



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة عباس لغرور - خنشلة -



Abbas Laghrou University Khenchela  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences  
قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير

## المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وواقع تطبيقها في الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذة  
د. سهام زرقان

إعداد الطالب  
جمال عيفة

### أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذ محاضر - ب -	سميرة دواق
مشرفا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذ محاضر - ب -	سهام زرقان
مناقشا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذ مساعد - ب -	فرح بن سالم

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وتقدير

الشكر لله أولاً وأخيراً.

الشكر للأستاذة الفاضلة الدكتورة سهام زرقان التي منحتني شرف التأطير، والتي قدمت لي كل أشكال المساعدة ولم تبخل عليّ بتوجيهاتها السديدة ونصائحها القيمة في إنجاز هذا البحث. الشكر موصول أيضاً للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على الوقت الثمين والجهد المبذول في تقييم وإثراء هذا العمل.

## إهداء

إلى والديّ الكريمين حفظهما الله ورحاهما

إلى زوجتي العزيزة

إلى ابنتي وابني

إلى أخواتي ولخوتي

إلى كل من حفزني على العودة للدراسة بعد انقطاع دام ربع قرن

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة عملي هذا.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	بسملة
	شكر وتقدير
	إهداء
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
III	قائمة الملاحق
IV	قائمة الإختصارات
أ - و	مقدمة
29 - 1	<b>الفصل الأول: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام</b>
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
3	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
7	المطلب الثاني: نطاق إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها
8	المطلب الثالث: تحديات ومتطلبات وآليات التحول لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
12	المطلب الرابع: مزايا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والانتقادات الموجهة لها
14	<b>المبحث الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام</b>
14	المطلب الأول: نبذة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
17	المطلب الثاني: عرض ومحتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
26	المطلب الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
27	المطلب الرابع: عرض بعض التجارب الدولية المتبنية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
29	خلاصة الفصل
59 - 30	<b>الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية بالجزائر</b>
31	تمهيد
32	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية
32	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية
35	المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها
37	المطلب الثالث: أسس القياس في المحاسبة العمومية

41	المطلب الرابع: المقارنة بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية
44	المبحث الثاني: تنظيم المحاسبة العمومية في الجزائر
44	المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر
47	المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر
52	المطلب الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية
55	المطلب الرابع: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ودوافع إصلاحه
59	خلاصة الفصل
91 - 60	الفصل الثالث: التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - دراسة حالة الجزائر -
61	تمهيد
62	المبحث الأول: مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
62	المطلب الأول: مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE (إصلاح 1995)
66	المطلب الثاني: مشروع عصرنة النظام الميزانياتي للدولة MSB (إصلاح 2006)
68	المطلب الثالث: الإطار العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة
74	المطلب الرابع: مشروع معايير المحاسبة للدولة NCE لسنة 2014
78	المبحث الثاني: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر
79	المطلب الأول: متطلبات وآليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر
80	المطلب الثاني: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر
85	المطلب الثالث: حسابات الدولة والقوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
88	المطلب الرابع: آلية إنتقال الحسابات في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
91	خلاصة الفصل
92	خاتمة
96	قائمة المراجع
102	الملاحق
119	ملخص

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
17	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	01
26	قائمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المستبدلة	02
27	تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	03
72	تحديد الجوانب النهائية لمشروع العصرية في الجزائر	04
81	مرجعية المعايير الجزائرية لمحاسبة الدولة	05
85	المعايير المحتمل تطبيقها والمعايير الممكن الإستغناء عنها	06
88	مقابلة حساب من المدونة لحساب واحد من المخطط المحاسبي للدولة	07
89	مقابلة حساب من المدونة لمجموعة حسابات من المخطط المحاسبي للدولة	08
89	مقابلة مجموعة حسابات من المدونة لحساب واحد من المخطط المحاسبي	09
90	انتقال الحسابات وعرضها في جدول التدفقات النقدية	10

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
103	وضعيات تطبيق بعض دول العالم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	01
105	اعتماد المنظمات الدولية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	02
106	المخطط المحاسبي الجديد للدولة	03
113	مدونة حسابات الخزينة NCT	04
115	قائمة معايير محاسبة الدولة لسنة 2014	05
115	القوائم المالية حسب مشروع معايير المحاسبة للدولة	06

قائمة الإختصارات

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards	المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
PSC	Public Sector Committee	لجنة القطاع العام
PCE	Plan Comptable de L' Etat	المخطط المحاسبي للدولة
NCT	Nomenclature des Comptes de Trésor	مدونة حسابات الخزينة
NCE	Normes Comptable de l'Etat	المعايير المحاسبية للدولة
MSB	Modernisation des Systèmes Budgétaires	عصرنة نظام الميزانية
SIGB	Système Intégré de Gestion Budgétaire	نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي

مقدمة

يعد القطاع العام جزءاً أساسياً ومهماً في أي إقتصاد نظراً لحجم رؤوس الأموال الضخمة التي يسيطر عليها، فيما تنفق الحكومات مبالغ طائلة من المال العام بشكل مستمر ومنتزاد لدعم النظم الاجتماعية والصحية والتعليمية ونظم البنية التحتية وتقديم الدعم المالي المباشر للمواطنين والشركات، وتواجه هذه الحكومات العديد من التحديات يمكن أن تتمثل في زيادة الطلب على الخدمات عالية الجودة وقدم البنى التحتية وتأثير التغيرات الديموغرافية على تمويل المنح التقاعدية والإعانات الاجتماعية خاصة في أوقات الأزمات، مما يستدعي اتخاذ قرارات وتدابير مناسبة في أقصر وقت من خلال الاعتماد على آليات حديثة لإدارة المال العام بشكل يضمن تحقيق الشفافية والحماية لأموال الدولة ومن بين هذه الآليات اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ وهي المعايير التي بدأ إصدارها في نهاية القرن الماضي من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين والتي تعنى بوضع قواعد وأسس محاسبية موحدة تحكم الممارسات المحاسبية للوحدات غير الهادفة للربح بغية رفع جودة التقارير والقوائم المالية الحكومية المفصح عنها بالموازاة مع إصلاح أنظمتها الموازانية والمحاسبية.

وفي الجزائر يشهد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في السنوات الأخيرة ورشة عمل مفتوحة، ونظراً لاختلاف البيئة الاقتصادية والتشريعات المحلية فقد شملت مشاريع الإصلاح المحاسبي مجموعة من الإجراءات والتدابير التي تسعى إلى تحسين وتطوير الجانب الموازاني والمحاسبي والرقابي ومواكبة التطورات الدولية في هذا المجال حسب ما أوصت به المنظمات المالية والمحاسبية الدولية من أجل إرساء مبادئ الشفافية والمساءلة وجعل الجهاز الرقابي أكثر فعالية.

### 1. إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق ذكره فقد عرفت الجزائر في الفترة الأخيرة كغيرها من الدول عدة مشاريع لإصلاح وتطوير نظاميها الموازاني والمحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق كان أولها مشروع إصلاح المخطط المحاسبي سنة 1995 والذي تم التخلي عنه في 2003، ليتم إطلاق مشروع عصرنه نظام الموازنة العامة سنة 2006 هدفه صياغة ووضع معايير تتناسب مع البيئة الجزائرية.

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كالتالي:

ما هي إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر؟  
ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما هي دواعي وضع معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام؟
- ✓ ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ✓ ما مدى استجابة مشاريع الإصلاح الموازناتي والمحاسبي في الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

## 2. فرضيات الدراسة:

- للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:
- ✓ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام جاءت من أجل توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي؛
- ✓ نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر غير مناسب لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- ✓ تمثل مشاريع الإصلاح خطوة كبيرة ومهمة نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## 3. أهمية الدراسة:

- يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة تتمثل في ضرورة إخضاع المحاسبة العمومية في الجزائر لإصلاحات جذرية قصد توفير مناخ مناسب لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من أجل إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة بما يضمن الاستغلال الأمثل لمواردها ونفقاتها، وتحقيق الرقابة الفعالة على وحدات القطاع العام.

## 4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى :

- ✓ التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- ✓ عرض واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر ومدى تقدم مشاريع إصلاحه؛
- ✓ التعرف على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي سيتم تطبيقها في الجزائر.

## 5. أسباب إختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع نظرا للأسباب التالية :

✓ الرغبة الشخصية في دراسة موضوع البحث؛

✓ حداثة الموضوع وازدياد الاهتمام به في الآونة الأخيرة وطنيا ودوليا؛

✓ ندرة الدراسات المتعلقة بالموضوع على مستوى جامعة خنشلة.

## 6. حدود الدراسة:

تضمنت هذه الدراسة عرض نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وإبراز الإجراءات والجهود المبذولة للقيام بعمليات الإصلاح والعصرنة لتواكب متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذا خلال الفترة من 1995 إلى 2023.

## 7. منهج الدراسة:

فيما يخص منهج الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الملائم لطبيعة الموضوع حيث يسمح بوصف واقع حال كل من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمحاسبة العمومية، إضافة إلى المنهج التاريخي عند التطرق إلى النشأة والتطور الخاص بهما، كما تم استعمال المنهج الاستنباطي لدراسة مدى توافق مشاريع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## 8. الدراسات السابقة:

✓ دراسة فاطمة الزهراء قاضي (2020): وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من جامعة الجزائر3 بعنوان "رهانات تطبيق معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر"، هدفت إلى عرض واقع نظام المحاسبة العمومية

في الجزائر والمبادئ التي يقوم عليها، ومحاولة تقييمه واستخراج إيجابياته ومواطن القصور

فيه، وتحديد أهمية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما ينطوي عن ذلك

من منافع وتحديات، ودراسة مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وقد تم

التوصل إلى أن نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر يعاني من عدة نقائص، كما لا

يهدف إلى تقديم قوائم مالية مبنية على أساس النتائج ولا يقدم عرض لمجمل الأصول

والخصوم، وهذا ما جعل عملية إصلاحه ضرورة حتمية؛

✓ دراسة فطيمة عشة (2022): وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير من جامعة الجزائر3 بعنوان "محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية

في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة"، هدفت إلى تقييم واقع نظام المحاسبة

العمومية في الجزائر وذلك بغية تشخيص مواطن القوة ومكامن القصور التي يعاني منها، وإبراز أهمية تبني الممارسات الدولية السليمة في تحقيق الشفافية، المساءلة والرشادة في استعمال الأموال العمومية، وكذلك دراسة مدى توافق مشاريع إصلاحه مع هذه الممارسات. وقد أظهرت نتائج تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر اعتماده على أسس تقليدية تتمثل في موازنة البنود واستعمال الأساس النقدي في التسجيلات المحاسبية، بالإضافة إلى الاعتماد على الرقابة القانونية، مما جعلت منه نظام تقليدي لا يتوافق مع الممارسات الدولية السليمة؛

✓ دراسة عبد القادر روتال (2024): عبارة عن مقال بعنوان "المعايير الدولية للقطاع العام كآلية لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر"، هدفت إلى إبراز المتطلبات الضرورية لعملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظرا لأوجه القصور الموجودة به، وهذا بغية تقريبه من الممارسات المحاسبية الدولية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه يجب أن يتجه إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى المرجعية الدولية التي تعتمد على المعايير الدولية للقطاع العام لما تتمتع به من مزايا تعود بالنفع على الاقتصاد الجزائري، إلا أنه ورغم جهود الجزائر المبذولة في عملية إصلاح المحاسبة العمومية إلا أن البيئة الجزائرية لا تسمح بتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام.

## 9. مميزات الدراسة:

ما يلاحظ على الدراسات السابقة التي تم ذكرها والتي لم يتم ذكرها أنها ركزت على موضوع قصور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضرورة إصلاحه ليكون متوافقا مع متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وخاصة الانتقال إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق، وكإضافة للنتائج المتحصل عليها من هذه الدراسات جاءت هذه الدراسة على إثر دخول الإصلاح الموازنتي حيز التنفيذ بداية من جانفي 2023 بناءً على القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية، كما تم تسليط الضوء على أهم ما حملته القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي خاصة المهام الجديدة للأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية، أما على المستوى الدولي فقد تم الكشف عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المستحدثة خلال الأشهر الأخيرة وهي سبعة معايير.

**10. صعوبات الدراسة:**

كون الموضوع معاصر فقد صادفت هذه الدراسة عدة صعوبات تمثلت أساسا في عدم توفر مراجع (كتب) حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكذلك نفس الأمر بالنسبة للمحاسبة العمومية في الجزائر، وهو ما دعا للاعتماد بنسبة كبيرة على المقالات وأطروحات الدكتوراه.

**11. تقسيم الدراسة:**

بهدف الإحاطة بجميع جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، كل فصل بمبحثين وكل مبحث بأربعة مطالب معتمدين في ذلك على تدرج مترابط ومتوازن في طرح الأفكار قدر الإمكان، حيث تم تخصيص الفصل الأول لدراسة الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال التطرق إلى ماهيتها ثم إلى المجلس المسؤول عن إصدارها، فيما تم التطرق في الفصل الثاني إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية بالجزائر حيث تم عرض عموميات حول المحاسبة العمومية وتنظيمها في الجزائر، بينما شمل الفصل الثالث مشاريع الإصلاح في الجزائر والبدء في تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الفصل الأول:

الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام

**تمهيد:**

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إطاراً مهماً لتحسين جودة التقارير المالية وتحقيق التوحيد في التقارير المحاسبية على مستوى العالم، وتتضمن هذه المعايير مبادئ وإرشادات توجيهية تسهم في تحسين الشفافية والمصداقية في تقديم المعلومات المالية الخاصة بالقطاع العام للجمهور والمستثمرين، حيث تمكن هذه المعايير أيضاً الحكومات والهيئات العامة من تحسين إدارة الموارد المالية واتخاذ قرارات أكثر فاعلية، مما يسهم في تحقيق التنمية المستدامة وتعزيز الثقة في أداء القطاع العام على الصعيدين الوطني والدولي.

وعلى هذا الأساس، سوف يتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك من خلال المبحثين التاليين:

- ✓ المبحث الأول: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ✓ المبحث الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

**المبحث الأول: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

مست العولمة أغلب العلوم بما فيها المحاسبة بمعظم فروعها وكان من أهم إفرازاتها ظهور ما يسمى بالمعايير الدولية، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك بعرض ماهيتها ثم نطاق إصدارها ومجال تطبيقها بالإضافة إلى محددات ومتطلبات تبنيها وفي الأخير إبراز مزاياها والانتقادات الموجهة لها.

**المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

يتناول هذا المطلب تعريف ونشأة وخصائص وأهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

**الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

يمكن تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على النحو التالي:

1. **المعيار المحاسبي:** ويعرف على أنه "بيان كتابي تصدره هيئة رسمية محاسبية، يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية للمؤسسة"<sup>1</sup>.

كما عرف على أنه "وثيقة تم إعدادها بالإجماع ومصدقة، والتي تحدد القواعد أو الخطوط العريضة لاستعمالات مشتركة ومتكررة، لضمان المستوى الأمثل للتنظيم المحاسبي وفق سياق معين"<sup>2</sup>.

**2. المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:**

✓ **القطاع العام:** هو الحكومات الوطنية (السلطة التنفيذية) والحكومات الإقليمية مثل (الولاية) والحكومات المحلية مثل (البلدية) والمؤسسات الحكومية ذات العلاقة، باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية لأنها تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية<sup>3</sup>.

✓ **المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:** وتعني القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه

<sup>1</sup> معتصم دحو، محاضرات في مقياس عصرنه الميزانية في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة معسكر، 2022/2021، ص 54.

<sup>2</sup> عبد القادر روتال، المعايير الدولية للقطاع العام كآلية لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، المجلد 09، العدد 02، جامعة الجلفة، 2024، ص 141.

<sup>3</sup> مسعود بوخافي، متطلبات تطبيق أساس الإستهقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019، ص 73.

ممارساتها، وتوحيد معالجاتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام<sup>1</sup>. كما تم تعريفها على أنها عبارة عن "معايير محاسبية ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية"<sup>2</sup>. مما سبق يمكن استنتاج تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية والمحاسبية، مكيفة ومنقحة من حين إلى آخر لتكون مناسبة التطبيق في مؤسسات القطاع العام ماعدا التجارية منها.

### الفرع الثاني: نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تعود الخطوة الأولى لنشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بتاريخ 07 أكتوبر 1977 والواقع مقره بنيويورك، والهادف إلى خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم والمساهمة في تنمية الإقتصادات العالمية من خلال إنشاء وتشجيع الالتزام بالمعايير العالمية عالية الجودة، ولأجل تحقيق هذه الأهداف تم إنشاء أربع لجان من أجل وضع معايير دولية وأدلة إرشادية.

وفي جوان 1986 قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء لجنة أخرى (خامسة) مخصصة للقضايا المحاسبية في القطاع العام أطلق عليها اسم لجنة القطاع العام PSC وبذلك أصبح أول لجنة توكل لها مهمة وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بالإضافة إلى صلاحيات واسعة لتطوير البرامج الخاصة بتحسين الإدارة المالية للقطاع العام والمساءلة، حيث نشرت خلال الفترة ما بين 1989 و 1996 سلسلة من الدراسات تغطي عدة مواضيع مثل أهداف التقارير المالية والتعريف والإعتراف بالموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات، إضافة إلى نشر وعرض تقارير ودراسات بحثية حول الممارسات المحاسبية الحكومية لبعض البلدان، كنيوزيلندا

<sup>1</sup> خضير خبيطي و يونس مونة، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 2016/02، ص 99.

<sup>2</sup> مالك لعلايبي وعبود زرقين، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2016/15، ص 283.

التي تعد أولى التجارب التي تبنت أساس الإستحقاق الكامل في المحاسبة والإبلاغ المالي وذلك قبل ظهور هذه المعايير بعشر سنوات تقريباً<sup>1</sup>.

وتعتبر سنة 1997 الإنطلاقة الفعلية في إصدار و تطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بناء على المعايير المحاسبية الدولية IAS، حيث تم إصدار 20 معيار محاسبي دولي إلى غاية سنة 2002 كمرحلة أولى، لتبدأ مع هذا التاريخ المرحلة الثانية تمثلت في صياغة معايير أكثر تحديد للقطاع العام، حيث أن بعض المعايير ليس لها ما يقابلها في المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، وفي سنة 2004 قرر الإتحاد الدولي للمحاسبين حل لجنة القطاع العام وتعويضها بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB مع إدخال تنقيحات على اختصاصاته، حيث واصل هذا المجلس عملية الإصدار استناداً على معايير (IFRS/IAS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتصل إلى غاية إنجاز هذا البحث 49 معياراً قائماً على أساس الإستحقاق ومعياراً واحداً شاملاً قائم على الأساس النقدي.

### الفرع الثالث: أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يتمثل الهدف الأساسي من تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في توحيد التقارير المالية والمحاسبية وتحسين جودة ونوعية المعلومات، أما الأهداف الثانوية فتنتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

1. تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
2. مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة؛
3. الإعتماد على الأداء؛
4. تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛
5. الإعتماد على القيد المزدوج؛
6. السعي على تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام؛
7. تدعيم المصادقة على الحسابات من قبل المدققين؛
8. العمل على تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام.

<sup>1</sup>قادة بن رحو، تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2022/2021، ص54.

<sup>2</sup>فارس بن يدير وهشام شلغام، أهمية عصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، جامعة الوادي، جانفي 2024، ص 615.

### الفرع الرابع: خصائص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

- تتميز المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بمجموعة من الخصائص لعل أهمها ما يلي:
1. **منطق الأداء:** على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة و كل استثمارها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين و الموردين في جانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج؛
  2. **الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة:** إن محاسبة الصندوق تجاوزتها الأحداث وأصبحت غير ملائمة للتطورات التي حدثت في المجال المحاسبي، حيث أنها تعبر فقط عن ما تم تحصيله أو ما تم إنفاقه دون الأخذ بعين الاعتبار ما يجب تحصيله أو ما يجب إنفاقه، بينما محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة وتعبر عن حقيقة المعاملات التي قامت بها مؤسسات القطاع العام؛
  3. **الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية:** من خلال حسابات تتيح الإيرادات بالضبط وكذا مجال صرف أموال الدولة بدقة، هذه الحسابات تضمن شفافية أكبر للأرقام التي تقدمها الحكومة، وتعزز جودة مخرجات النظام المحاسبي العمومي<sup>1</sup>؛
  4. **الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي:** فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ؛
  5. **الملائمة:** باعتبار أن المعايير تعتبر من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة للواقع التطبيقي العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق؛
  6. **الواقعية:** يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء قاضي، رهانات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020/2019، ص91.

