الأخرى، ولاسيما تلك التي تشابه بيئتها بيئة الدولة الجزائرية.

- الإرادة والجدية في رغبة التغيير الفعلي والجدري للواقع المحاسبي العمومي الحالي الذي يطبق أسلوب الأساس النقدي والمتميز بعدم تماشيه مع المتطلبات الراهنة للإصلاح المحاسبي العمومي والعمل على الانتقال السلس في اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي الذي سيكون بمثابة الخطوة الرئيسية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإزالة العراقيل والمعوقات التي تحول دون عملية الإصلاح المحاسبي المالي العمومي.

- الانتقاء السليم للأعوان المكلفين بمسك عمليات المحاسبة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة والسهر على تكوينهم واكتسابهم الكفاءة العالية في فهم وشرح التشريعات والقوانين وذلك بتأطير لجنة متخصصة من الأساتذة والخبراء في مجال المحاسبة العمومية والخبراء المحاسبين في القطاع الخاص بحكم تجربتهم مع النظام المحاسبي المالي، لتولي مهام تدريب الموظفين الجدد على آليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

- تنظيم الدورات والملتقيات الوطنية والدولية والأيام التكوينية والدراسية في مجال التطور الذي تشهده المحاسبة العمومية للمساعدة في إخراج إطارات مؤهلة علميا تجيد التعامل مع التقنيات الجديدة ومتطلبات هذه المعايير.

- تحديث التشريعات والقوانين بما يتلاءم مع طبيعة التحديثات المقترحة في مشروع إصلاح محاسبة الدولة ويجب أن تمتاز بالوضوح، والمرونة، وخالية من الغموض والشغرات، ومواكبة للتطورات الاقتصادية الراهنة، ومتوافقة مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS مع مراعاة الظروف الخاصة بالبيئة الجزائرية بما ينسجم معها من معايير محاسبية.

أفاق الدراسة :

إن موضوع عصنة المحاسبة العمومية وتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يعد من المواضيع الجديدة على الساحة العلمية والتي ينبغي الاهتمام بها وأهم الموضوعات التي لا زالت تحتاج إلى دراسة ما يلي :

- مدى تطبيق مشروع الاصلاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية العمومية في المؤسسات العمومية.
- تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.
- استجابة الأعوان المكلفين بتنفيذ المحاسبة العمومية لمتطلبات مشروع الاصلاح المحاسبي العمومي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

قائمة المراجع

الكتب :

- 1- سعد بن محمد الهومل, المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية , مركز البحوث والدراسات السعودية, 2019 .
- 2- سعود جايد مشكور , قاسم محمد عبد الله البعاج , نجم عبد عليوي الكرعاعي , معبن كاظم عبد الله حسين , المحاسبة الحكومية (تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق) , دار نيبور , العراق , 2018, .
- 3- سعيد يحيى الضو .أمال محمد كمال .سعيد علي سليمان .عبد الله عبد السلام .سيد أحمد عبد العاطي .محمود علي غربية, المحاسبة الحكومية النظرية والتطبيق, جامعة القاهرة كلية التجارة, 4- منصورى الزين , محاسبة عمومية, الجزائر , 2015 .

المذكرات والأطروحات :

- 1- بازينى رشيد, ازمو رشيد, المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية , مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة عبد الحميد بن باديس " مستغانم", 2018.
- 2- بن شنديخ بلال , واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS**, مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي , جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم, 2018 .
- 3- بوخالفى مسعود , متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS** , أطروحة دكتوراه , قسم علوم التسيير, جامعة غرداية 2020,

- 4- جابي أمينة هناء، "أثر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 2018/2019 .
- 5- حمادي كريمة - بوقراب غالية، دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد الإيرادات والنفقات، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج- البويرة، 2019 .
- 6- سامية قريش، متطلبات وآفاق عصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن المهيدي، أم البواقي، 2021 .
- 7- سويسي الخنساء - جهرة خديجة، دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور - الجلفة، 2018 .
- 8- شلال زهير، "آفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه، بومرداس، 2014 .
- 9- عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أدرار، 2020 .
- 10- محمد محمود حسين لاني، معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة عمان العربية، 2013 .
- 11- مسدد محمد، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2014 .