<sup>2</sup> ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2018/ 2019، ص180.

**المطلب الثاني: نطاق إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها**

مما لا شك فيه أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام صممت ليتم تطبيقها على المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات العمومية وفيما يلي توضيح نطاق إصدارها ومجال تطبيقها.

**الفرع الأول: نطاق إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

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

وتتجه إستراتيجية إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص، حيث إن إستراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكيفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الإستحقاق.

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص لتتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث "يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع 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 المعايير"<sup>1</sup>.

**الفرع الثاني: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الإستشارية في المجلس.

<sup>1</sup> زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013/2014، ص55.

وفي هذا الإطار يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس، وعلى هذا الأساس لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجود الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية<sup>1</sup>.

**المطلب الثالث: تحديات ومتطلبات وآليات التحول لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**  
من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى أهم التحديات والمتطلبات التي تخص تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالإضافة إلى آليات التحول لتبنيها.

### الفرع الأول: تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يمكن تلخيص التحديات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كما يلي:

1. عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام موجهة في الغالب إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه، والأمر يكون مختلفاً كثيراً في الدول النامية باعتبار غياب المؤسسية والمحاسبة والمساءلة وكثرة أوجه هدر الموارد العامة والاستهانة بالمال العام واتساع فجوة الفساد بين الدول المتقدمة والدول النامية؛

<sup>1</sup> زهير شلال، المرجع نفسه، ص 56.

2. يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، ولذلك محاذير منها: الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، والمراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين، أضف إلى ذلك أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لاختلاف الإجراءات السائدة<sup>1</sup>؛

3. إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، والتطور المستمر في البيئة الاقتصادية؛

4. اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير إلى عديد اللغات كون وضعها يتم باللغة الانجليزية<sup>2</sup>؛

#### الفرع الثاني: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

من أجل ضمان نجاح الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، قدمت التوصيات التالية<sup>3</sup>:

1. **الدعم السياسي:** هناك حاجة ماسة إلى وجود دعم سياسي من أعلى مستويات الحكومة لتيسير تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويمكن الحصول على الدعم السياسي من الأعلى من خلال إبراز الآلية السياسية الرئيسية التي يمكن أن تؤدي بها الكشوف المالية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تعزيز عملية صنع القرار وتؤدي إلى تحسين تقديم الخدمات ومن ثم الحد من الفقر، وعندما تقتر القيادة السياسية حقيقة أن تحسين الإبلاغ المالي يؤدي إلى تحسين المساءلة والشفافية، وهما مبدآن أساسيان للديمقراطية والاستقرار السياسي، فإنهما سيكونان أكثر قدرة على دعم تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

<sup>1</sup> ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 202.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

<sup>3</sup> أمينة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2018/2019، ص 114.

2. **التدريب العملي وإعادة التدريب على المعايير:** يعتبر تقديم التدريب العملي وإعادة التدريب على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام شرطا أساسيا للنجاح في التنفيذ، ويمكن التقليل من مقاومة الوزارات والوكالات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال تدريب عملي لجميع الموظفين الحكوميين الذين يوظفون بمسؤوليات الإبلاغ المالي، وعندما يتفهم الأشخاص القضايا المعنية ويكونون قادرين على تنفيذ المهام المطلوبة في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإنهم لن يقبلوا ذلك فحسب، بل سيصبحون أبطالا ودعاة لتطبيق هذه المعايير؛

3. **وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ:** ينبغي وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ، حيث أن وضع دليل شامل ومبسط للمحاسبة والإبلاغ يبين بوضوح الإجراءات المتبعة في مختلف العمليات التي تتطلبها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فضلا عن ميثاق حكومي واضح للحسابات، كل هذه الأمور تعد شروطا مسبقة لنجاح تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بحيث يصبح الدليل نقطة مرجعية للحصول على إرشادات ويقال كذلك من إمكانية المقاومة؛

4. **اعتماد خطة واضحة المعالم ومعقولة التنفيذ:** هناك حاجة إلى اعتماد إطار زمني مناسب ومعقول للتنفيذ، ففي بعض الأحيان تفشل الإصلاحات لأنها أكثر طموحا فيما يتعلق بالإطار الزمني لتنفيذ العملية، وهناك حاجة إلى وضع إطار زمني معقول وعملي لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الإستحقاق، ويعتبر الإطار الزمني الذي يتراوح بين خمس وعشر سنوات للتنفيذ الكامل معقولا، وينبغي أن يكون هناك تسلسل منطقي لمراحل التنفيذ، حيث يشمل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عددا من الأنشطة الفرعية العديدة، ويعتمد التنفيذ الناجح على التسلسل المناسب لهذه الأنشطة، ومن الأفضل دائما أن يتم البدء بالأنشطة التي تسفر عن انتصارات سريعة لترتفع الثقة والمعنويات، ومن المهم أيضا أن تكون الأنشطة الأولية هي الأنشطة التي تدفع الأنشطة اللاحقة، كما أن التنفيذ يجب أن يتم على مراحل حسب القطاع أو الحجم.

#### الفرع الثالث: آليات التحول لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

بعد أن تم التطرق في هذا المطلب إلى تحديات تطبيق المعايير ثم إلى شروط ومتطلبات الانتقال الناجح لها، يتم توضيح فيما يلي آليات هذا التحول، حيث يرى الكثير من المفكرين أنه توجد طريقتين للتحول وهما:

1. **نهج التحول التدريجي:** ويرى مؤيدوا هذا النهج أن كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يدرس بانفراد وأن التعديلات ينبغي أن تتم مع الإعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى، ومن جهة أخرى يجب أن يتم التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة وإنما يحتاج تطبيق المعايير إلى تحول تدريجي في فترة من 02 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانيات ليتجسد على أرض الواقع، ويشجع على إتباع هذا النهج مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية الذي أصدر معيار على الأساس النقدي، ويرى المجلس أن هذا المعيار هو خطوة هامة نحو تحسين واتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي بموجب الأساس النقدي وتشجيع تبني هذا المعيار، ومزايا هذا النهج هي<sup>1</sup>:

- ✓ يضمن تحول مرحلي وفعال ويحافظ على السير العادي للعمل كما يمكن التحكم بكامل مراحلها؛
- ✓ لا يستنزف موارد كبيرة قد لا تستطيع عدة حكومات توفيرها في فترة قصيرة؛
- ✓ يحقق نتائج أكيدة تتسم بالواقعية ويسهل تطبيقها على أرض الواقع؛
- ✓ درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بنهج التحول المتكامل؛
- ✓ الإستفادة المثلى من الجهات المرافقة والداعمة للتحول؛
- ✓ يؤدي إلى تدريب حقيقي للعنصر البشري على كافة المستويات.

2. **نهج التحول المتكامل:** يستند مؤيدوا هذا النهج إلى كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبطة ببعضها البعض ارتباطا وثيقا، حيث لا يمكن إجراء تغيير إلا في إطار منظومة متكاملة تمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية، غير أن الأمر لا يخلو من مخاطرة يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول، ناهيك أن هذا النهج يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة، وقد أوضحت تجربة استراليا ونيوزيلندا أن التطور التقليدي ليس ملائما في فترة قصيرة جدا، ومزاياه<sup>2</sup>:

- ✓ توفير الوقت لأنه عادة ما يتم على المدى القصير؛

<sup>1</sup> سهام زرقان ووليد ببيي، دراسة تقييمية لمدى موائمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، المؤتمر الدولي الافتراضي بعنوان متطلبات تحيين المنظومة المحاسبية لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية، الجزء 2، 11-12 مارس 2023، ص 311.

<sup>2</sup> مالك لعلايبي وعبود زرقين، مرجع سبق ذكره، ص 284.

- ✓ سهولة اكتشاف الأخطاء الناجمة عن التطبيق المتكامل لمشروع التحول وتصحيحها في الوقت المناسب؛
- ✓ يؤدي إلى إنتاج نظام جديد يتمتع بالترابط والتجانس بين مكوناته؛
- ✓ لا يعطي الفرصة لتضارب المعلومات بين النظام القديم والجديد؛
- ✓ إن نتائج تطبيق هذا النهج تؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.

#### المطلب الرابع: مزايا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والانتقادات الموجهة لها

إن من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي المزايا التي تحققها، وبالرغم من ذلك لازالت بعض الانتقادات موجهة لاعتماد هذه المعايير.

#### الفرع الأول: مزايا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يحقق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام العديد من المزايا أهمها ما يلي:

1. **التناسق والتناغم:** ويعني ذلك توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار المعلومات المالية لمؤسسات القطاع العام بصورة متماثلة وموحدة، وذلك من خلال قيام مؤسسات القطاع العام بتطبيق ذات المعايير والأسس بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية؛
2. **قابلية المقارنة:** من خلال توحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإنه ينتج عن ذلك قابلية المعلومات المالية لمؤسسات القطاع العام للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة والمفاضلة على أسس واضحة، وبالتالي المساعدة على ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة؛
3. **تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين:** أحيانا تضطر بعض الحكومات إلى طلب مساعدات مالية من المؤسسات التمويلية الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومن أجل قيام هذه الأخيرة بذلك لابد من دراسة وافية للحالة المالية لتلك الحكومات وأدائها المالي، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء معلومات مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup>فارس بن يدير و هشام شلغام، مرجع سبق ذكره، ص 616.

4. مواكبة متطلبات العولمة: نظرا لزيادة حجم التبادل بين الدول واتساع التكتلات السياسية والإقتصادية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات الدولية، بسبب كل هذا كان لابد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة في القطاع العام بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة في القطاع العام على المستوى الدولي للإستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة؛
5. تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة: حيث تعرض التقارير المالية المركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية في مؤسسات القطاع العام دون موارية أو خداع وبدون زيادة أو نقصان، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مما يؤدي إلى تحقيق الغاية المنشودة من وضعها وهي المساءلة والمحاسبة والوقوف على حقيقة مستويات الفساد؛
6. ممارسة المساءلة بناء على أسس دقيقة وموضوعية: حيث تبرز أهمية المحاسبة والمساءلة عن المال العام سواء كان ذلك عند صرفه أو تحصيله أو حفظه، وإذا لم تكن هناك ممارسات محاسبية دقيقة وواضحة مستندة إلى معايير محاسبية عالية الجودة فلن يكون بالإمكان ممارسة هذه المساءلة؛
7. التخلص من عيوب الأساس النقدي: حيث أن تطبيق الأساس النقدي نتج عنه العديد من المساوئ والسلبيات خاصة فيما يتعلق بالرقابة على الموجودات الرأسمالية، وجاءت المعايير المحاسبية الدولية لتشجيع الحكومات على الانتقال إلى أساس الإستحقاق<sup>1</sup>.
- الفرع الثاني: الإنتقادات الموجهة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**  
من أهم الإنتقادات الموجهة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يلي:
1. اعتماد نموذج الأعمال من قبل القطاع العام وعدم اكتمال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية للقطاع العام كالمضرائب مثلا؛
  2. عدم تحليل خصوصيات الميزانية في الإدارة العامة، والإشارة الوحيدة هي تضمين معلومات الميزانية في التقرير المالي؛
  3. يفرض تحديات وتكاليف كبيرة في الأجل القصير، ويتعين على المسؤولين معالجتها بجدية<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup>أطيمة عشة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2022/2021، ص60.

<sup>2</sup>فتحية بوعبانه، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020/2019، ص45، بتصرف.

4. جدلية إصدار معايير محاسبية دولية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص؛

5. نقص التمثيل الجغرافي والإقتصادي<sup>1</sup>؛

### المبحث الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB

يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB باعتباره منظمة عالمية تهتم بمهنة المحاسبة، على تعزيز إدارة المالية العامة على الصعيد الدولي من خلال إعداد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي وتحديثها، وعليه سيتم التعرف على هذا المجلس وعرض إصداراته ومحتواها وأهم تصنيفاتها.

### المطلب الأول: نبذة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

في هذا المطلب يتم التطرق إلى التعريف بالمجلس وإبراز دوره وإجراءات عمله وإستراتيجياته

### الفرع الأول: تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

هو الجهة التي تم تأسيسها دولياً من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لتولى مسؤولية إصدار وتطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين مؤسسات القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تلخص النشاط المالي العام، بما يكفل جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام لتزويدها بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة<sup>2</sup>.

ويتم تعيين أعضائه البالغ عددهم 18 من طرف مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يتم ترشيح 15 عضواً من قبل هيئات أو مؤسسات الإتحاد الدولي للمحاسبين، فيما يتم تعيين 3 أعضاء الآخرين من عامة الجمهور يمثلون أوسع شريحة للمصلحة العامة، يتم اختيار الأعضاء على أساس المهارات والقدرات.

وفيما يخص تمويل المجلس فيتولاه الإتحاد الدولي للمحاسبين إضافة إلى عدة مصادر أخرى مثل البنك الآسيوي للتنمية، المفوضية الأوروبية، الأمم المتحدة، البنك الدولي وحكومات كندا ونيوزيلندا وسويسرا.

<sup>1</sup> أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مطبوعة جامعية، جامعة ورقلة، 2015، ص 7.

**الفرع الثاني: دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

يمكن دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصدار ما يلي<sup>1</sup>:

1. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمؤسسات القطاع العام؛
2. دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام، حيث أنها تستند إلى دراسة أفضل الممارسات والطرق الأكثر فعالية للتعامل مع الأمور التي تتم معالجتها؛
3. إرشادات الموصى بها لتقديم الإرشادات التي تمثل الممارسات الجيدة التي تشجع مؤسسات القطاع العام على إتباعها؛
4. بحوث وتقارير لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

**الفرع الثالث: إجراءات عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

يمكن تلخيص إجراءات عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيما يلي<sup>2</sup>:

1. يصدر المجلس مسودات عرض لكل معيار مقترح وهذا بغرض التعليق عليها من الجمهور، وهذا يتيح الفرصة للذين يتأثرون بإصدارات المجلس في مجال القطاع العام لإبداء آرائهم وملاحظاتهم وهذا قبل المصادقة على المعيار ونشره لإجراء مختلف التعديلات؛
2. يتم أخذ الردود على مسودات العرض والإستشارات بعين الإعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلها؛
3. في كل اجتماع لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يجب حضور 12 عضوا على الأقل؛
4. يتم التصويت على إبداء الملاحظات ومسودات العرض من قبل كل عضو، ويتم الأخذ برأي الأغلبية ويجوز التصويت بالنيابة من طرف الأعضاء؛

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

<sup>2</sup> عبد الحميد حسياني و فتحية بوعبانه، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تطوير المحاسبة العمومية، دار أجيال الرقمي، الجزائر، 2023، ص 78.

5. يتم اجتماع المجلس لمناقشة وضع المعايير والمصادقة عليها، كما يتم نشر برنامج العمل وكل محاضرات الاجتماعات على موقعه الإلكتروني: [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org)؛

6. ينشر المجلس تقارير سنوية تبين برنامج عمله والأهداف التي حققها؛

7. يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين على مراجعة عمل المجلس كل ثلاث سنوات.

#### الفرع الرابع: إستراتيجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يمكن تلخيص إستراتيجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال الفترة السابقة على ثلاث مراحل وهي<sup>1</sup>:

1. من 1996 إلى 2002: تتمحور حول الهدف الرئيسي المتمثل في إنشاء "مجموعة أساسية من معايير المحاسبة"، أي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من 01 إلى 20 مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية؛

2. من عام 2002 إلى عام 2009: صيغت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل أكثر تحديدا للقطاع العام مع العلم أن بعضا منها ليس لديه ما يطابقه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (المعايير من 21 إلى 25)، ثم سعى إلى تسوية الاختلافات الرئيسية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (المعايير من 26 إلى 31)؛

3. وهي المرحلة الأكثر أهمية بلا شك، انطلقت منذ عام 2010؛ هدفها هو إنشاء "إطار مفاهيمي للقطاع العام مستقل"، دون انتظار التحسينات المخطط لها فيما يتعلق ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، بالرغم أن البعض يعتقد أنه كان ينبغي تقديم الإطار المفاهيمي قبل ذلك بكثير للسماح بإحراز تقدم أفضل في تطوير معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقطاع العام. مما سبق يتضح أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ينتهج إستراتيجية التطوير والتصحيح في إعداد المعايير المحاسبية للاستقلال عن المعايير المحاسبية الخاصة بالمؤسسات التجارية، وذلك بهدف تطوير الإفصاح المحاسبي للهيئات العمومية.

<sup>1</sup>قادة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 55.

**المطلب الثاني: عرض ومحتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

بلغ عدد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الصادرة عن مجلس IPSASB إلى غاية كتابة هذا البحث 49 معيار مبنية على أساس الإستحقاق، ومعيار واحد مبني على الأساس النقدي.

**الفرع الأول: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:**

الجدول التالي يوضح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الصادرة إلى غاية ديسمبر 2023.

**الجدول رقم 01: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ الإصدار	IFRS /IAS المقابل له
01	عرض القوائم المالية	ماي 2005	IAS 1
02	قائمة التدفقات النقدية	ماي 2000	IAS 7
03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	ماي 2000	IAS 8
04	آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي	ماي 2000	IAS 21
05	تكاليف الإقتراض	ماي 2000	IAS 23
06	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة (ملغى)	-	-
07	الإستثمارات في الشركات الزميلة (ملغى)	-	-
08	الحصص في المشاريع المشتركة (ملغى)	-	-
09	الإيراد من المعاملات التبادلية	جويلية 2001	IAS 18
10	التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	جويلية 2001	IAS 29
11	عقود الإنشاء	جويلية 2001	IAS 11
12	المخزون	جويلية 2001	IAS 2
13	عقود الإيجار (ملغى)	-	-
14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	ديسمبر 2001	IAS 10
15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (ملغى)	-	-
16	الممتلكات العقارية	ديسمبر 2001	IAS 40
17	الممتلكات، الآلات والمعدات (ملغى)	-	-
18	التقارير القطاعية	جوان 2002	IAS 14
19	مخصصات، مؤونات الأصول والخصوم	أكتوبر 2002	IAS 37
20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	أكتوبر 2002	IAS 24
21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	ديسمبر 2004	IAS 36

لا يوجد	ديسمبر 2006	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	22
لا يوجد	ديسمبر 2006	إيراد العمليات غير التبادلية (الضرائب و التحويلات)	23
لا يوجد	ديسمبر 2006	عرض معلومات عن الميزانية في القوائم المالية	24
-	-	منافع المستخدمين (ملغى)	25
IAS 36	فيفري 2008	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	26
IAS 41	ديسمبر 2009	الزراعة	27
IAS 32	جانفي 2010	الأدوات المالية: العرض	28
IAS 39	جانفي 2010	الأدوات المالية: الإعراف والقياس	29
IFRS 7	جانفي 2010	الأدوات المالية: الإفصاح	30
IAS 38	جانفي 2010	الأصول غير الملموسة	31
IAS 12	أكتوبر 2011	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المنح	32
لا يوجد	جانفي 2015	اعتماد معايير IPSAS المستندة على أساس الإستحقاق لأول مرة	33
IAS 27	جانفي 2015	القوائم المالية المنفصلة	34
IFRS 10	جانفي 2015	القوائم المالية الموحدة	35
IAS 28	جانفي 2015	الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	36
IFRS 11	جانفي 2015	الترتيبات المشتركة	37
IFRS 12	جانفي 2015	الإفصاح عن الحقوق في الوحدات الأخرى	38
IAS 19	جويلية 2016	منافع المستخدمين	39
IFRS 3	جويلية 2016	عمليات اندماج وحدات القطاع الحكومي	40
IFRS 9	أوت 2018	الأدوات المالية	41
-	جانفي 2019	المنافع الإجتماعية	42
IFRS 16	جانفي 2022	عقود الإيجار	43
IFRS 5	ماي 2022	الأصول غير المتداولة، المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	44
IAS16	ماي 2023	الممتلكات، الآلات والمعدات	45
IFRS 13	ماي 2023	القياس	46
IFRS 15	ماي 2023	الإيرادات	47
IAS 37	ماي 2023	مصاريف التحويل	48
IAS 26	نوفمبر 2023	خطط استحقاقات التقاعد	49

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على:

-International federation of accountants, handbook of international public sector accounting pronouncement, Volume III, IPSASB ,USA, 2022.

- الموقع: www.ipsasb.org، تاريخ الإطلاع: 18 فيفري 2024.

## الفرع الثاني: محتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

من خلال هذا الفرع يتم التعرف على محتوى المعيار وهدفه

### 1. محتوى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستحقاق

- ✓ **المعيار رقم 01: عرض القوائم المالية:** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام من قبل مؤسسات القطاع العام، بما في ذلك تحديد مسميات القوائم المالية، كيفية إعدادها والحد الأدنى من مكوناتها باستخدام أساس الإستحقاق؛
- ✓ **المعيار رقم 02: قائمة التدفقات النقدية:** ويهدف إلى عرض التغيرات التاريخية في النقد ومرادفات النقد في مؤسسات القطاع العام من خلال بيان التدفقات النقدية التي تصف خلال هذه الفترة وفقاً للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- ✓ **المعيار رقم 03: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء:** ويهدف إلى فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسة المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء؛
- ✓ **المعيار رقم 04: آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي:** يتناول هذا المعيار متطلبات الإبلاغ عن فوارق الصرف، ويهدف إلى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدات القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المؤسسة، وكيفية معالجة الأثر المالي في أسعار الصرف في البيانات المالية<sup>1</sup>؛
- ✓ **المعيار رقم 05: تكاليف الاقتراض:** تطرق هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وإمكانية رسملة تكاليف الاقتراض باعتبارها جزء من تكلفة بناء أو شراء أو إنتاج أصول معينة؛
- ✓ **المعيار رقم 09: الإيراد من المعاملات التبادلية:** هدف هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن العمليات، المعاملات والأحداث التبادلية، حيث أن الموضوع

<sup>1</sup> فطيمة عشة، مرجع سبق ذكره، ص 67.

الرئيسي في محاسبة الإيرادات هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد، ويحدد هذا المعيار الحالات التي يتم فيها تلبية هذه المقاييس، وبذلك الاعتراف بالإيراد، ويوفر هذا المعيار الإرشاد العلمي لتطبيق هذه المقاييس؛

✓ **المعيار رقم 10: التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:** يتطرق هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية في الاقتصاديات التي تشهد معدلات تضخم مرتفعة ويوضح معايير عرض المعلومات المالية حتى تكون ذات معنى ودلالة؛

✓ **المعيار رقم 11: عقود الإنشاء:** يتضمن هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام، كما يحدد أنواع هذه العقود وكيفية الاعتراف والإفصاح عن العمليات المرتبطة بها في القوائم المالية<sup>1</sup>؛

✓ **المعيار رقم 12: المخزون:** الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، إذ أن القضية الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل ويدرج في الميزانية العامة، ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، كما يوفر إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل تكاليف المخزون؛

✓ **المعيار رقم 14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير:** يهدف إلى وصف متى يتوجب على المؤسسة تعديل بياناتها لتعكس وقائع بعد تاريخ إعداد التقرير، والإفصاحات التي ينبغي على المؤسسة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير؛

✓ **المعيار رقم 16: الممتلكات العقارية:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات المستثمرة والتي يطلق عليها الاستثمارات العقارية وذلك لتعلقها باستثمار الأراضي والمباني بصفة رئيسية، ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة؛

✓ **المعيار رقم 18: التقارير القطاعية:** يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات، وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى مساعدة

<sup>1</sup> إيمان عبدوس، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2021/2020، ص 29.

مستخدمي البيانات المالية إلى فهم الأداء السابق للمؤسسة بشكل أفضل و التعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة للمؤسسة، وكذا تعزيز شفافية التقارير المالية لتمكين المؤسسة من الوفاء بالتزاماتها<sup>1</sup>؛

✓ **المعيار رقم 19: مخصصات، مؤونات الأصول والخصوم:** يهدف هذا المعيار إلى تعريف المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة وتحديد الظروف التي يجب فيها الإعراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها عن هذه المخصصات بالإضافة إلى الإفصاح عن المعلومات الخاصة المتعلقة بالالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية؛

✓ **المعيار رقم 20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة:** يهدف هذا المعيار لضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، و الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المؤسسة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، وتطلب مثل هذه المعلومات لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة؛

✓ **المعيار رقم 21: انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد:** يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المؤسسة لتحديد ما إذ انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد، ولضمان الإعراف بخسائر انخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضا متى تقوم المؤسسة بالإعراف بخسائر القيمة كما توضحه الإفصاحات المطلوبة؛

✓ **المعيار رقم 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي من شفافية التقارير المالية وأن يساهم في فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية والأنشطة غير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية<sup>2</sup>؛

✓ **المعيار رقم 23: إيراد العمليات غير التبادلية (الضرائب و التحويلات):** يوضح هذا المعيار متطلبات القياس والإعراف بالإيرادات غير التبادلية التي تتمثل غالبا في الإيرادات الجبائية أو

<sup>1</sup> فطيمة عشة، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

- التحويلات النقدية مثل الهبات والمنح والإعفاءات من الديون ؛
- ✓ **المعيار رقم 24: عرض معلومات عن الميزانية في القوائم المالية:** ينص هذا المعيار على ضرورة أن تتضمن القوائم المالية مقارنات بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة والإفصاح عن الأساليب وراء الاختلافات بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية؛
- ✓ **المعيار رقم 26: انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد:** يوضح هذا المعيار الإجراءات الواجب إتباعها لتحديد فيما إذا انخفض الأصل المولد للنقد، وتحديد كيفية الاعتراف والإفصاح عن هذه الخسائر<sup>1</sup>؛
- ✓ **المعيار رقم 27: الزراعة:** يستمد هذا المعيار نصوصه من المعيار المحاسبي الدولي IAS41، ويهدف إلى تحديد ووصف المعالجة المحاسبية بالنشاط الزراعي؛
- ✓ **المعيار رقم 28: الأدوات المالية: العرض:** يهدف هذا المعيار إلى شرح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي الأصول (حقوق الملكية)، وتحديد الظروف التي يتم في ضوءها إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي؛
- ✓ **المعيار رقم 29: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ الاعتراف، إلغاء الاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية؛
- ✓ **المعيار رقم 30: الأدوات المالية (الإفصاح):** يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإفصاحات المطلوبة والتي تمكن المستخدمين من تقييم الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة من خلال قائمة المركز المالي وأدائها المالي من خلال قائمة الأداء المالي، وكذلك تقييم طبيعة ومدى المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية التي تتعرض لها المؤسسة وكيفية إدارتها؛
- ✓ **المعيار رقم 31: الأصول غير الملموسة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية بالنسبة للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل في أي معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ **المعيار رقم 32: ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المنح:** يهدف هذا المعيار إلى وصف ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح والتي هي منشأ القطاع العام؛
- ✓ **المعيار رقم 33: اعتماد معايير IPSAS المستندة على أساس الإستحقاق لأول مرة:** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية التعامل مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من

<sup>1</sup>إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 31.

قبل الدول المطبقة لها لأول مرة، ويتعرض للأحكام الإنتقالية عند تطبيق هذه المعايير للمرة الأولى؛

✓ **المعيار رقم 34: القوائم المالية المنفصلة:** يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة والمحاسبة عن المؤسسات المسيطر عليها ومؤسسات السيطرة المشتركة والمؤسسات الزميلة في القوائم المالية المنفصلة للمؤسسة المسيطرة؛

✓ **المعيار رقم 35: القوائم المالية الموحدة:** يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمؤسسات الواردة في المعيار 34<sup>1</sup>؛

✓ **المعيار رقم 36: الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجات المحاسبية للإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، وتحديد متطلبات تطبيق أسلوب الملكية في المحاسبة عن الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة؛

✓ **المعيار رقم 37: الترتيبات المشتركة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية المحاسبة في القوائم المالية للأطراف ذات العلاقة بالترتيبات المشتركة، والمحاسبة عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة وعرض متطلبات الإفصاح عنها؛

✓ **المعيار رقم 38: الإفصاح عن الحقوق في الوحدات الأخرى:** يهدف هذا المعيار إلى عرض الاعتبارات العامة المتعلقة بالإفصاح المرتبطة بالاجتهادات والافتراضات الهامة، بالإضافة إلى الإفصاح المرتبطة بالحقوق في المؤسسات المسيطر عليها، الإفصاح المرتبطة بالحقوق في المؤسسات المهيكلة غير الموحدة؛

✓ **المعيار رقم 39: منافع المستخدمين:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية والإفصاح الخاصة باستحقاقات المستخدمين، بما فيها الاستحقاقات قصيرة الأجل كالأجور والإجازات السنوية والإجازات المرضية مدفوعة الأجر، بالإضافة إلى الاستحقاقات طويلة الأجل كمعاشات التقاعد والتأمين على الحياة بعد مغادرة العمل وغيرها<sup>2</sup>؛

✓ **المعيار رقم 40: عمليات اندماج وحدات القطاع الحكومي:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التصنيف والاعتراف والقياس لعمليات الاندماج في القطاع العام؛

<sup>1</sup> آسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 02، جامعة ورقلة، 2021، ص 29.

<sup>2</sup> ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 197.

✓ **المعيار رقم 41: الأدوات المالية:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد المتطلبات الجديدة لتصنيف الأدوات المالية والاعتراف بها وقياسها، ووضع مبادئ إعداد التقارير المالية للأصول والخصوم المالية التي ستوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية من أجل التقييم و التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية؛

✓ **المعيار رقم 42: المنافع الاجتماعية:** ويهدف إلى الرفع من مصداقية وشفافية الإبلاغ عن المعلومات التي توفرها التقارير المالية المتعلقة بالمنافع الاجتماعية، وقابليتها للمقارنة؛

✓ **المعيار رقم 43: عقود الإيجار:** صدر هذا المعيار بصيغته الجديدة في 01 جانفي 2022 بهدف تحسين شفافية محاسبة عقود الإيجار، حيث يقدم بالنسبة للمستأجر نموذج حق الاستخدام الذي يحل محل نموذج المخاطر والمكافآت العارضة على الملكية الوارد في المعيار رقم 13 الملغى (عقود الإيجار) أما بالنسبة للمؤجر فيُبقى هذا المعيار نموذج المخاطر والمكافآت العارضة على الملكية الوارد في المعيار رقم 13؛

✓ **المعيار رقم 44: الأصول غير المتداولة، المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة:** تم إصداره في 04 ماي 2022، ويهدف إلى توضيح المحاسبة عن الأصول المحتفظ بها للبيع وكذلك العرض والإفصاح عن العمليات المتوقفة، ويتطلب تصنيف الأصول التي تستوفي معايير التصنيف على أنها محتفظ بها للبيع أن تكون: يتم قياسها بالقيمة الدفترية والقيمة العادلة، أيهما أقل ناقصا تكاليف بيع واهلاك هذه الأصول حتى تتوقف؛ يتم عرضها بشكل منفصل في بيان المركز المالي ويجب عرض نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل في بيان الأداء المالي<sup>1</sup>؛

✓ **المعيار رقم 45: الممتلكات، الآلات والمعدات:** بتعويضه للمعيار السابق رقم 17، يضيف هذا المعيار القيمة التشغيلية الحالية كأساس للقياس في نموذج القيمة الحالية المحدث للأصول الواقعة ضمن نطاقه، وتحديد خصائص أصول التراث والبنية التحتية، وإضافة إرشادات جديدة حول كيفية التعرف على هذه الأنواع المهمة من أصول القطاع العام وقياسها، تم إصداره في 26 ماي 2023؛

✓ **المعيار رقم 46: القياس:** يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات تحدد كيفية تطبيق قواعد القياس شائعة الاستخدام في الممارسة العملية، كالقيمة العادلة والقيمة التشغيلية الحالية في

<sup>1</sup>EL MAYOUF Saida Naima et CHAMI Fatima Zohra, L'évolution des normes comptables publiques (IPSAS) à l'ère des IAS/IFRS, Forum national sur: la réalité de la publique en Algérie et les perspectives d'orientation vers (IPSAS) , université de Djelfa / Le 20 octobre 2022 , page 22.

- ✓ القطاع العام، تم إصداره في 26 ماي 2023، ويبدأ تاريخ سريانه في 01 جانفي 2025؛
- ✓ **المعيار رقم 47: الإيرادات:** يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات مركزة لمساعدة المؤسسات على تطبيق المبادئ لحساب معاملات إيرادات القطاع العام، تم إصداره بتاريخ 26 ماي 2023، ويبدأ تاريخ سريانه في 01 جانفي 2026؛
- ✓ **المعيار رقم 48: مصاريف التحويل:** يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات محاسبية لنفقات التحويل، والتي تمثل جزءا كبيرا من النفقات للعديد من مؤسسات القطاع العام، تم إصداره بتاريخ 26 ماي 2023، ويبدأ تاريخ سريانه في 01 جانفي 2026؛
- ✓ **المعيار رقم 49: خطط استحقاقات التقاعد:** تم إصدار هذا المعيار في 07 نوفمبر 2023 ويهدف إلى تحديد متطلبات المحاسبة وإعداد التقارير الشاملة للبيانات المالية لخطط استحقاقات التقاعد، وإضفاء مزيد من الشفافية والمساءلة لمؤسسات القطاع العام مما يضمن قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الموظفين وغيرهم من المشاركين المؤهلين الذين هم أعضاء في خطط استحقاقات التقاعد، ويبدأ تاريخ سريانه في 01 جانفي 2026<sup>1</sup>.

## 2. محتوى المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام وفق الأساس النقدي

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سنة 2018 الإصدار المنقح لمعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام وفقا للأساس النقدي، ويبدأ العمل به من بداية سنة 2019<sup>2</sup>. ويتكون هذا المعيار من جزأين يعتبر الجزء الأول فيه إلزامي، ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المؤسسات التي تعد القوائم المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، أما الجزء الثاني اختياري ويحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يجب أن تتبناها مؤسسة ما لتعزيز المساءلة المالية وشفافية قوائمها المالية، كما يتضمن هذا الجزء شروحا لطرق بديلة في عرض معلومات معينة.

ويهدف هذا المعيار إلى وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمؤسسة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المؤسسة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتملة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>www.ipsasb.org, consulté le:18 /02/2024.

<sup>2</sup>أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 107.

<sup>3</sup>فطيمة عشة، مرجع سبق ذكره، ص 73.

### الفرع الثالث: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المستبدلة

يمكن تلخيص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي لم تعد سارية المفعول باستبدالها أو إدماجها في معايير أخرى ضمن الجدول التالي:

#### الجدول رقم 02: قائمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المستبدلة

الرقم	المعيار المستبدل	تاريخ الإصدار	المعيار الجديد	تاريخ الإصدار	بداية السريان
01	المعيار 6: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	ديسمبر 2006	المعيارين: 34 و 35	جانفي 2015	جانفي 2017
02	المعيار 7: الإستثمارات في الشركات الزميلة	ديسمبر 2006	المعيار: 36	جانفي 2015	جانفي 2017
03	المعيار 8: الحصص في المشاريع المشتركة	ديسمبر 2006	المعيار: 37	جانفي 2015	جانفي 2017
04	المعيار 13: عقود الإيجار	ديسمبر 2006	المعيار: 43	جانفي 2022	جانفي 2025
05	المعيار 15: الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	ديسمبر 2001	المعيارين: 28 و 30	جانفي 2010	جانفي 2013
06	المعيار 17: الممتلكات، الآلات والمعدات	ديسمبر 2006	المعيار: 45	ماي 2023	جانفي 2025
07	المعيار 25: منافع المستخدمين	فيفري 2008	المعيار: 39	جويلية 2016	جانفي 2018

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على:

-International federation of accountants, handbook of international public sector accounting pronouncement, Volume, III, IPSASB ,USA,2022.

### المطلب الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

إضافة إلى التقسيم السابق ( استحقاقي و نقدي ) والذي يعتبر التصنيف الأهم، توجد العديد من التصنيفات الأخرى للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نذكر أهمها فيما يلي:

**الفرع الأول:** تصنيف المعايير في معالجة حسابات الدولة حسب اختصاص كل معيار يمكن تقسيم المعايير حسب هذا التصنيف كما يلي<sup>1</sup>:

1. معايير متعلقة بالميزانية المالية للدولة منها المعايير: 05، 12، 16، 17، 19، 21، 25.
2. معايير متعلقة بحسابات التسيير منها المعايير: 03، 09، 13، 14، 23.
3. معايير متعلقة بالحسابات المجمعدة للدولة منها المعايير: 34، 35، 36، 37.

<sup>1</sup> آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، ص30.

4. معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية منها المعايير: 22، 24.

5. معايير أخرى: 04، 10، 15، 18، 20، 26، 32.

**الفرع الثاني:** تصنيف المعايير وفقا لثلاث فئات: معايير عامة لإعداد التقارير المالية، معايير الإعراف والقياس ومعايير متعلقة بمعاملات أو بنود معينة، حيث يمكن تلخيص معظمها في الجدول التالي:

**الجدول رقم 03: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

المعايير	التصنيف
38،37،36،35،34،24،20،18،14،10،03،02،01	معايير عامة لإعداد التقارير المالية
23،22،09،04	معايير الإعراف والقياس
31،30،29،28،26،25،21،19،17،16،13،12،11	معايير متعلقة بمعاملات أو بنود معينة
المعيار المحاسبي على الأساس النقدي	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على: قادة بن رحو، تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2022/2021، ص ص 56 - 66.

**المطلب الرابع: عرض بعض التجارب الدولية المتبنية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

تم تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من طرف الكثير من الدول والمنظمات.

**الفرع الأول: الدول المتبنية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ( انظر الملحق رقم 01)**

يمكن تصنيف الدول فيما يخص تبني المعايير إلى أربعة مستويات على الشكل التالي<sup>1</sup>:

1. **المستوى الأول:** يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية ومن هذه الدول نجد: نيوزيلندا، كندا وأستراليا؛

2. **المستوى الثاني:** ويضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا يتماشى وهذه المعايير في سنة 2006 وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية ومن بين هذه الدول نجد: فرنسا، اليابان وإيطاليا؛

3. **المستوى الثالث:** يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأدخلت مجموعة تعديلات على مستوى تشريعاتها القانونية ومن هذه الدول: باكستان، أفغانستان، أذربيجان، اندونيسيا، لبنان، هولندا والنرويج؛

<sup>1</sup>أيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 35.

4. **المستوى الرابع:** يتضمن الدول التي قررت الانتقال لتطبيق المعايير إما تحت الضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومن بين هذه الدول: الجزائر، ألبانيا، كينيا والهند.

### الفرع الثاني: المنظمات الدولية المتبنية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

من أهم المنظمات الدولية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يلي:

1. **منظمة الأمم المتحدة:** في تقريره المؤرخ في 12 ماي 2006، أوصى الأمين العام بالموافقة

على اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي ينبغي أن تعتمد على منظومة الأمم المتحدة ككل، ورأى الأمين العام أن اعتماد المعايير سيكون عنصراً أساسياً في خطوات الأمم المتحدة نحو إنشاء منظمة حديثة تطلعية، وشدد على أن هذا من شأنه أن يحسن الحوكمة، ويحترم المسؤولية والشفافية، وفي 07 جويلية 2006 وافقت الجمعية العامة على اعتماد الأمم المتحدة لهذه المعايير، وهو ما أدى إلى تنقيح نظامها المالي والقواعد المالية، وبدأ سريانه في 01 جويلية 2013<sup>1</sup>؛

2. **منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية:** وتعتبر أول منظمة تعتمد المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام لإعداد قوائمها المالية لسنة 2000، الشيء الذي مكنها من الوصول إلى أسواق رأس المال بمعدلات أكثر جاذبية، ورافق هذا الإختيار أيضا المنظمة لمراجعة حساباتها من قبل المدققين الخارجيين، مما يعكس الوعي بأهمية الحصول على التحقق من صحة معلوماتها المالية من قبل معايير مراجعة معترف بها في المجتمع المالي والمحاسبي؛

3. **المفوضية الأوروبية:** تعتبر المفوضية الأوروبية إحدى المؤسسات الرئيسية للإتحاد الأوروبي،

حيث وضعت 14 معيار محاسبي محدد تم استكمالها والموافقة عليها، والإتفاق على عدم أخذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كما هي، وإنما إنشاء معايير محددة، أصغر حجماً وأكثر دقة، وتم نشر دليل محاسبي فيما بعد مع إعداد دليل التوحيد، وإعداد ميزانية افتتاحية وقوائم مالية موحدة في نهاية سنة 2005، وبناء على تقرير للمفوضية الأوروبية في 06 مارس 2013 إلى المجلس والبرلمان الأوروبي بخصوص عيوب وعدم تجانس أدوات المحاسبة العمومية، أعلن الإتحاد الأوروبي عام 2015 عن إنشاء وتبني المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام EPSAS<sup>2</sup>. (انظر الملحق رقم 02)

<sup>1</sup>قادة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 84.