12- نعيجة فهميم , نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية , مذكرة ماجيستر , جامعة سعد دحلب كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , البليدة , 2011.

القوانين والمراسيم

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, قانون 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15/8/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية, المادة 2, العدد 1990.
- 2- المادة 4 من المرسوم التنفيذي 92-414 , المؤرخ في 14 نوفمبر المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم 1992 المعدل والمتمم الجريد 82 لسنة 1992.
- 3- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92/414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- 4- المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية , 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في /8/1990 21, الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد35
- 5- المادة 8 من المرسوم التنفيذي, رقم 91/313, المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميين و كفيياتها و محتواها.
- 6- المرسوم التنفيذي رقم 11/381 المؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011, يتعلق بمصالح المراقبة المالية.

المجلات والمقالات

- 1- أحمد يوسف السعيدي, أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية **IPSAS** في الافصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية , مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية, جامعة المدية , 2017
- 2- امال حاج جاب الله , واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأليات التطوير : دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الاصلاح المحاسبي , مداخلة ضمن الملتقي الدولي بورقلة حول دور المعايير المحاسبية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات , المنعقد في 24-25 نوفمبر 2014 .

- 3- حسياني عبد الحميد ، بوعبانه فتيحة ، عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) , مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية , المجلد / 14 العدد 01, 2021 ,
- 4- خالد الجعارات، " دور معايير المحاسبة الدولية (ipsas -ifras-Isa) -في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات" ، مداخلة ضمن ملتقى الدولي ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014
- 5- خضير خبطي ويونس مونه، " نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" ،مداخلة- ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 25 - 24 نوفمبر 2014.
- 6- خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المركز الجامعي بافلو، جامعة الجلفة، الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 3.
- 7- السعيدي، أحمد يوسف , ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 05 ، العدد 02 , 2014 .
- 8- ضريفي، نوال وضريفي، الصادق، (2018)، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 01 ، العدد 10.
- 9- عادل نقموش، مداخلة بعنوان، إستراتيجية عصرنه الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، الملتقى الدولي حول دور معايير في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي)على ضوء المحاسبة الدولية (IPSAS- IFRS- IAS) ,جامعة ورقلة، 25 نوفمبر 2014.
- 10-عبد السميع رويينة , واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008 مداخلة في المحور الوطني : واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

11- عبدوس إيمان، اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد 3، المجلد الخامس، الأردن، ديسمبر 2018 .

12- عبود ميلود، د. تيقاوي العربي، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) ، التكامل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 2017.03

13- عبد السميع روبينة ، " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر " 2008 - 2003 - ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يوم 29 نوفمبر 2011

14- عفاف لومايزية ، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر ، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس ،مجلة إضافات اقتصادية ، المجلد / 04 العدد 02، 2020،

15- فايزة حيرش، محمد طرشي ، الرقابة عمى أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية العدد 20، جوان 2018 .

16- فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، ، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم، مجلد 23 ، العدد 1، 2020.

17- لعلايية مالك، زرقين عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام IPSAS مجلة العلوم ،الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، العدد 15 ، 2016.

18- مزياي، نور الدين أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية ، مجلد 2، عدد 1، 2019،

19- نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي لدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07 ، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018

المطبوعات الجامعية والمهنية

- 1- خالد موسى مبارك , دروس في مقياس المحاسبة العمومية , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المحاسبية والمالية جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي.
- 2- لوني نصيرة, محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية, كلية الحقوق و العموم السياسية جامعة آكلي محند أولحاج البويرة, 2014

الملفات الإلكترونية

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين :إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008.
<http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Full%20IPSAS%202008%20Book.pdf>
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين :إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2018
- 3- الاتحاد الدولي للمحاسبين :إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2021 .
- 4- الاتحاد الدولي للمحاسبين :إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان،
<http://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/FullBook/IPSAS%202014/Part%20I.pdf>

5- ديلويت الشرق الأوسط , كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام, 2014

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/
public sector/
dme_audit_international-ps-accounting-standards-IPSAS-
Arabic-handbook.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/public sector/dme_audit_international-ps-accounting-standards-IPSAS-Arabic-handbook.pdf)