<sup>2</sup>أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 61، بتصرف.

**خلاصة الفصل:**

في نهاية هذا الفصل يمكن القول أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وجدت لتقديم إرشادات ونماذج عالية الجودة حول عرض البيانات المالية الحكومية، يصدرها مجلس متخصص بغرض توحيد الممارسات والمعالجات المحاسبية فيما يخص الإفصاح وإعداد القوائم المالية في القطاع الحكومي ومنحها أكثر مصداقية وشفافية وموثوقية، كما تبين أن تطبيق وتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يكون بصفة اختيارية ولكن يشترط تعديل القوانين والتشريعات المحلية لتحقيق التوافق والتناسب، ويلاحظ الأقبال المتزايد من الدول والمنظمات على اعتماد هذه المعايير وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، في الوقت الذي لا تزال بعض العيوب والانتقادات الموجهة لها قائمة.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

بالجزائر

**تمهيد:**

مع التطور الكبير الذي شهده القطاع العام مؤخرا والذي رافقه تطور مفهوم ودور المحاسبة العمومية حيث أصبحت تساعد في دفع خطط التنمية واتخاذ القرارات الرشيدة من خلال عمليات التخطيط والرقابة والمتابعة وتوفير معلومات مالية ومحاسبية بشكل صحيح وشفاف ودقيق وبقدر كاف، والجزائر على غرار الكثير من دول العالم سعت إلى تطوير نظامها المحاسبي وإصلاحه من خلال عدة محاولات، لكنها لم تكن كافية لمواكبة التطورات الحاصلة على مستوى الإقتصاد العالمي.

وقد تم التطرق إلى أهم هذه النقاط من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية.
- ✓ المبحث الثاني: تنظيم المحاسبة العمومية في الجزائر.

**المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية**

من خلال هذا المبحث يتم التعرف على أهم العموميات والمفاهيم حول المحاسبة العمومية من خلال تبيان ماهيتها وأسسها والجهات المستفيدة منها وكذلك مقارنتها مع المحاسبة المالية.

**المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية**

يتناول هذا المطلب عرض ماهية المحاسبة العمومية المتمثلة في تعريفها وخصائصها وأهدافها.

**الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية**

توجد العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة العمومية نذكر أهمها فيما يلي:

المحاسبة العمومية هي مجموع القواعد القانونية والقواعد التقنية المطبقة في وصف تنفيذ ومراقبة العمليات المالية للهيئات العمومية<sup>1</sup>؛

كما عرفت هيئة الأمم المتحدة بأنها: "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع العام"<sup>2</sup>؛

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها: "فرع من فروع المحاسبة تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس والإجراءات المتعارف عليها لإعداد الموازنة العامة للدولة، والتقارير عن نشاطات الوحدات الحكومية، حيث تمكن من الإشراف والرقابة على تلك الوحدات من خلال توفير المعلومات والبيانات اللازمة التي من خلالها يمكن المساءلة والحكم على كفاءة المسؤولين"<sup>3</sup>.

ومما سبق نجد أنه من الصعب إعطاء تعريف موحد للمحاسبة العمومية، وإنما يتم تعريفها حسباً للزاوية التي ينظر من خلالها إليها، وعلى هذا الأساس، توجد ثلاث وجهات نظر رئيسية وتنتمل في:

**1. التعريف القانوني للمحاسبة العمومية:** المحاسبة العمومية نظام يسمح بتنظيم المعلومات المالية من خلال<sup>4</sup>:

<sup>1</sup>العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 8.

<sup>2</sup>كؤي وديان وزهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص 12.

<sup>3</sup>محمد فضل مسعد وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص13.

<sup>4</sup>المادة 79، القانون رقم 07/23 المتعلق بتحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، المؤرخ في 21 جوان 2023، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 الصادرة بتاريخ 25 جوان 2023، ص 10.

- ✓ إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة؛
- ✓ عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية؛
- ✓ المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها؛
- ✓ السماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية.

وتتضمن المحاسبة العمومية محاسبة ميزانية ومحاسبة عامة ومحاسبة تحليل التكاليف<sup>1</sup>.

**2. التعريف التقني للمحاسبة العمومية:** تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني بأنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية"، و يعتبر هذا التعريف ضيق لأنه حصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم<sup>2</sup>.

**3. التعريف الإداري للمحاسبة العمومية:** من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدودا، كون السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف وكذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية<sup>3</sup>.

وتأسيساً على ما سبق يمكن استنتاج تعريف المحاسبة العمومية بأنها فرع من فروع المحاسبة، تعنى بالنشاط المالي للدولة، تقوم بعملية تسجيل وتصنيف وتبويب العمليات المالية التي قامت بها الدولة من إيرادات ونفقات وفق قواعد وأساليب ومبادئ وتشريعات قانونية خاصة بها، تهدف إلى إعداد قوائم مالية تعبر عن الوضع المالي للدولة ووضعية خزينتها بغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

<sup>1</sup> المادة 80، المرجع نفسه، ص 10.

<sup>2</sup> محمد الصالح بلول وميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جامعة الوادي، جوان 2019، ص 179.

<sup>3</sup> قادة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 22.

## الفرع الثاني: أهداف المحاسبة العمومية

يمكن تحديد الأهداف التي ينبغي أن تحققها المحاسبة العمومية فيما يلي:

1. معرفة النفقات الفعلية والإيرادات الفعلية ومقارنتها مع ما هو مقدر فعلا، ومعرفة أسباب الفروق بين ما هو فعلي وما هو مقدر، ثم اتخاذ الإجراءات الصحيحة لتفادي هذه الفروقات ؛
2. الرقابة الجيدة والفعالة على إيرادات ونفقات الدولة، وبالتالي إظهار سلامة عمليات التحصيل والإنفاق وفق ما تتطلبه القوانين واللوائح والإجراءات والإجراءات<sup>1</sup>؛
3. إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الإختلاس أو سوء الاستخدام؛
4. توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها؛
5. الإفصاح عن النتائج المالية والإقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقات هذه البرامج والأنشطة وكذلك إظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات<sup>2</sup>؛
6. إثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية بغرض إمكانية الرجوع إليها للمحاسبة و المساءلة والتقييم واتخاذ القرارات؛
7. إظهار المركز المالي الفعلي للدولة في نهاية كل سنة مالية وكذلك توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له<sup>3</sup>.

## الفرع الثالث: خصائص المحاسبة العمومية

فيما يلي توضيح أهم خصائص المحاسبة العمومية:

1. مفهوم الوحدة المحاسبية: تهتم المحاسبة بصفة عامة بوحدة محاسبية معينة، وقد تتخذ الوحدة المحاسبية شكل مشروع فردي أو شركات أشخاص أو أموال، كما قد تكون قسما من أقسام المؤسسة و جميعها تتشابه من حيث قيامها بنشاط اقتصادي يترتب عليه معاملات مالية مع أنها قد تختلف مع نوع النشاط الذي تمارسه، ويترتب على هذا الإختلاف الذي تمارسه الوحدة المحاسبية في اختلاف نوع البيانات المحاسبية التي تعبر على ذلك النشاط؛

<sup>1</sup> عبد الحميد حساني وفتحية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2013، ص 16.

<sup>3</sup> حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004، ص 19.

2. **عدم التفرقة بين النفقات الرأسمالية والإيرادية:** في المحاسبة العمومية لا يتم التفريق بين النفقات الرأسمالية والإيرادية وإن كانت هذه النفقات تظهر في الموازنة العامة على شكل نفقات جارية وأخرى رأسمالية، وحيث أن جميع النفقات بغض النظر عن نوعيتها تقفل في نهاية السنة المالية في الحساب الختامي باعتبارها من تكلفة النفقات العامة التي تمت خلال السنة المالية<sup>1</sup>؛
  3. **الإهلاك:** في المحاسبة العمومية لا يعتبر حساب الإهلاك في الحساب بالرغم من أنه مصروف طالما أنه لا يحتاج إلى اعتماد للإنفاق عليه خلال الفترة المالية، وحيث يعتبر الأصل الثابت نفقة أي استخدام الموارد الجارية في الفترة التي تحدث فيها نظرا لأنها تخفض من صافي قيمة الأموال في ذلك الوقت؛
  4. **تكوين المخصصات والإحتياطات:** في المحاسبة العمومية لا تقوم وحدات القطاع العام إلى اقتطاع مبالغ من الإيرادات لمواجهة خسائر محتملة وذلك بسبب أنها لا تهدف للربح، كما لا تقوم بالإحتفاظ بإحتياطات نظرا لأنها لا تحقق أرباح ولا تدبر أموال توسعاتها أو أموال تغطية خسائرها بنفسها وإنما تحصل على احتياجاتها من الإيرادات التي تفرضها الدولة<sup>2</sup>؛
  5. **التسويات الجردية:** لا تحتاج الوحدات الإدارية الحكومية إجراء تسويات جردية في نهاية السنة المالية لأنها تستخدم الأساس النقدي على أساس إثبات الإيرادات في السجلات المحاسبية عند قبض الأموال وإثبات النفقات في السجلات المحاسبية عند دفعها، بصرف النظر عن الفترة المحاسبية التي تخصها سواء كانت تخص فترة سابقة أو لاحقة مما يساعد في سرعة تصوير الحساب الختامي والقوائم المالية الأخرى؛
  6. **التقارير والقوائم المالية:** مفهوم الوحدة الإدارية المحاسبية الحكومية واختلاف طبيعة نشاطها واختلاف الأهداف التي تسعى لتحقيقها وأسلوب تحويلها يؤدي إلى متابعة تنفيذ الموازنة العامة للتحقق من مدى التزامها وإذعانها للقواعد القانونية والتعليمات المالية<sup>3</sup>.
- المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها**
- تم التركيز في هذا المطلب على تحديد مجال تطبيق المحاسبة العمومية، وكذا الجهات المستفيدة من بياناتها المالية والمحاسبية.

<sup>1</sup>لؤي وديان وزهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>2</sup>فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

<sup>3</sup>نواف محمد الرمحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 22.

### الفرع الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدماتها بدون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشمل على الوحدة الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية

من أهم أهداف المحاسبة العمومية توفير معلومات وبيانات لجهات متعددة أهمها:

1. الإداريون: وهم المسؤولون عن الإدارة اليومية للأعمال الحكومية وتحديد مراكزها المالية؛
2. مجلس الشعب: الذي توفر له المعلومات من قبل بعض الجهات الرقابية للتأكد من تنفيذ السياسات وأن الأموال العامة تنفق في الأوجه المخصصة لها، كما تساعد تلك المعلومات في رسم السياسات المستقبلية؛
3. الدول الدائنة والبنوك الدولية: حيث يهتمون بدراسة الأحوال المالية للحكومة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وخدمة ديونها؛
4. المواطنون: أفراد الجمهور بصفة عامة كمجموعة خاصة لها بعض الإهتمامات بالأحوال المالية والإدارة المالية لحكوماتهم<sup>2</sup>؛
5. المستثمرون: يهتم المستثمرون (المحليون والأجانب) بالبيانات الحكومية وذلك بهدف الوصول إلى مؤشرات تقنعهم بالإستثمارات المختلفة، إذ أنهم يستطيعون من خلال هذه البيانات التعرف على قوة أو ضعف المركز المالي للحكومة، وحجم الالتزامات التي عليها، والسيولة النقدية المتوفرة لمواجهة هذه الالتزامات والقيام بعمليات تشغيل أنشطتها، واستمرارية التمويل للخدمات التي تقدمها؛
6. الباحثون والدارسون: حيث تساعدهم البيانات المالية الحكومية على تقديم ثروة من المعلومات التي يمكن استخدامها في أبحاثهم ودراساتهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الحميد حسياني وفتحية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>2</sup> ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 130.

<sup>3</sup> رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، ص 15.

## المطلب الثالث: أسس القياس في المحاسبة العمومية

تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس وطرق قياس محاسبية عدة لقيود العمليات المالية خلال فترة معينة وتتمثل فيما يلي:

## الفرع الأول: الأساس النقدي

من بين الأسس المحاسبية الشائعة والقديمة هو الأساس النقدي، حيث مازال الأساس السائد في القطاع العمومي في العديد من دول العالم، وفيما يلي نعرض تعريفه، مزاياه وعيوبه.

1. **تعريف الأساس النقدي:** يقوم التسجيل حسب هذا النظام بأن تثبت العمليات في وقت قبض أو دفع النقدية سواء أكانت المقبوضات أم المدفوعات تخص المدة التي أجريت فيها أم مدداً أخرى، أي بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات أو المصروفات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة<sup>1</sup>.

ومنه فإن التسجيل المحاسبي وفقاً للأساس النقدي هو التحصيل أو الدفع النقدي، ويؤكد هذا الطرح الإتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرف الأساس النقدي على أنه: "ذلك الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات وغيرها من الأحداث فقط عند إستلام أو دفع النقدية".  
مما سبق يمكننا أن نستنتج أن مبالغ الإعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغى ولا يعتد بها، وكذلك الأمر فإن الإيرادات يتم إثباتها عند قبضها فعلاً خلال سنة تحقيق الإيراد، حتى وإن كانت مستحقة وغير مقبوضة خلال السنة المالية التي تعود إليها<sup>2</sup>.

2. **مزايا الأساس النقدي:** يحظى الأساس النقدي بالعديد من المزايا يمكن إيضاحها كما يلي:

✓ تعتبر طريقة الأساس النقدي أسلوباً جيداً لتوفير المعلومات والبيانات الخاصة بحركة السيولة النقدية، بما يوفره من رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية وتطابق النتائج المحاسبية مع الوضع الحقيقي للسيولة النقدية، الأمر الذي يساعد في عمليات التخطيط المالي ويسهل الإدارة المالية للنشاط الحكومي؛

✓ الوضوح والبساطة وسهولة الفهم والتطبيق حيث لا يحتاج لخبرات محاسبية كبيرة لدى العاملين في الشؤون المالية، بالإضافة إلى بساطة النظام المحاسبي وخاصة المستندات والسجلات المستخدمة لأغراض فحص الموازنة واعتمادها<sup>3</sup>؛

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 49.

<sup>2</sup> قادة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>3</sup> مسعود بوخالفي، مرجع سبق ذكره، ص 5.

✓ لا تتطلب توافر درجة عالية من الكفاءة والمهارة لدى المحاسبين القائمين على النظام المحاسبي المعتمد على الأساس النقدي مقارنة بأسس القياس المحاسبي الأخرى؛

✓ تمكن الإدارة الحكومية من الربط بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، بحيث تستطيع تنفيذ سياسة الإعتماد على الذات، وأيضا قد اكتسبت شهرتها لدى الحكومات المختلفة نتيجة إحتياج المشرعين لمراقبة عمليات تحصيل الإيرادات الضريبية، وطريقة توزيع واستخدام تلك الإيرادات بواسطة الوحدات الحكومية سنويا؛

✓ إبتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي في قياس النتائج، وسرعة إنجاز الحساب الختامي، ويتميز بالموضوعية وعدم التحيز والعدالة عند إجراء بعض التسويات الجردية لإعداد القوائم المالية<sup>1</sup>.

**3. عيوب الأساس النقدي:** بالرغم من مزايا هذا الأساس إلا أنه لا يخلو من العيوب، نذكر فيما يلي أهمها:

✓ لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة وبالتالي عدم إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم؛

✓ لا يفرق هذا الأساس بين النفقات الرأسمالية و النفقات الإيرادية؛

✓ صعوبة إجراء المقارنات بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة أو بين الوحدة نفسها من سنة لأخرى وهو ما ينعكس على عمليات التخطيط الكلي<sup>2</sup>؛

✓ لا يقدم الأساس النقدي المعلومات الكاملة عن أصول الهيئات الحكومية، حيث لا يمكن معرفة الأصول المهلكة كليا والتي هي قيد الإهلاك، وذلك رغم أهمية هذه المعلومات للسياسة الاستثمارية للهيئة الحكومية؛

✓ لا يوفر الأساس النقدي معلومات عن القيمة الإجمالية أو المتبقي من المخزون أثناء أو نهاية السنة المالية، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث مشكلات تتعلق بتحديد تكاليف الإحتفاظ بالمخزون والأموال المجمدة فيه<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>قادة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>2</sup>رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، ص 66.

<sup>3</sup>قادة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 32.

**الفرع الثاني: أساس الإستحقاق**

يتم التطرق فيما يلي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي ومن ثم شرح مزاياه وعيوبه:

**1. تعريف أساس الإستحقاق:** هو ذلك الأساس المحاسبي الذي تسجل فيه كافة الإيرادات

والمصروفات و الأصول والخصوم وحقوق الملكية وقت حدوث العملية الإقتصادية بغض النظر عن وقت تداول المبالغ المالية<sup>1</sup>.

كما عرّف الإتحاد الدولي للمحاسبين أساس الإستحقاق بأنه "الأساس المحاسبي الذي تؤخذ بموجبه العمليات والأحداث الأخرى بعين الإعتبار عند تحققها (وليس عند إستلام النقد)، ولذلك فإن المعاملات والأحداث تسجل في السجلات المحاسبية، وتتعكس في التقارير المالية للفترات التي تتعلق بها"<sup>2</sup>،

**2. مزايا أساس الإستحقاق:** من أهم مزايا أساس الإستحقاق يمكن ذكر ما يلي:

- ✓ يعطي تلقائيا قائمة صحيحة بالموجودات والالتزامات؛
- ✓ يمكن من إجراء المقارنات بين الإيرادات والمصروفات في الهيئات المتماثلة؛
- ✓ يؤدي إلى تحقيق وفورات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الإنفاق<sup>3</sup>؛
- ✓ أساس الإستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة؛
- ✓ يسهل هذا الأساس إعداد التكاليف الحقيقية للعمليات؛
- ✓ يفصل بين العمليات الإيرادية والرأسمالية ويساعد على إدراج العبء المحاسبي اللازم لإهلاك واستبدال الأصول الثابتة<sup>4</sup>.

**3. عيوب أساس الإستحقاق:** رغم تعدد مزايا تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية إلا

- أنه لا يخلو هو أيضا من بعض العيوب يمكن ذكر أهمها فيما يلي:
- ✓ بقاء الحسابات مفتوحة في الدفاتر في نهاية السنة المالية، إلى أن يتم تسويتها يجعل من الصعب الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب لإتخاذ القرار المناسب وبالتالي يؤدي إلى تأخير في إعداد الحساب الختامي للدولة؛

<sup>1</sup> معتصم دحو، مرجع سبق ذكره، ص 67.

<sup>2</sup> أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

<sup>3</sup> فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>4</sup> محمد فضل مسعد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 52.

✓ أساس الإستحقاق يعتمد على عنصر التقدير الشخصي في تقييم وجد الدين المستحقة مما يؤدي إلى احتمال الحصول على معلومات مضللة؛

✓ يحتاج إلى موظفين يتمتعون بكفاءات فنية عالية أي أنه أعلى تكلفة من الأساس النقدي<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: أساس الالتزام

من خلال تجارب بعض الدول في تطبيق الأساسين السابقين، تبين أنه من الصعب إستعمال أساس الإستحقاق الكامل، ومنه ظهر أساس للقياس مشترك بينهما يطلق عليه عدة تسميات منها الأساس المختلط، الأساس المشترك، وفي بعض المراجع يسمى أساس الالتزام.

**1. تعريف أساس الالتزام:** يقوم أساس الالتزام على إتباع قاعدة الريح النقدي بالنسبة لعناصر الإيرادات، وقاعدة الريح المكتسب بالنسبة لعناصر النفقات، بمعنى إعتبار أن الإيرادات تتحقق عند قبضها نقداً، وتتحقق النفقات على أساس الالتزامات التي تخص الفترة المالية<sup>2</sup>.

ينتج أساس الالتزام عن التعديلات المطبقة على أساس الإستحقاق أو الأساس النقدي للجمع بين مزايا النظامين، فإذا كانت طبيعة هذه التعديلات أقرب إلى الأساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل، حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول بعض الإستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الإستحقاق، وأما إذا كانت التغييرات أقرب إلى أساس الإستحقاق الكامل فينتج عنها ما يعرف بأساس الإستحقاق المعدل.

✓ **الأساس النقدي المعدل:** يتم الإعتراف بالإيرادات عند الإستلام النقدي لها مع إضافة المبالغ التي يتوقع أن يتم تحصيلها خلال فترة محدودة، وبالمقابل يتم الإعتراف بالنفقات عند الدفع الفعلي لها، مضافاً إليها قيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال فترة محدودة<sup>3</sup>.

✓ **أساس الإستحقاق المعدل:** يعرف بأنه أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، يمتاز بقربه من أساس الإستحقاق إلا أنه لا يشمل كل العناصر التي شملها أساس الإستحقاق حيث وفق هذا الأساس لا يتم الإعتراف المحاسبي ببعض عناصر الأصول والخصوم في الوحدات الحكومية، كالأصول والخصوم طويلة الأجل، ويعتبر هذا الأساس مرحلة انتقالية لتبني أساس

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>2</sup> فؤاد الفسوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص 37.

<sup>3</sup> عبد الحميد حساني وفتحية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، ص 33.

الإستحقاق الكامل، بحيث يتم تسجيل الإيرادات عند ثبوتها وإمكان قياسها، كما يعترف بالنفقات عند إمكانية قياسها واعتمادها من الجهة الحكومية ذات العلاقة ونشوء دين على الحكومة وتوفير تخصيصات لها<sup>1</sup>.

## 2. مزايا أساس الالتزام: يتميز أساس الالتزام بالسمات التالية<sup>2</sup>:

- ✓ يمكن من المقارنة بين النفقات العمومية والإيرادات العمومية لسنوات مختلفة بسهولة ؛
- ✓ يوفر قوائم مالية تساعد على التحليل المالي؛
- ✓ يمكن من إظهار الحسابات الختامية للهيئات العمومية بصورة حقيقية وواقعية؛
- ✓ يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الهيئات العمومية ودفعها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات أو توريد المواد أو اللوازم؛
- ✓ يعتبر مناسباً لمعالجة المشاريع الكبيرة التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من حجز المخصصات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها عند الالتزام بها.

## 3. عيوب أساس الالتزام: من أبرز عيوب هذا الأساس نذكر ما يلي<sup>3</sup>:

- ✓ تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها، حيث أن "الالتزامات" لا تكون محددة بدقة حسب "التقديرات" المسجلة؛
- ✓ حجز الأموال لتغطية قيمة العقود والالتزامات يؤدي إلى "تجميد" الأموال دون استثمار أو تشغيل لحين إتمام العمليات، حيث يتم حجز مبالغ لعقد النفقة غير المسددة؛
- ✓ لا يمكن من السيطرة على "السيولة النقدية" لاعتماده على أسلوبين مختلفين، في معالجة الإيرادات والنفقات؛
- ✓ لعدم التمييز بين النفقات الرأسمالية والإيرادية سيؤدي إلى التأثير السلبي على بيانات الحسابات الختامية والمركز المالي للحكومة.

## المطلب الرابع: المقارنة بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية

تتشرك المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية في كثير من الأمور، إلا أن هذا لا يمنع أن يكون بينهما عناصر اختلاف، هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما.

<sup>1</sup> فطيمة عشة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

<sup>2</sup> حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

<sup>3</sup> فائدة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 38.

وفيما يلي عرض أهم نقاط التشابه والاختلاف لهاتين المحاسبتين

### الفرع الأول: أوجه التشابه:

من أهم النقاط المشتركة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية ما يلي:

1. **مبدأ القيد المزدوج:** يطبق كل من النظام المحاسبي الحكومي و النظام المحاسبي نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات، ويقوم هذا المبدأ على أساس أن قيد العمليات المالية يتم عن طريق التسجيل في جانبين متساويين لحسابين مختلفين، أحدهما دائن والآخر مدين، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية؛
2. **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية، ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث إنه تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أنه يتم التعبير عن بنود الإيرادات والنفقات في كليهما بوحدات نقدية متجانسة، مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الأسعار؛
3. **الفترة المحاسبية:** يتفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة واستقلال السنوات المالية، بحيث يتم قياس نتيجة النشاط الإقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية، في حين أن توقع الإيرادات والنفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح يكون لمدة سنة<sup>1</sup>؛
4. **مبدأ ثبات وحدة القياس:** أن النقود هي وحدة القياس حيث يعتمد كلا النظامين من المحاسبة على استخدام الوحدة النقدية كوسيلة لإثبات قيمة الصفقات المالية مع ثبات قيمتها بغض النظر عن قدرتها الشرائية؛
5. **من حيث الوثائق والمستندات:** أن النظام المحاسبي في كليهما واحد، والذي يتكون من مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات، وإن اختلف الشكل والمسميات، كما أن الدورة المحاسبية متشابهة إلى حد كبير بينهما؛
6. **توفير البيانات المالية:** كل من النظامين يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>قادة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص23.

<sup>2</sup>لؤي وديان وزهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص37.

## الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

تتلخص أوجه الإختلاف بين كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية في الآتي:

1. تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة، بينما تعتمد المحاسبة المالية على أساس نظرية الشخصية المعنوية؛
2. في المحاسبة العمومية يطبق مبدأ عمومية الإيرادات والنفقات بينما لا تطبقه المحاسبة المالية نظرا لاستقلال الوحدة الاقتصادية؛
3. في المحاسبة العمومية لا تكون المخصصات والاحتياطات اللازمة لمقابلة الخسائر المحتملة أو المتوقعة لأن الحكومة تواجهها عند حدوثها، أما في المحاسبة المالية تكون المخصصات والاحتياطات وفقا لقاعدة الحيطة والحذر بهدف المحافظة على رأس المال؛
4. تعتبر التشريعات والنظم والتعليمات المالية المصدر الرئيسي لأسس وإجراءات وقواعد المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى ما تصدره الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالمحاسبة العمومية، بينما تعتمد المحاسبة المالية على ما تصدره المجامع العلمية والمهنية من معايير وتوصيات وذلك لصياغة المبادئ والمعايير واجبة التنفيذ؛
5. في المحاسبة الحكومية لا توجد علاقة سببية بين النفقات والإيرادات، فمصدر إيرادات الدولة القوانين وأساس النفقات هي الخدمات التي تلتزم الحكومة بتأديتها، وبالتالي فإن العلاقة بين الإيرادات الحكومية ونفقاتها تقتصر على الناحية التمويلية فقط، أي أن الإيرادات هي مصدر النفقات وليس العكس، بينما في المحاسبة المالية توجد علاقة سببية بين النفقات والإيرادات فيتم إعداد الموازنة بتقدير الموارد المتوقع الحصول عليها ثم تحديد النفقات اللازمة لتحقيق هذه الموارد، وتقتصر وظيفة الموازنة على الاستخدام الداخلي في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات<sup>1</sup>؛
6. تهدف المحاسبة العمومية إلى فرض رقابة مالية وقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها وذلك في حدود الإعتمادات المخصصة لها وفقا للموازنة العامة للدولة، أما المحاسبة المالية فتهدف إلى تحقيق فائض يوزع على المساهمين فيها إلى جانب احتجاز جزء منه ليحافظ على رأس المال المستثمر، وهو ما ينعكس على النظام المحاسبي في كل منهما؛

<sup>1</sup>ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص134.

7. فيما يتعلق بقياس النتائج لا تفرق المحاسبة العمومية بين الإيرادات الرأسمالية والجارية، بينما في المحاسبة المالية تتم التفرقة بين الإيرادات الرأسمالية والجارية، كما لا يتم التمييز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية في المحاسبة العمومية بعكس الحال في المحاسبة المالية؛
8. لا يتم حساب الإهلاك على الأصول الثابتة في المحاسبة العمومية وذلك بسبب أن الهدف ليس قياس الربح أو الخسارة وحيث أن المحاسبة العمومية لا تظهر حسابات خاصة بالأصول الثابتة وذلك باعتبارها نفقات تخص السنة المالية بعكس المحاسبة المالية حيث يتم توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي للوصول إلى صافي الربح الحقيقي؛
9. في المحاسبة العمومية يتبع الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل في بعض الحالات، أما في المحاسبة المالية فيتم استخدام أساس الإستحقاق دون النظر إلى واقعة التحصيل أو الصرف، حيث يتبع ذلك إجراء تسويات جردية في نهاية العام يقصد بها تحديد ما يخص الفترة من مصروفات وإيرادات وبالتالي ما يخصها من نتائج؛
10. لم تلق المحاسبة العمومية نفس الإهتمام الذي لاقته المحاسبة المالية، حيث أن الإهتمام بوضع سياسات محاسبية للمحاسبة العمومية بدأ به منذ عهد قريب من خلال بعض المنظمات الدولية المهتمة بالمحاسبة العمومية<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: تنظيم المحاسبة العمومية في الجزائر

يتناول هذا المبحث واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال إبراز مراحل تطوره و أهم أطره ومكوناته، إضافة إلى نقائصه ودوافع إصلاحه.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر امتدادا لنظام محاسبة الخزينة العمومية المعمول به خلال فترة الإحتلال الفرنسي المعتمد بناء على التعليمات رقم 16 الصادرة سنة 1968 والذي بقي ساري المفعول إلى غاية تطبيق النظام الجديد، وعموماً مر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بالمرحل التالية:

#### 1. مرحلة الإحتلال (1862 - 1962)

ارتكز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إبان فترة الإحتلال الفرنسي على قواعد النظام الفرنسي بطبيعة الحال، حيث كان يعمل وفقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم

<sup>1</sup>لؤي وديان وزهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص ص 38 - 39.

نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، إضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة، والذي تضمن 286 مادة متعلقة بالمحاسبة العمومية، الرقابة المالية والعلاقات المالية بين الجزائر وفرنسا؛

## 2. مرحلة بعد الإستقلال (1962 - 1975)

قامت الجزائر غداة الاستقلال بتصفية القوانين التي كانت سائدة إبان الإستعمار، حيث أصدرت مجموعة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 259/65 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، وكذا التعليم رقم 16 الصادرة في 12 أكتوبر 1968 التي تضمنت مدونة حسابات الخزينة؛

## 3. مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية (1975 - 1990)

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين و الأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973 وفق أحكام الأمر 73 - 29 الصادر في نفس التاريخ، إلى جانب صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولا سيما تلك الواردة في القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وتميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي غياب نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها<sup>1</sup>؛

## 4. مرحلة إصدار قانون المحاسبة العمومية (1990 - 1995)

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

<sup>1</sup> أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص ص 121 - 122.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛

✓ المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و كفياتها ومحتواها؛

✓ التعليم رقم 078 الصادرة في 17 أوت 1991 والتي سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة<sup>1</sup>؛

## 5. مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي (1995 - 2006)

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجدت لذلك المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إطارات المديرية لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالإنقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه إلى محاسبة الذمة والتي تتمثل في التسجيل المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة حيث تم إنجازها والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997، وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني المطبق في المؤسسات الاقتصادية<sup>2</sup>؛

## 6. صدور القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية

يهدف القانون العضوي 15/18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية إلى تحديد إطار الإدارة المالية للدولة الذي يجب أن يحكم إعداد قوانين المالية ومحتواها وطريقة عرضها واعتمادها من قبل البرلمان، كما يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة ومراقبة تنفيذ قوانين المالية، ويقوم هذا الإصلاح على منطق النتائج وليس على الوسائل، وإدراج آليات جديدة لتسيير المالية العمومية تتمحور على مبدأ التسيير المتعدد السنوات للميزانية<sup>3</sup>؛

## 7. القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

<sup>1</sup> خضير خبيطي ويونس مونة، مرجع سبق ذكره، ص 105.

<sup>2</sup> عبد المالك زين وعلي عباية، تبني أساس الإستحقاق كأداة للإثبات المحاسبي في نظام المحاسبة العمومية، المؤتمر الدولي الافتراضي بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية، 01-02 أكتوبر 2022، ص ص 50 - 51.

<sup>3</sup> FAHAS Mohammed, FELA Ayachi et BELOUTI Nabil, La normalisation de la comptabilité de l'État en Algérie " un système inspiré des normes comptables internationales du secteur public", Revue Algérienne d'Economie et gestion Vol 16, N 01, 2022, p 385.

يعتبر صدور هذا القانون نقلة نوعية في تاريخ المالية العمومية ومرحلة تالية لمواصلة الإصلاح عقب انطلاق الإصلاح الميزانياتي بداية من سنة 2023 على مستوى الميدان، كما أن الإدارة المالية للدولة تتطلب لتنفيذ الإصلاح وجود أعوان بكفاءات ومهام جديدة لمواكبة العصرنة حيث جاء القانون 07/23 ليحدد مهامهم ومسؤولياتهم باعتبار أنهم العنصر الفاعل في إعداد وتنفيذ الميزانية العمومية وبالتالي فهم أعضاء عملية العصرنة بشقيها الميزانياتي والمحاسبي<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

يستند تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر على عدة أطر من أهمها القانوني والتنظيمي.

#### الفرع الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر

النظام المحاسبي العمومي الجزائري شأنه شأن الأنظمة المحاسبية الأخرى فهو مقيد بمجموعة من الأحكام والنصوص القانونية والعديد من القوانين والأنظمة والتعليمات، وقد تم التطرق لها باختصار في المطلب السابق في صورة التسلسل الزمني لإصدار تلك التشريعات والمراسيم.

#### الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

المحاسبة العمومية في الجزائر تعتمد على نظام يقوم على دمج وتركيز العمليات المحاسبية حيث تقوم وحدات القطاع الحكومي وعن طريق محاسبها العموميين بإرسال الحسابات المتضمنة لعمليات تنفيذ الميزانية العامة للدولة إلى مصالح الأعوان المركزيين للخرينة والذين توكل لهم مهمة جمع وتركيز محاسبة المحاسبين الرئيسيين وذلك بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة<sup>2</sup>.

وتتكون شبكة محاسبي الخزينة العمومية من<sup>3</sup>:

1. **العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية:** هو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب من دون صندوق، بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين الرئيسيين، لكونه يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات وجمع الإحصائيات

<sup>1</sup> سهام زرقان، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر " قراءة في القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية، المجلد 07، العدد 02/2023، ص 322.

<sup>2</sup> إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 70.

<sup>3</sup> زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص 101.

المتعلقة بالوضع المالية للخرينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخرينة المفتوح لدى البنك المركزي؛

2. أمين الخزينة المركزية: هو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة بما فيها تنفيذ ميزانية مصالح رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة، إضافة إلى مختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني، و مراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات المفتوحة لديها؛

3. أمين الخزينة الرئيسية: يختص المحاسب الرئيسي بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة، إضافة لكونه مكلف بمتابعة تسديد معاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش، والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة؛

4. أمين الخزينة الولائية: هو المحاسب العمومي المعين على رأس خزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ العمليات المالية لميزانية الدولة على مستوى الولاية، إضافة إلى تنفيذ ميزانية الولاية والهيآت العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة ودمج محاسبة المحاسبين الثانويين والوكالات المالية وصناديق التسبيقات والإيرادات المرخصة في إقليم الولاية؛

5. أمين خزينة مابين البلديات: يعتبر بمثابة محاسب عمومي ثانوي يخضع للسلطة المحاسبية لأمين الخزينة الولائي، مكلف بتنفيذ ميزانية البلديات والهيآت العمومية المحلية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى الدائرة .

أما بالنسبة لقابضي الضرائب والجمارك وأملاك الدولة ومحافظو الرهون فيخضعون لسلطة الإدارة الوصية عليهم ولا يخضعون لسلطة الخزينة العمومية إلا من الجانب المحاسبي فقط، لكونها المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق العمليات المالية التي يقومون بتنفيذها .

وتتم عملية دمج وتركيز الحسابات من خلال الخطوات التالية<sup>1</sup>:

✓ يرسل المحاسبون الثانويون كل شهر وبصفة مباشرة إلى المحاسبين الرئيسيين التابعين لهم الوثائق والبيانات الحسابية قصد تجميع الإيرادات والنفقات؛

<sup>1</sup> إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص71.

✓ يرسل المحاسبون الرئيسيون إلى العون المحاسب المركزي للخرينة كل سنة وفي نهاية السنة المالية ميزانية الأموال والقيم المسجلة في دفاترهم المحاسبية الكبرى، كما يقومون بإرسال البيانات المحاسبية والوثائق الإثباتية المرتبطة بها؛

✓ يقوم العون المحاسبي المركزي للخرينة بدمج و مركزة محاسبة المحاسبين العموميين الرئيسيين ومختلف الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخرينة، وكذلك يتولى مهمة مراقبة وتدقيق توازن الحسابات المقدمة من طرف المحاسب العمومي الرئيسي بغرض إعداد الحساب الختامي للدولة في أجل أقصاه 31 مارس من السنة الموالية للسنة المالية.

### الفرع الثالث: الأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية

عون المحاسبة العمومية هو عون تنفيذ للعمليات المالية في إطار تسيير ميزانية وخرينة الهيئة العمومية، ويعرف عون محاسبة عمومية بكل عون مؤهل قانونا لتنفيذ العمليات المالية بالنسبة للنفقات وبالنسبة للإيرادات ويكون هذا التأهيل بالتعيين أو الانتخاب أو الإعتماد.

وقد حدد القانون الجزائري طبيعة الأعوان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية بصنفين هما: الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون حيث يمثل الأمر بالصرف سلطة الميزانية بينما يمثل المحاسب العمومي سلطة الخزينة<sup>1</sup>، فيما لم يدرج المراقب المالي ضمن أعوان التنفيذ وُنحت له فقط صفة عون الرقابة، وفيما يلي نعرض أهم ما جاء به القانون 07/23 في هذا الباب:

#### 1. الأمر بالصرف:

✓ **تعريف الأمر بالصرف:** يعتبر أمراً بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص معين أو منتخب أو مكلف مخول بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية (الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، الأشخاص المعنوية المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 15/18)<sup>2</sup>.

✓ **مهام الأمر بالصرف:**<sup>3</sup>

➤ إثبات الحقوق والالتزامات ؛

<sup>1</sup> سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، ص 326.

<sup>2</sup> المادة 4 من القانون رقم 07/23، مرجع سبق ذكره، ص 4.

<sup>3</sup> المادة 4 من القانون رقم 07/23، المرجع نفسه، ص 5.

- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها؛
  - ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع؛
  - إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية؛
  - الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه؛
  - ضمان برمجة الإعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.
- ✓ أصناف الأمر بالصرف<sup>1</sup>:
- **أمرون بالصرف رئيسيون:** وهم (الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الإعتمادات باسمهم، مسؤولوا الهيئات العمومية، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية و المؤسسات العمومية للصحة)؛
  - **أمرون بالصرف ثانويون:** وهم الأشخاص الذين يتلقون تفويضاً لإعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي فيما يخص توزيع الإعتمادات المالية للبرنامج وفروعه أو الإعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير؛
  - **أمرون بالصرف إقليميون لميزانية الدولة:** وهم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه.

## 2. المحاسب العمومي:

- ✓ **تعريف المحاسبين العموميين<sup>2</sup>:** يعتبر محاسبيا عموميا في مفهوم هذا القانون كل عون عمومي معين أو معتمد قانوناً للقيام بالعمليات التالية:
- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات؛
  - حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها؛
  - تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات؛
  - مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق؛
  - مسك المحاسبة المالية على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة؛
  - التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة؛
  - إعداد القوائم المالية وحساب التسيير؛

<sup>1</sup>المواد من 5 إلى 8 من القانون رقم 07/23، المرجع نفسه، ص 5.

<sup>2</sup>المادة 15 من القانون رقم 07/23، المرجع نفسه، ص 5.

➤ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

### ✓ أصناف المحاسبين العموميين<sup>1</sup>:

➤ **المحاسبون المختصون:** هم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم؛

➤ **المحاسبون المفوضين:** هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين؛

➤ **المحاسبون الرئيسيون:** هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة؛

➤ **المحاسبون الثانويون:** هم الذين تكون عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة؛

➤ **محاسبو الأموال والقيم:** هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية الواردة في هذا القانون؛

➤ **محاسبو التركيز المحاسبي:** هم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.

### 3. المراقب الميزانياتي:

ورد ضمن النصوص الصادرة حول الإصلاح الميزانياتي وضمن القانون 07/23 استحداث تسمية المراقب المالي بالمراقب الميزانياتي، فيما تم تحديد أشكال الرقابة الميزانياتية كما يلي: "تمارس الرقابة الميزانياتية تحت سلطة الوزير المكلف بالميزانية من طرف مراقب ميزانياتي، يساعد المراقبين الميزانياتيين مراقبين ميزانياتيين مساعدين".

كما تم تحديد أهداف الرقابة الميزانياتية المطبقة على ميزانية الدولة والتي تكون كما يلي<sup>2</sup>:

✓ التأكد من الطابع الدائم للتغطية المالية للبرمجة الميزانياتية؛

✓ المساهمة في التحكم في تنفيذ قوانين المالية؛

✓ السهر على احترام البرمجة الميزانياتية وتوافق مشاريع الالتزام بالنفقات مع هذه البرمجة؛

✓ إعلام الوزير المكلف بالميزانية حول الأخطار الميزانياتية؛

✓ ضمان الرقابة البعيدة على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة والرأي المسبق؛

<sup>1</sup>المواد من 18 إلى 21 من القانون رقم 07/23، المرجع نفسه، ص6.

<sup>2</sup>سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، ص331.

✓ تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية؛

✓ مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه.

### المطلب الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية

يمكن تقسيم نظام المحاسبة العمومية إلى ثلاثة نظم فرعية متفاعلة معا تتمثل فيما يلي:

#### الفرع الأول: النظام المحاسبي العمومي

يتضمن النظام المحاسبي العمومي كافة عمليات إثبات الإيرادات العمومية وأوجه إنفاقها، ثم وضع تقارير وقوائم مالية وتقديمها إلى الجهات المعنية.

1. **تعريف النظام المحاسبي العمومي:** يعرف النظام المحاسبي العمومي على أنه مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الدولة، وتقديم بيانات مالية من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي<sup>1</sup>.

2. **وظائف النظام المحاسبي العمومي:** تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي فيما يلي<sup>2</sup>:

✓ تسجيل النشاط العمومي بصفة رقمية؛

✓ متابعة مستحقات الدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم وديون وأي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها و سجلاتها؛

✓ توفير البيانات اللازمة عن الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض والعجز؛

✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات واستخداماتها؛

✓ توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات المؤداة من قبل الأجهزة الحكومية؛

✓ توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي.

3. **متطلبات النظام المحاسبي العمومي:** من أجل تحقيق أهداف النظام المحاسبي العمومي يجب

أن تتوفر مجموعة من الشروط والمتطلبات المتمثلة فيما يلي:

<sup>1</sup> محمد فضل سعد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 155.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

- ✓ يجب أن يتطابق النظام المحاسبي مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى؛
- ✓ أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة العامة ارتباطا وثيقا، لأن وظائف الحسابات والموازنة من العناصر المتكاملة لإدارة المالية العامة<sup>1</sup>؛
- ✓ أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛
- ✓ إعداد الحسابات بحيث تظهر بوضوح عن الأغراض والعناصر التي يتم تخصيص الموارد للإنفاق عليها والأفراد المسؤولين عن حماية هذه الموارد واستخدامها في تنفيذ البرامج<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: نظام الموازنة العامة

تعكس الموازنة العامة الجانب التخطيطي للعمليات المالية للدولة، وهي تعرب عن النشاط المالي المقدر للحكومة خلال السنة المالية القادمة.

1. **تعريف الموازنة العامة:** تعرف الموازنة العامة على أنها وثيقة تتضمن تقديرا لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة محددة ومقبلة غالبا سنة، والتي يتم تقديرها في ضوء الأهداف التي ترنو إليها فلسفة الحكم<sup>3</sup>.

فيما أشار إليها المشرع الجزائري ضمن القانون العضوي 15/18 لقوانين المالية بأنه "يتم تأطير ميزانياتي متوسط المدى كل سنة من طرف الحكومة، بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالمالية، في بداية إجراء إعداد قوانين المالية ويحدد للسنة المقبلة والسنتين الموالتين، تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد ميزانية الدولة وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء"<sup>4</sup>.

2. **خصائص الموازنة العامة:** للموازنة العامة مجموعة من الخصائص أبرزها ما يلي<sup>5</sup>:

- ✓ الموازنة العامة هي توقع أو تقدير للإيرادات والنفقات؛
- ✓ الموازنة العامة هي إجازة من البرلمان؛
- ✓ الموازنة العامة ذات صلة بأهداف الدولة؛
- ✓ الموازنة العامة عمل إداري ومالي؛

<sup>1</sup> نواف محمد الرّمّاحي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>2</sup> فطيمة عشة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

<sup>3</sup> عبد المجيد قدي، الموازنة العامة للدولة والسياسات الاقتصادية، دار النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2022، ص 28.

<sup>4</sup> المادة 5، القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، 02 سبتمبر 2018، العدد 53، ص 9.

<sup>5</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

### 3. أهمية نظام الموازنة العامة: تبرز أهمية نظام الموازنة العامة فيما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ يعتبر كأداة فاعلة من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في إدارة الإقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم والكساد؛
- ✓ يعتبر أداة تنسيق بين أنشطة الدولة حيث يتضمن توزيع وتخصيص موارد الدولة المختلفة على أوجه الاستخدامات المتعددة للجهات المنفذة، وذلك وفقا لحاجة كل جهة أو نشاطها وفي إطار أولويات الإنفاق؛
- ✓ يعتبر أداة مؤثرة في الحياة الإجتماعية فهو يلعب دورا هاما في إعادة توزيع الدخل الوطني وذلك عن طريق زيادة النفقات الصحية والاجتماعية والإسكان ودعم أسعار السلع ذات الإستهلاك الواسع؛
- ✓ يعتبر أداة رقابة فاعلة بيد السلطة التشريعية تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للجهاز التنفيذي وتقييم أدائه.

#### الفرع الثالث: نظام الرقابة المالية

نظام الرقابة المالية هو جزء من نظام المحاسبة العمومية، يعتمد على نظامي الموازنة العامة والنظام المحاسبي العمومي في تحقيق أهدافه.

1. مفهوم الرقابة المالية: يقصد بالرقابة المالية مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تمكن من للتأكد من صحة التنفيذ الفعلي ومطابقته للقوانين والأنظمة، وقياس مدى كفاءة وفعالية الوسائل المعتمدة لإنجاز الأعمال للحفاظ على المال العام وتحقيق الإستخدام الأمثل كلما أمكن ذلك<sup>2</sup>.
2. أهداف الرقابة المالية: تهدف الرقابة المالية في الأساس إلى ضبط المال العام وضمان حمايته من الضياع والإختلاس ومن كل أشكال التلاعب التي تؤدي إلى تدهور اقتصاديات الدولة وبالتالي تصدع بنيتها ويمكن حصر أهداف الرقابة على المال العام فيما يلي:
  - ✓ أهداف سياسية: تتمثل في التأكد من احترام رغبة السلطة التشريعية وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي يصدرها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة؛

<sup>1</sup>فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

<sup>2</sup>حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 233.

- ✓ **أهداف اقتصادية:** تتمثل في كفاية استخدام المال العام والتأكد من إنفاقه في أفضل الأوجه التي تحقق الأهداف المسطرة وعدم الإسراف في صرفه وإنفاقه، ومنع صرفه في غير الأوجه المحددة، وكذلك المحافظة عليه من السرقة والتلاعب وضبطه ومنع هدره؛
  - ✓ **أهداف قانونية:** تتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات والأصول المالية المتبعة، وترتكز الرقابة على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصا على سلامة التصرفات القانونية ومعاقبة المسؤولين عن أية انحرافات ومخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما؛
  - ✓ **أهداف إجتماعية:** تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي، بمختلف صورته وأنواعه مثل الرشوة والسرقة والإهمال والتقصير، هذه الرقابة تركز على الجوانب السلوكية للأداء وهي أقوى أنواع الرقابة<sup>1</sup>؛
  - ✓ **أهداف إدارية وتنظيمية:** وتحتوي مجموعة كبيرة من الإجراءات التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة واستعمالاتها المشروعة بكفاءة ومرونة وفعالية. وتشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية الجوانب التالية<sup>2</sup>:
    - تساعد على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في المستقبل؛
    - الرقابة تساعد على توحيد وتوجيه الجهود لإنجاز الأغراض والأهداف المحددة للمؤسسة بفعالية وكفاءة، كما تعمل على تصحيح الانحرافات البسيطة ومنع تفاقمها واتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
    - تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات الراجعة التي يكشف عنها التنفيذ والواقع العملي وبالتالي تطوير قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة؛
    - تساعد على تقييم الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة وكذلك تقييم أداء العاملين؛
    - اكتشاف الانحرافات في حينها واتخاذ الإجراءات الفورية .
- المطلب الرابع: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ودوافع إصلاحه**
- يعاني نظام المحاسبة العمومية السابق في الجزائر والمرتكز على نظام مدونة حسابات الخزينة من عدة نقائص وأوجه قصور تستوجب العمل على إيجاد حلول لها وإصلاحها.

<sup>1</sup>لؤي وديان و زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 100.

<sup>2</sup>فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

**الفرع الأول: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:** أثبت نظام المحاسبة العمومية السابق في الجزائر قصوره في عدة جوانب يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. **عدم إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة:** حيث إن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات، وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا ما أدى إلى سوء تسيير عناصر ذمة الدولة؛
2. **صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية:** تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الأجل المناسبة، مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات؛
3. **طريقة ترقيم حسابات المدونة:** 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، ولا سيما مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة<sup>1</sup>؛
4. **تعقيد الوثائق المحاسبية:** تتميز مجمل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق مدونة حسابات الخزينة الحالية بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها، ويرجع ذلك إلى الإعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مختلف العمليات المنفذة دون تناول تفاصيلها، أي أنها لا تعطي معلومات دقيقة عن مختلف تقسيمات هذه العمليات، مما يحول دون إمكانية المقارنة والتحليل؛
5. **عدم قدرته على جعل التسيير العمومي أكثر كفاءة وشفافية:** إن قواعد المحاسبة العمومية التي صممت لإحتواء مستوى الإنفاق العام في حدود الإعتمادات المقررة، والتي تركز على رقابة شرعية العمليات، أصبحت اليوم غير ملائمة لتلبية متطلبات التسيير العمومي الحديث المرتكز على الكفاءة والشفافية، فبعدما أن ركزت طويلا على الميزانية والتعامل مع المال العام، لا يجب أن تضمن الإمتثال للوائح المالية فحسب، ولكن إضافة لذلك يجب أن تضمن الشفافية المالية، كما أن فصل المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي يؤدي إلى احتكار

<sup>1</sup> أحمد يوسف السعيد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 12، العدد 01، جامعة بومرداس، 2022، ص 81.

المحاسب العمومي لمسك الدفاتر، من شأنه أن يفقد الأمر بالصرف وإدارته الإهتمام بالمسائل المحاسبية وكل ما يتدفق منها<sup>1</sup>؛

بالإضافة إلى ما سبق يمكن الإشارة أيضا إلى العيوب والنقائص التالية:

- ✓ يتغاضى نظام المحاسبة العمومية كليا عن تسجيل الاستثمارات والتجهيزات العمومية لعدم وجود أقسام حسابات في مدونة الخزينة العمومية من أجل متابعتها وتطبيق الإهلاك عليها؛
- ✓ عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الإعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها في السنة المالية السابقة مما يدفع بوحدة القطاع العام لطلب إعتمادات مالية إضافية<sup>2</sup>؛
- ✓ عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة في مرحلة إثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند إصدار سند الأمر بالتحصيل؛
- ✓ الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة؛
- ✓ عدم توفير بيانات مالية في سجلات المحاسبة عن باقي الإيرادات المثبتة وغير المحصلة أو الملغاة؛
- ✓ لا يوفر النظام المحاسبي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف<sup>3</sup>.

**الفرع الثاني: دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:** إضافة إلى محدودية نظام المحاسبة العمومية المعتمد حاليا في الجزائر والتي حالت دون مساهمته للتطورات الحاصلة على مستوى أساليب الإدارة المحاسبية الحديثة نجد العديد من الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى العمل على إصلاح نظامها المحاسبي موازاة مع ضرورة إصلاح النظام الميزانياتي ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 168.

<sup>2</sup> عبد المالك زين وعلي عبابة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>3</sup> زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص 176.

<sup>4</sup> إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 86.

**1. ضرورة الاستجابة لما جاءت به معايير المحاسبة العمومية وأنظمة الإدارة العمومية الحديثة:**

إن محاولات الجزائر للتكيف مع مختلف المتغيرات الجديدة التي أملتتها الظروف المحيطة بها بالإضافة إلى توقيعها للعديد من الاتفاقيات الدولية الخاصة مع البنك العالمي وصندوق النقد الدولي يفرض عليها العمل على محاولة إصلاح نظامها المحاسبي بالشكل الذي يسمح بتحقيق الفعالية والكفاءة في التسيير، وذلك من خلال الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والتي تحظى بقبول دولي عام وتسمح بإحداث نوع من التناسق في لغة التخاطب المحاسبي الدولي كما تسمح بتوفير مخرجات في شكل تقارير وقوائم مالية تساعد في عملية صنع القرارات على مستوى الدولة و عقلنة تسيير المال العام؛

**2. الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق:**

الانتقال إلى اعتماد أساس الاستحقاق بدل الأساس النقدي أو على الأقل أساس الاستحقاق المعدل إلى تقريب القوائم المالية العمومية من تلك الصادرة في القطاع الخاص أي توفير قوائم مالية تعطي معلومات عن جميع نتائج نشاط الدولة من أرصدة أصول مالية وغير مالية، الخصوم، القيمة الصافية دون الحاجة إلى مسك جداول إحصائية خارج المحاسبة قد تتصف بعدم الدقة وعدم الموثوقية، ذلك أن أساس الاستحقاق والقائم على التسجيل المحاسبي لعناصر الذمة المالية ويمكن من الحصول على ميزانية عمومية كاملة تتضمن كافة الوثائق اللازمة لتحقيق الرقابة والمساءلة على المال العام؛

**3. التماشي ونظام معلومات موجه نحو النتائج تماشيا والإصلاحات الحديثة في مجال الميزانية:**

إن شروع الجزائر في محاولة إصلاح نظامها الميزانياتي يتطلب منها إصلاح نظامها المحاسبي موازاة مع ذلك، وهذا عن طريق إصلاح التشريعات المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية والإجراءات المكلف بمسكها الأعوان التنفيذيون وأعوان الرقابة، ذلك أن أي إصلاح للنظام الميزانياتي مرتبط بإصلاح النظام المحاسبي ولا يمكن نجاح أحدهما دون الآخر، إضافة لذلك فإن إصلاح أي من النظامين يجب أن يتبعه إصلاح لأنظمة سير عمليات الرقابة والمساءلة المرتبطتين بإعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

**خلاصة الفصل:**

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل يتبين أن المحاسبة العمومية تركز على مجموعة من المبادئ و القواعد والأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية المتعلقة بالدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها وبذلك تكون القناة الرئيسية التي تمر عبرها مختلف سياسات الدولة من الناحية المالية والهادفة إلى تحقيق وإشباع حاجيات المجتمع، كما أن الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية تدعو إلى تبني أساس الإستحقاق، وفي الجزائر بدأت الإصلاحات الحقيقية مطلع التسعينات من القرن الماضي وتواصلت إلى غاية صدور القانون العضوي 15/18 ثم أخيراً صدور القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي حمل في طياته المهام والمسؤوليات الجديدة للمكلفين بتنفيذ الميزانية العمومية، وفي الفصل الموالي يتم التطرق لمدى ملاءمة هذه التشريعات للمعايير الدولية.

## الفصل الثالث:

التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام

- دراسة حالة الجزائر -

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفي الفصل الثاني إلى المحاسبة العمومية، يأتي هذا الفصل للربط بين هذين المتغيرين كُخرج لهذه الدراسة في جانبها التطبيقي والذي سيتناول واقع تطبيق هذه المعايير على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث كانت نتائج الشروع في الإصلاحات الموازناتية والمحاسبية المتتالية التي انطلقت منذ سنة 1995 وضع مشروع معايير محاسبة الدولة سنة 2014 والذي أتبعه صدور القانون العضوي لقوانين المالية، وقانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي مما سمح للجزائر بتبني حزمة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على الشكل التالي:

- ✓ المبحث الأول: مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- ✓ المبحث الثاني: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر.

**المبحث الأول: مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**

لقد عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة إصلاحات بعد سنة 1995 وهذا نظرا للنقائص التي يعاني منها هذا النظام خاصة مدونة حسابات الخزينة في ظل التطورات العالمية، وعليه فقد تم إجراء إصلاح محاسبي وفق النموذج الفرنسي بإعداد مخطط محاسبي للدولة ولكن سرعان ما تم التخلي عنه، ولهذا باشرت الجزائر بإصلاح جديد سنة 2006 عن طريق إنشاء مشروع لمخطط محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة مستمد من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

**المطلب الأول: مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE (إصلاح 1995)**

شرعت السلطات المختصة في إنشاء مشروع جديد لمحاولة تطوير نظامها المحاسبي للانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، وقد تم وضع مخطط محاسبي للدول PCE وفق النظام الفرنسي سنة 1995 من طرف فوج عمل مكون من إدارات المديرية، حيث قام هذا الأخير بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية الفرنسية التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية.

لتجسيد فكرة هذا المشروع تم وضع خطة عمل تضمنت المراحل التالية:

**الفرع الأول: وضع الإطار التصوري لمشروع الإصلاح:** تشمل هذه المرحلة تحديد معالم مشروع المخطط وفق فكرة أساسية هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، للخروج بنتائج تكون بمثابة انطلاق لتحديد القواعد المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية ومن أجل تجسيد ذلك تبنى فريق العمل الخطوات التالية:

1. جمع وإحصاء كل ما يتعلق بالمحاسبة العمومية من نصوص قانونية ووثائق تقنية؛
2. إعداد تقارير ذات طابع قطاعي حول النظام المحاسبي من طرف مختلف الهيئات المطبقة لقواعد المحاسبة العمومية والتي تتضمن تشخيص النظام المحاسبي المعمول بها حاليا، لكل من الدولة أي الإدارات المركزية، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المرافق أو الهياكل الصحية، الميزانية الملحقة للبريد والمواصلات، وبناء على هذه التقارير تم إعداد وثيقة ملخصة لنظام المحاسبة العمومية حسب القطاعات؛

3. تحديد محاور مشروع الإصلاح: فاعتمادا على الوثائق والتقارير التشخيصية وكذا تبادل المعلومات والإطلاع على خبرات الدول الأخرى في مجال الإصلاحات المحاسبية، لاسيما الدراسة المقارنة لمدونة حسابات الخزينة الحالية مع المخطط المحاسبي الوطني، المخطط المحاسبي للدولة الفرنسي لسنة 1970 و 1995 وكذا مخططها العام لسنة 1982، تم تحديد الخطوط الكبرى لصالح محاسبة الدولة، التي كانت موضوع تقرير رُفِع لمجالس الحكومة من أجل مناقشته<sup>1</sup>.

4. إعداد تقرير حول مشروع الإصلاح وتقديمه لمجالس الحكومة : بعد وضع الإطار العام لمشروع الإصلاح شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول :

- ✓ الإطار المفاهيمي والقانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية؛
- ✓ إبراز نقائص مدونة حسابات الخزينة الحالية؛
- ✓ تقديم مشروع الإطار المحاسبي الجديد من خلال المبادئ المحاسبية والاختيارات التقنية المتعلقة به.

ليتم بعد ذلك إرسال هذا الملف إلى مختلف مصالح وهيكل وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظات والتي على أساسها تم إعداد التقرير النهائي الذي قُدم لمجالس الحكومة، هذا الأخير الذي صادق على محتوى المشروع في 23 أبريل 1997 وأوصى بالمشروع في إنجازهِ ضمن مداورات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني .

5. عقد مداورات موسعة ومفتوحة على مختلف الوزارات والهيئات المعنية حيث شملت هذه اللقاءات دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من خلال الجوانب التالية: التقيد المحاسبي للاستثمارات، الإهلاكات، المخزونات، حقوق الدولة وديونها، العلاقات المحاسبية الداخلية الخاصة بالدولة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>فتحية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، ص 136.

<sup>2</sup>نادية ضريفي وأمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، العدد 07، جانفي 2018، ص 222.

**الفرع الثاني: الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية:** سمح وضع الإطار التصوري للمخطط المحاسبي للدولة وكذا مختلف المناقشات التي تمت مع الهيئات والمصالح ذات العلاقة في إعطاء الخطوط العريضة الواجب الإلمام بها في مرحلة صياغة القواعد التقنية المنظمة للعمل بهذا المخطط والجداول والقوائم المرفقة به.

وقد تضمنت هذه المرحلة وضع برنامج عمل على النحو التالي<sup>1</sup>:

1. تحضير مدونة المخطط المحاسبي للدولة من خلال وضع ترقيم للحسابات وطريقة تصنيفها ضمن عشرة أصناف بما يضمن تلاؤمها وخصوصية نشاط الدولة؛
  2. إعداد جداول الانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى مدونة المخطط المحاسبي للدولة من خلال تحديد الحسابات الجديدة المقابلة لتلك المستعملة؛
  3. إعداد التعلية المتضمنة الانتقال إلى تطبيق المخطط المحاسبي للدولة وكيفية تسيير المرحلة الانتقالية الجديدة وكذا مجمل القواعد المتعلقة بمسك المحاسبة العمومية.
- وتزامنت عملية وضع القواعد التقنية للمخطط المحاسبي للدولة مع اتخاذ مجموعة من الخطوات الداعمة لمشروع الإصلاح والتي من ضمنها تكوين المحاسبين العموميين وكذا تحديث شبكة الإعلام الآلي المعتمدة للتكيف مع الإصلاحات الجديدة المرتقبة.

### الفرع الثالث: الاختبار التجريبي لمشروع المخطط المحاسبي للدولة

تم وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المرافقة حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين:

1. **اختبار المخطط على مستوى ست ولايات:** تم اختبار المخطط في 9 جويلية 2000 لمدة سنة على مستوى الخزينة الولائية لكل من الولايات التالية: بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة باتخاذ الإجراءات التالية<sup>2</sup>:

- ✓ تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها الجداول المرافقة، بفتح حسابات جديدة، وتقسيم الحسابات؛
- ✓ إعداد الوثائق المحاسبية وكذا الميزان الشهري على مستوى هذه الولايات، ليتم التأكد من صحتها عن طريق اختبار عملية التركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

<sup>1</sup> إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 146.

<sup>2</sup> أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 178.

وقد سمح هذا الاختبار بتسجيل عدم التحكم في التسجيل المحاسبي للحقوق المثبتة للدولة من طرف قباضات الضرائب، الجمارك وأملاك الدولة.

2. **تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني:** بعد اختبار المخطط على مستوى الولايات الست السابق ذكرها لمدة سنة، تم توسيع مجال الاختبار ليشمل كل ولايات الوطن، وكان هذا بداية من سنة 2003، وذلك من أجل<sup>1</sup>:

- ✓ اختبار مشروع المخطط في مجال عمليات التحصيل والدفع وكذا الحقوق المثبتة للدولة على مستوى الخزينة الولائية، الوكالات المالية، وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
- ✓ إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي للدولة PCE؛
- ✓ تكييف المعلومات المحاسبية للوثائق وكذا الميزان الشهري مع المخطط المحاسبي للدولة؛
- ✓ تكوين المحاسبين وتدريبهم على الطرق الجديدة للتطبيق.

#### الفرع الرابع: أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة

لم يتم تنفيذ المخطط المحاسبي للدولة لمدة طويلة، وتم التخلي عنه سريعا للعديد من الأسباب يتمثل أهمها فيما يلي:

1. إهمال الجانب المتعلق بإصلاح الشق الميزانياتي والذي يتضمن إصلاح مدونة حسابات الميزانية لتتوافق ومدونة حسابات المخطط وهو ما أدى إلى صعوبة التوافق بين حسابات المدونتين وصعوبة الوصول إلى إجراء مقارنات بين تقديرات الميزانية وما تعكسه مخرجات التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالتنفيذ؛
2. عدم إصلاح الجانب القانوني لينماشى مع المخطط المحاسبي للدولة، حيث أن التشريعات المنظمة للمحاسبة العمومية لا تخدم الإطار المحاسبي المرتكز على محاسبة الخزينة مما يتطلب تزامن أي إصلاح محاسبي مع إصلاح الإطار القانوني لمحاسبة الدولة<sup>2</sup>؛
3. عدم وجود نظم معلومات فرعية تسمح بتبادل المعلومات بين مختلف المراكز المحاسبية؛
4. عدم توافق المخطط المحاسبي للدولة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>نادية ضريفي وأمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 223.

<sup>2</sup>إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 148.

<sup>3</sup>أمينة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 181.

### المطلب الثاني: مشروع عصرنة النظام الميزانياتي للدولة MSB (إصلاح 2006)

بعد التخلي عن مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الموازنة سنة 2005 يتماشى مع ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أين أبرمت وزارة المالية عقدا مع مكتب استشارات كندي \* CRC-SOGMA من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي لنتتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة محوري هذا المشروع.

#### الفرع الأول: الجوانب المتعلقة بالموازنة :

يهدف هذا المحور إلى إصلاح مرحلة إعداد الموازنة وكذا مرحلة تنفيذها، كما يهدف إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات ويشمل أربع مقومات تمت صياغتها على الشكل التالي :

1. **تبني إطار الميزانية متعدد السنوات:** حيث يكون هذا الإطار متكامل يغطي الإستثمارات والنفقات الجارية، كما يحافظ على سنوية الميزانية بشكل تام على المستوى التشريعي، فالميزانية السنوية تحضر وتقدم مع توقعات ممتدة على مدى السنوات الثلاث الموالية تتكامل بذلك مع الوضع الإقتصادي الكلي لنفس الفترة وقد تم إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات وشرع فيه منذ سنة 2004 إلى 2007 إلا أنه لم ير النور بعدما جُرب في خمس وزارات، ونتيجة لذلك صرح وزير المالية آنذاك بأنه سيتم إعداد أول ميزانية برامج وفق مشروع MSB سنة 2015<sup>1</sup>؛
2. **تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة:** يتم هذا الإجراء عن طريق إنشاء مستندات جديدة ووضع نظام معلوماتي يسهل من عملية إعداد مختلف وثائق الميزانية وكذا التقارير المرفقة بها وضمان الدقة اللازمة لذلك، مما سيسمح بفتح باب النقاش الجاد فيما يتعلق بالخيارات الاقتصادية والاجتماعية التي تلخصها الميزانية العامة للدولة، وفي هذا الجانب تضمن مشروع الإصلاح حسب ما أوصى به مكتب الاستشارات الكندي عرض الميزانية في ثلاثة جداول، الأول يعرض الإيرادات، الثاني يعرض النفقات بقسميها (نفقات التسيير والتجهيز) بعد أن كانت تعرض في جدولين منفصلين أما الثالث فيتضمن رخص الالتزام<sup>2</sup>.

\* Consulting Resources for Cooperation and Social Organization Global Management Assistance

<sup>1</sup> بن عزوز زروق وآخرون، عصرنة الإصلاح الميزانياتي في الجزائر وفق القانون العضوي 18 / 15، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2023، ص 622.

<sup>2</sup> إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 151.

3. **صياغة سياسات الموازنة:** يتم صياغة سياسات الموازنة وإعداد البرامج ومتابعتها من خلال<sup>1</sup>:

- ✓ إنشاء إطار عمل لإنفاق متوسط الأجل؛
- ✓ نظام لصياغة ومراقبة مؤشرات الأداء؛
- ✓ زيادة القدرة على التحليل والمتابعة.

4. **إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية:** يسمح هذا الجزء من مشروع عصرنة الموازنة

بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة، ولقد تم الشروع في هذا الجزء سنة 2007، حيث أوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بها إلى مجمع الاستشارات الفرنسي\* GIP-ADETEF الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية وكذا الجانب التقني، بالإضافة إلى دراسة أسباب فشل المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995، وعلى هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية تهدف إلى<sup>2</sup>:

- ✓ وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
- ✓ الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛ (انظر الملحق رقم 03)
- ✓ إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة؛
- ✓ تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

#### الفرع الثاني: الجوانب المتعلقة بنظم المعلومات والإعلام الآلي:

يتضمن هذا المحور إعداد ووضع نظم معلومات تتماشى مع الإصلاحات المتخذة في المحور المتعلق بالميزانية والهيكل الجديدة لميزانية للدولة، بما سيسمح من إدخال التقنيات الحديثة واستخدام تكنولوجيا المعلومات خلال مختلف مراحل إعداد وتنفيذ عمليات الميزانية على مختلف المستويات (المركزية، الإقليمية والولائية) ومنه تطوير نظام متكامل لإدارة الميزانية يهدف إلى<sup>3</sup>:

- ✓ تطوير وتبسيط مسار العمليات المتعلقة بالميزانية؛
- ✓ تسريع وتسهيل وتيرة معالجة عمليات النفقات؛

<sup>1</sup>فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

\*Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financière.

<sup>2</sup>فايزة حيرش، إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تحسين الأداء الإداري للأجهزة الحكومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2020/2019، ص 200.

<sup>3</sup>إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 154.

- ✓ تحقيق ترابط في معلومات كل من الأمر بالصرف، المحاسب العمومي والمراقب المالي؛
- ✓ تسريع عملية إعداد مشاريع قانون تسوية الميزانية والذي يحتاج حاليا لقرابة ثلاث سنوات لإعداده ومناقشته؛
- ✓ وضع نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي SIGB والذي يشمل حزمة برامج إدارة الميزانية والخزينة ويسمح بالتعامل مع جميع الأحداث المرتبطة بعملية تنفيذ الإنفاق العام بما فيها:
  - تسيير ومراقبة محفظة الإعتمادات المالية؛
  - التحقق من صحة العمليات والتوقعات الالكترونية؛
  - الإدارة اليدوية والآلية لطريقة الدفع؛
  - توفير قاعدة لتطبيق محاسبة الذمة المالية؛
  - المتابعة الآلية للنفقات حسب البرامج والأهداف؛
  - توفير أداة لمراقبة مستويات الإنفاق والنتائج المحققة ومقارنتها مع الأهداف.

### الفرع الثالث: أسباب تأخر تنفيذ المشروع

- كان مقررا أن يتم نشر أول ميزانية برامج قائمة على النتائج في إطار متعدد السنوات وفق هذا المشروع سنة 2012، لكن تأجيل المصادقة من طرف البرلمان على القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية حال دون ذلك، إضافة إلى مجموعة من العوامل أهمها<sup>1</sup>:
1. عدم وجود نظام محاسبي متطور ومنتاسب لتطبيق الإتجاهات الحديثة للموازنة؛
  2. ندرة الخبراء والكفاءات اللازمة من الموظفين لتطبيق التحديث في الإدارات الحكومية المختلفة؛
  3. بطء وقصور تطور الوسائل العلمية والتكنولوجية في الأجهزة الحكومية، والتي من شأنها أن تسهل وتوفر سبل استخدام أنظمة الموازنة الحديثة.

### المطلب الثالث: الإطار العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

يعتبر النظام المحاسبي للدولة المرآة العاكسة لجودة النظام الموازنتي المطبق، حيث أنه يلخص عملية تنفيذ مختلف عمليات الدولة المرخص بها في إطار قوانين المالية ويسمح بتحقيق الرقابة على الأعمال المنجزة وتقييم النتائج المحققة، لهذا فإن أي عملية إصلاح للنظام الموازنتي يجب أن تواكبها أيضا عملية إصلاح النظام المحاسبي، وهو ما سعت الجزائر إلى الوصول إليه

<sup>1</sup> علي جلابة وآخرون، قراءة تحليلية في مشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، الملتقى الوطني العلمي التكويني حول الميزانية العامة للدولة و مشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، جامعة الوادي، 04 أكتوبر 2023، ص 12.

حيث وبعد عشر مشروع PCE لسنة 1995، رافقت مشروع MSB لسنة 2006 بعملية تحديث وتكييف للنظام المحاسبي ليتماشى والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### الفرع الأول: التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد

يتضمن التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة توجهها نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر من خلال وضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تسمح بإصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عن طريق:

1. إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصرية، 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؛
3. إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام<sup>1</sup>؛
4. إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والقواعد 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 المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تمكن من إيصال معلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات؛
6. استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: لتسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
7. تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة: من خلال عملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل أملاك الدولة بتسجيل وصفي وتقييمي لحمايتها، واستخدامها وفق الأهداف المسطرة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 323.

<sup>2</sup>عبد القادر روتال، مرجع سبق ذكره، ص 142.

**الفرع الثاني: مبادئ المخطط المحاسبي الجديد**

تعتمد عصرنه هذا النظام على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

1. إعداد الحسابات المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: حيث يعتمد هذا المبدأ على إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة للنظام المحاسبي، ووضع نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
2. تطبيق مبدأ الاستحقاق: إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تجسد في حسابات الميزانية؛
3. الربط بين الميزانية والنظام المحاسبي للدولة: يعتمد هذا المبدأ على الربط بين عناصر الميزانية وحسابات النظام المحاسبي وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة من أجل إعطاء شفافية أكبر لنظام المحاسبة العمومية؛
4. إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب: وذلك بترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ إصلاح نظام المحاسبة، وذلك بإعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد بيانات مالية ذات جودة وموثوقية بالإعتماد على معايير تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

**الفرع الثالث: أهداف المخطط المحاسبي الجديد**

يهدف مشروع العصرنة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة؛
2. توفير بيئة تنظيمية مستقرة بدءا من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
3. وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع معايير IPSAS؛
4. إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية<sup>2</sup>؛
5. توفير بيانات موثوقة وصادقة ودقيقة عن جميع الأنشطة المالية للدولة؛
6. توفير أداة فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية من حيث الإنظام والعقلانية؛

<sup>1</sup>فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

<sup>2</sup>ميلودعبود، مرجع سبق ذكره، ص 321.

7. إنتاج قوائم مالية في الوقت المناسب ومقروءة، تتكيف مع احتياجات المستخدمين وصانعي القرار؛

8. معرفة الذمة المالية بمختلف مكوناتها وإمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

إنطلاقاً من هذه المفاهيم والمبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة تم تبني إستراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك من خلال مرحلتين:

1. **المرحلة الانتقالية:** تتمحور هذه المرحلة أساساً حول صياغة تطبيق الإعلام الآلي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب NCT، واستناداً على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل على: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقي العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة وتتميز هذه الجداول باقتصارها على العمليات المتعلقة بمحاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعلياً<sup>2</sup>. وعليه وفي إطار إثراء هذه الجداول المالية، تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات والتي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية.

2. **المرحلة النهائية:** ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية<sup>3</sup>:

✓ إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقاً للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق ب"الاستثمارات"؛

<sup>1</sup>أمانة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 191.

<sup>2</sup>فتحية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، ص 145.

<sup>3</sup>نادية ضريفي وأمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 235.

✓ إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في المعيار IPSAS رقم 23 المتعلق ب "الإيرادات السيادية"؛

✓ إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لا سيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

وقد خلصت الدراسة إلى تحديد مختلف الجوانب النهائية للنظام المحاسبي والنصوص القانونية التي تحدد العمليات المالية للدولة، والجدول التالي يبين أهم ما تشمله هذه المرحلة:

**الجدول رقم 04: تحديد الجوانب النهائية لمشروع العصرية في الجزائر**

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقرير الشهري	جانفي 2008	جويلية 2008	إعادة صياغة دفتر الشروط المتعلق بالنفقات العمومية
دليل المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	أكتوبر 2008	دراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي للدولة
مشروع النصوص	جانفي 2008	أكتوبر 2008	صياغة النصوص والوثائق الإدارية
المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	أكتوبر 2008	التعريف بالمخطط المحاسبي للدولة والقوائم المالية لهذا النظام
مشروع النصوص	جويلية 2008	سبتمبر 2008	صياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي والموازنة.
التقارير المطبقة على البرامج التكوينية	جوان 2008	سبتمبر 2008	إعداد التكوينات والبرامج الأساسية لمرافقة عملية تنفيذ المشروع
التقرير الوسيط	سبتمبر 2008	ديسمبر 2008	يوضح هذا التقرير كيفية تعميم تطبيق المشروع عبر كل الوزارات
التقرير الشهري	ديسمبر 2008	مارس 2009	تدعيم تنفيذ مختلف العروض السابقة المقدمة حول الإصلاح
التقرير النهائي	أفريل 2009		يحدد هذا التقرير التصور النهائي لمشروع العصرية

المصدر: فتحة بوعبانه، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020/2019، ص 142.

يلاحظ من هذا الجدول أنه تم تحديد الجوانب النهائية للنظام المحاسبي المتعلقة بالإطار العام لحسابات الدولة، وتحديد الإجراءات المرافقة لتكييف النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال توفير النصوص القانونية، بالإضافة إلى دراسة المعايير التي تحاول الدولة تطبيقها كمرحلة أولى والتي تراها مناسبة، وتم التركيز على وضع برنامج لتكوين العنصر البشري.

#### الفرع الخامس: أسباب تأخر تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

- لقد قطع إعداد مشروع الإطار المحاسبي الجديد شوطا كبيرا على مستوى عملية التصور حيث تم الانتهاء من إعداد مختلف الوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات (انظر الملحق رقم 04)، مخطط الكتابات المحاسبية، جداول المرافقات إلى جانب تطبيق الإعلام الآلي المتعلق بإعداد الجداول المالية، لكن وضع هذا المخطط حيز التنفيذ لازال يواجه العديد من التحديات أهمها:
1. غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المنفقة التي تعد أحد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛
  2. تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية والذي يشكل الإطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة<sup>1</sup>؛
  3. مشكل مقاومة التغيير الذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لا سيما وأنه يشكل تغييرا جذريا في طرق التقييد المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة؛
  4. غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي ولعل الأمر يرجع إلى كون أن المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة، وهو الأمر الذي يجعل نطاق سلطاتها وصلاحياتها محدودا بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، وحتى الجمارك<sup>2</sup>؛
  5. عدم اكتمال عملية حصر وتقييم تشبيئات الدولة و ذلك بسبب مشكل القيمة التاريخية للعديد من الاستثمارات.

<sup>1</sup> ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 345.

<sup>2</sup>نادية ضريفي وأمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 236.

### المطلب الرابع: مشروع معايير المحاسبة للدولة NCE لسنة 2014

لا يرقى مشروع معايير المحاسبة للدولة أن يكون مشروعاً إصلاحياً قائماً بحد ذاته، وإنما يمثل واقعيًا اللبنة الأساسية الأهم في مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة، وباعتباره جوهر موضوع الدراسة فقد تم إدراجه كمرحلة مستقلة من مراحل مشاريع الإصلاح الموازناتي والمحاسبي لإبراز أهميته البالغة لا غير ضمن عملية الانتقال لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### الفرع الأول: التعريف بمشروع معايير المحاسبة للدولة لسنة 2014

يهدف الإصلاح المحاسبي للدولة إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ويهدف إعداد مجموعة من المعايير المحاسبية الحكومية إلى تحديد إطار مفاهيمي للإبلاغ المالي، لتحديد الأحكام والمعايير الخاصة بالدولة الجزائرية، من أجل تسهيل عملية الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق من جهة، وتعميم مخطط حسابات الدولة من جهة أخرى، كما يعد هذا الإصلاح المحاسبي جزءاً من تحديث أنظمة الموازنة بمختلف جوانبها، ولاسيما إعادة هيكلة عملية تنفيذ الإنفاق العام<sup>1</sup>.

تستخدم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجع لإدخال أساس الاستحقاق في المحاسبة في القانون الوطني، يستند هذا الأساس إلى مبدأ الإعراف بالحقوق والالتزامات التي بموجبها يجب أن تؤخذ المعاملات في الاعتبار للسنة التي تتعلق بها، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو الصرف.

تم تتصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع المعايير المحاسبية يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حيث تم إقتراح 17 معيار لاعتمادها حسب الوضع في الجزائر، إضافة إلى الإطار التصوري والذي جاء كمعيار منفصل، حيث تمت صياغة هذه المعايير بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع تكييفها مع البيئة المحلية، النظام المحاسبي المالي، النظام المحاسبي الفرنسي والإصلاح الموازناتي والمحاسبي في كل من فرنسا وبلجيكا .

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 105.

**الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة للدولة**

1. مفهوم الإطار المفاهيمي: هو الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها وعناصر القوائم المالية ومفاهيم الإعراف والقياس المتعلقة بها ومفاهيم المحافظة على رأس المال<sup>1</sup>.

يحدد الإطار المفاهيمي طبيعة ودور الأصول والخصوم في القطاع العام، والدور التنظيمي المنوط به لوحدات القطاع العام وعلاقته مع التقارير الإحصائية وأهمية الموافقة على الموازنة.

**2. أهداف الإطار المفاهيمي: يهدف الإطار المفاهيمي لمشروع معايير المحاسبة للدولة إلى<sup>2</sup>:**

- ✓ تحديد أساليب المحاسبة التي هي مبادئ وأسس واتفاقيات وقواعد وممارسات محددة تطبقها الدولة بشكل دائم لإعداد وتقديم بياناتها المالية؛
- ✓ تقديم المفاهيم التي يقوم عليها إعداد وعرض البيانات المالية، الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية الواجب الالتزام بها والخصائص النوعية للمعلومات المالية؛
- ✓ يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- ✓ تسهيل عملية تفسير المعايير المحاسبية وقيد المعاملات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في اللوائح المحاسبية.

**3. المحاسبة على أساس الإستهقاق والطرق المحاسبية: حيث "تمسك الدولة محاسبة ميزانية**

تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات"<sup>3</sup>؛ وتنفذ الدولة محاسبة تحليل للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج، يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصمة ممتلكاتها ووضعيتها المالية.

إنطلاقاً من هذه المادة فإن الهيئات العمومية ملزمة بمسك ثلاثة أنواع من المحاسبة<sup>4</sup>:

✓ المحاسبة على أساس النقدي؛

✓ المحاسبة على أساس الإستهقاق؛

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 108.

<sup>3</sup> المادة 65، القانون العضوي 15/18، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>4</sup> قادة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 94.

✓ المحاسبة التحليلية.

3. **مستخدموا القوائم المالية:** يشمل مستخدموا القوائم المالية حسب مشروع معايير المحاسبة للدولة الفئات التالية<sup>1</sup>: (دافعوا الضرائب، المسؤولون المنتخبون، الدائنون، الموردون، وسائل الإعلام، والمواطنون وممثلهم)، كما يجب أن تلبى المعلومات المالية احتياجات المسؤولين ومسيري أنشطة الدولة وكذا المستثمرين في سندات الدين العمومي.

### الفرع الثالث: مميزات الحسابات وفق الإطار المفاهيمي

تتميز حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة وفق الإطار المفاهيمي ضمن دليل مجموعة حسابات الدولة ومدى ملاءمته للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بما يلي<sup>2</sup>:

1. تتميز حسابات الأصول على عناصر جديدة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مثل خسائر القيمة والتي تعبر عن الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الصافية للحساب المعني، والتي لم تكن موجودة في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995.

بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للاهلاك الذي يأخذ بعين الاعتبار في كل نهاية سنة القيمة السوقية للتثبيات من أجل زيارة أو تخفيض قسط للاهلاك الذي يأخذ بعين الاعتبار في كل نهاية سنة القيمة السوقية للتثبيات من أجل زيادة أو تخفيض قسط الإهلاك أو تغيير طرق حسابه، بالإضافة إلى فلسفة الحسابات التي تعتمد على المعايير؛

2. تحتوي حسابات الخصوم على عناصر تعتمد على المعايير من خلال تأثير مباشر بالأسواق المالية نتيجة تبني حسابات جديدة لها علاقة مباشرة مع هذه الأسواق والمتمثلة في فروقات التقييم وإعادة التقييم التي تعمل على زيادة رصيد الدورة، إضافة إلى خسائر قيمة الحسابات المالية الناتجة عن الانخفاض الحاصل للأوراق والسندات الحكومية في الأسواق المالية؛

3. تتميز حسابات تنفيذ حسابات الموازنة على حسابات لها طابع مالي أكثر منه محاسبي، وهذا من خلال معالجة الانخفاض والارتفاع نتيجة تغير الأصول والخصوم وهذا يعني أن هذه الحسابات أصبحت غير جامدة، وإنما تأخذ بعين الاعتبار المستوى العام للأسعار في السوق المالي؛

<sup>1</sup>FAHAS Mohammed et Autres, op.cit, p388.

<sup>2</sup>ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 337.

4. تتميز حسابات المخطط بمتابعة ومراقبة التوجه العام للنفقات من خلال تسجيلها في الحسابات التي صرفت لأجلها، وهذا ما يسمح بمعرفة مدى قدرة الدولة على توجيه نفقاتها نحو الاستخدام الأمثل لهذه الموارد؛

5. تتميز حسابات المخطط بمتابعة ومراقبة مدى تنفيذ الموازنة العامة من خلال الأصناف المرتبطة بالنفقات والإيرادات، وهذا يسمح بمعرفة مدى قدرة الدولة على تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات وبالتالي تسهيل عملية تقييم وتحليل أداء الموازنة في تحقيق أهدافه. وسيتم عرض هذه الحسابات ضمن المبحث الموالي.

### الفرع الرابع: مبادئ مشروع إصلاح محاسبة الدولة

تمثل المبادئ المحاسبية الجديدة للمحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تقريبا نفس المبادئ المعتمدة في محاسبة القطاع الخاص، وقد وردت في مشروع معايير المحاسبة للدولة في الجزائر وتتمثل في:

1. **المبادئ المحاسبية الجديدة:** تم إدراج العديد من المبادئ المحاسبية لمحاسبة شركات القطاع الخاص ضمن الإطار المفاهيمي لمخطط معايير محاسبة الدولة وهي :

- ✓ **مبدأ الانتظام:** هذا المبدأ يعني أن تتوافق الحسابات مع الإجراءات والقواعد المعمول بها؛
- ✓ **مبدأ الصدق:** يتم تطبيق القواعد والإجراءات المعمول بها بطريقة تعكس بصدق المعرفة التي يملكها المسؤولون عن تأسيس الحسابات للواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛
- ✓ **مبدأ الوفاء (الإخلاص):** لا يتم تعريف مبدأ الوفاء بشكل مباشر، فعندما لا يكون تطبيق متطلبات المحاسبة كافياً لإعطاء صورة حقيقية ونزيهة يجب تقديم معلومات إضافية في الملحق، علاوة على ذلك إذا كان تطبيق القاعدة في حالة استثنائية غير ملائم لإعطاء صورة وافية، يجب أن يتم استبعادها من هذه القاعدة من خلال الإشارة إلى هذا الاستثناء وتبريره في الملحق مع الإشارة إلى تأثيره على الحسابات<sup>1</sup>؛
- ✓ **مبدأ استقلالية الدورات:** وفقا لهذا المبدأ يتم تحميل كل دورة، المعاملات والأحداث والعمليات الخاصة بها فقط دون غيرها، أي أن نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن نتيجة الدورة التي تسبقها أو التي تليها؛

<sup>1</sup>أمانة هناء جابي، مرجع سبق ذكره، ص 199.

- ✓ **مبدأ استمرارية النشاط:** يتم إجراء التسجيلات المحاسبية واعداد القوائم المالية على افتراض أن الدولة ستستمر في نشاطها أي استمرار استغلالها على الأقل في المستقبل المنظور؛
- ✓ **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** يعني تطبيق نفس الطرق المحاسبية عبر الدورات المتعاقبة وذلك لضمان إتساق المعلومات المحاسبية مع مرور الوقت وقابليتها للمقارنة من سنة إلى سنة أخرى، إلا أنه يمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن توفير معلومات أكثر موثوقية مع ضرورة الإشارة عن التغييرات التي تم إجراؤها إذا كان لها أثر على النتيجة؛
- ✓ **التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة:** وتعتبر التكلفة التي يتم بها تقييد عناصر الأصول في القوائم المالية<sup>1</sup>.

2. **تطبيق محاسبة الإستهقاق:** ينص هذا المبدأ على الانتقال من التسجيل النقدي للعمليات المالية للدولة إلى التسجيل على أساس الإستهقاق والذي يترجم بإدخال مبادئ جديدة والتي من خلالها يمكن تسجيل جميع حقوق والتزامات الدولة؛
3. **التصديق على حسابات الدولة:** إن مفهوم التصديق على الحسابات كان خاصا بشركات القطاع الخاص التي يقوم بالتصديق على حساباتها محافظي الحسابات، إلا أنه في ظل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر فقد تم إدخال مفهوم المصادقة علي حسابات الدولة التي يقوم بها مجلس المحاسبة؛
4. **إعداد حسابات الدولة وفق معايير محاسبة الدولة:** يعتمد هذا المبدأ على إعادة إعداد حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة والقيام بالتسجيلات المحاسبية وفق متطلبات معايير محاسبة الدولة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، من أجل وضع إطار محاسبي يتسم بقواعد محاسبية دولية<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

مع الانتشار الواسع للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عالميا باعتبارها مجموعة عالية الجودة، كان من الضروري على الجزائر إعداد خطة متكاملة تهدف أساسا إلى اعتماد هذه المعايير مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الجزائرية.

<sup>1</sup>فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 134.

<sup>2</sup>فطيمة عشة، مرجع سبق ذكره، ص 261.

**المطلب الأول: متطلبات وآليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر**

سبق وأن تمت الإشارة في الفصل الأول إلى متطلبات وآليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل عام، وفي هذا المطلب سيتم تخصيصها وإسقاطها على حالة الجزائر.

**الفرع الأول: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر**

يجب توفر بعض الشروط أو المتطلبات الضرورية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر من بينها :

1. إصلاح المنظومة القانونية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب المرونة في الإطار القانوني بما يفتح النقاش وإثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ والنظريات، وهذا مما يساهم في تحقيق التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل مرن وناجح؛
2. تغيير أسس القياس المحاسبي: نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر على الأساس النقدي الذي لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية، ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي<sup>1</sup>؛
3. تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية دون منح أي من الوحدات سلطة تطوير هذه النظم ونظرا لإختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها؛
4. تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة لأن استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الانجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> أحمد يوسف السعيد، مرجع سبق ذكره، ص 84.

<sup>2</sup> خضير خبيطي ويونس مونة، مرجع سبق ذكره، ص 107.

5. **تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام:** يتوجب على الجهات تأهيل أعوان المحاسبة العمومية، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير الدولية؛
6. **الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات:** إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبية العمومية يلزم توفير إعمادات مالية كبيرة وكفاءات من أجل نجاحه<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: آليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

من أجل إعمتامد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر إتباع آلية النهج التدريجي لتبني هذه المعايير، فعلمية إعمتامدها تتطلب إعادة تقويم السياسات المحاسبية، كما أنها ستحدد معظم التغيرات الأخرى التي يتعين إدخالها، ولضمان الانتقال الناجح يجب إتباع الخطوات التالية<sup>2</sup>:

1. **الخطوة الأولى:** تحديد وحدة الإبلاغ العمومي؛
2. **الخطوة الثانية:** اعتماد الجزء الأول - المتطلبات الإلزامية - من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي؛
3. **الخطوة الثالثة:** اعتماد الجزء الثاني - المتطلبات غير الإلزامية - من المعيار المحاسبي الدولي العمومي بموجب الأساس النقدي؛
4. **الخطوة الرابعة:** اعتماد ما يلائم البيئة الجزائرية من المعايير التي تعتمد على أساس الاستحقاق.

### المطلب الثاني: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

في إطار سياسة الدولة الإستراتيجية لإعمتامد المعايير الدولية للقطاع العام، تحاول كمرحلة أولى التركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة وتستطيع تطبيقها حاليا، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى.

### الفرع الأول: إستراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

<sup>1</sup> عبد القادر روتال، مرجع سبق ذكره، ص 142.

<sup>2</sup> فتحية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، ص 193.

تبنى إستراتيجية تطبيق المعايير، تبعا لدرجة التطبيق المبينة كما يلي<sup>1</sup>:

1. المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة؛
2. المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط؛
3. المعايير التي لا بد من تأجيل التنفيذ؛
4. المعايير التي يتعين استبعادها.

**الفرع الثاني: عرض المعايير المحاسبية للدولة (انظر الملحق رقم 05)**

إعتمدت الجزائر بعض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بعد تكييفها بما يتوافق مع البيئة الجزائرية والتي بلغ عددها 12 معيارا، فيما تمت الإستعانة ب 5 معايير أخرى فرنسية.

**الجدول رقم 05: مرجعية المعايير الجزائرية لمحاسبة الدولة**

رقم المعيار	اسم المعيار	المرجعية المعتمدة
1	عرض القوائم المالية	المعيار الدولي 1
2	جدول التدفقات النقدية	المعيار الدولي 2
3	إيرادات العمليات غير التبادلية	المعيار الدولي 23
4	التكاليف	المعيار الفرنسي 2
5	مكونات خزينة الدولة	المعيار الفرنسي 10
6	الديون المالية والأدوات المالية لأجل	المعيار الفرنسي 11
7	المساهمات والديون الملحقة	المعيار الدولي 7
8	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	المعيار الدولي 24
9	الأصول المادية	المعيار الفرنسي 6
10	الأصول غير الملموسة	المعيار الدولي 31
11	المؤونات، الأصول والخصوم المحتملة	المعيار الدولي 19
12	الإيرادات من المعاملات التبادلية	المعيار الدولي 9
13	المخزون	المعيار الدولي 12
14	عقود الإيجار	المعيار الدولي 13
15	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية	المعيار الدولي 21
16	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	المعيار الدولي 3
17	ديون الأصول المتداولة	المعيار الفرنسي 9

<sup>1</sup> سهام زرقان ووليد بيبي، مرجع سبق ذكره، ص 314.

**المصدر:** إيمان عبدوس، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2021/2020، ص 161.

يمكن الاستنتاج من هذا الجدول أن الجزائر أخذت بعض المعايير المحاسبية من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كما هي، في حين كيفت بعض المعايير الأخرى بما فيها معايير محاسبة الدولة لفرنسا بما يناسب البيئة الجزائرية، وقد كان آخر تحيين لهذه المعايير سنة 2019.

**الفرع الثالث: محتوى المعايير المحاسبية للدولة:** من خلال هذا الفرع يتم إبراز محتوى وهدف كل معيار من معايير المحاسبة للدولة.

1. **المعيار رقم 01: عرض القوائم المالية:** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية بحيث تكون قابلة للمقارنة مع القوائم المالية للدولة للسنوات السابقة، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية والحد الأدنى من مكوناتها باستخدام أساس الاستحقاق؛
2. **المعيار رقم 02: جدول التدفقات النقدية:** يهدف إلى عرض التغيرات التاريخية في النقد و مرادفات النقد في مؤسسات القطاع العام من خلال بيان التدفقات النقدية التي تصف خلال هذه الفترة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
3. **المعيار رقم 03: الإيرادات من العمليات غير التبادلية:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد القواعد المتعلقة بالمعلومات المالية التي تخص الإيرادات الناشئة عن معاملات غير تبادلية وفقا لمبادئ الاستحقاق<sup>1</sup>؛
4. **المعيار رقم 04: التكاليف:** يسمح هذا المعيار برسم الإطار العام الذي يحدد مصاريف الدولة التي يركز الحدث المنشأ لها على الأداء الفعلي للخدمة، وأيضا يضع القواعد الخاصة بتسجيلها وقياسها، وذلك بما يتناسب وتقسيمات المصاريف الواردة في الميزانية العامة للدولة، المنصوص عليها وفق القانون العضوي 15/18، ما سيسمح بإحداث الترابط بين التقسيمات المحاسبية والميزانية؛
5. **المعيار رقم 05: مكونات خزينة الدولة:** الغرض من هذا المعيار هو تحديد مكونات النقدية التي تشكل خزينة الدولة التي تنقسم إلى خزينة أصول وخزينة خصوم، بحيث تتكون خزينة الأصول من النقدية المتاحة في الصندوق مثل الأرصدة في الحسابات البنكية والمؤسسات

<sup>1</sup>أفضمة عشة، مرجع سبق ذكره، ص 268.

المالية وكذا من الأوراق المالية، أما خزينة الخصوم فتشمل الأموال المستحقة السداد للغير والموجودة في خزينة الدولة في صورة ودائع تحت الطلب والقروض قصيرة الأجل؛

**6. المعيار رقم 06: الديون المالية والأدوات المالية لأجل:** يهدف المعيار إلى توضيح طرق معالجة الموارد التي تستعملها الدولة لتغطية العجز في خزينتها، سواء تعلق الأمر بقروض أو أوراق مالية آجلة التي تسمح بتمويل نشاط الدولة وتستوجب السداد على المدى الطويل؛

**7. المعيار رقم 07: المساهمات والديون الملحقة:** ويعالج استثمارات الدولة في المؤسسات والوحدات والتي ينتج عنها أرباح وخسائر يمكن تقييمها بصورة واقعية وحقيقية، ولا يعالج المعيار الاستثمارات المنجزة في وحدات حكومية غير هادفة للربح مثل المؤسسات الإستشفائية والتربوية<sup>1</sup>؛

**8. المعيار رقم 08: عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية:** يحدد هذا المعيار المعلومات التي يتعين على الحكومة تقديمها، بحيث تعتبر مسؤولة علنا عن مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها وعن الأداء المحقق، وحسب هذا المعيار فإنه يجب على الدولة أن تقوم بالإفصاح عن نتائج تنفيذ ميزانيتها وفقا للمتطلبات القانونية أو الأحكام المعيارية المفروضة فيها أو الإفصاح عنها بشكل طوعي من أجل تحسين الشفافية، كما يجب الإفصاح في القوائم المالية أو في تقارير مالية أخرى عن المبالغ المقدرة المدرجة في الموازنة والمبالغ الفعلية، والمقارنة بينهما، وتقديم أسباب الاختلافات بينهما؛

**9. المعيار رقم 09: الأصول المادية:** يتناول هذا المعيار كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المادية مثل المؤسسات التقنية والمعدات، وكيفية الاعتراف بها في الميزانية وتحديد قيمتها المحاسبية، والمعالجة المحاسبية لنقص قيمتها والإهلاكات الخاصة بها؛

**10. المعيار رقم 10: الأصول غير الملموسة:** الهدف من هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتناولها معيار آخر، يتطلب هذا المعيار من الدولة الاعتراف بالموجودات غير الملموسة إذا كان مراقب من طرف الدولة ويتوقع منه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية لها، كما يوضح كيفية تحديد القيمة المحاسبية لهذه الأصول وضرورة الإفصاح عنها؛

<sup>1</sup>إيمان عبدوس، مرجع سبق ذكره، ص 158.

- 11. المعيار رقم 11: المؤونات، الأصول والخصوم المحتملة:** الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للمؤونات، الأصول والخصوم المحتملة وكيفية الإعراف بها؛
- 12. المعيار رقم 12: الإيرادات من المعاملات التبادلية:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية المعالجة المحاسبية للإيرادات من المعاملات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات، بيع البضائع، أو استخدام أطراف أخرى لأصول وحدات القطاع العام المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم<sup>1</sup>؛
- 13. المعيار رقم 13: المخزون:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون ويحدد أنواع المخزونات وطرق تحديد تكلفتها وتقييمها مع الأخذ بعين الاعتبار تدهور قيمتها وطريقة تسجيلها عند انخفاض قيمتها؛
- 14. المعيار رقم 14 : عقود الإيجار:** يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ المحاسبية المناسبة لعقود الإيجار التمويلية والتشغيلية، ولا ينطبق هذا على عقود الإيجار المتعلقة باستغلال أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وغيرها من الموارد غير المتجددة؛
- 15. المعيار رقم 15: انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإجراءات التي تطبقها الدولة لتحديد ما إذا كان الأصل غير المولد للنقد قد فقد قيمته، والتأكد من الإعراف بالخسائر في القيمة والإفصاحات المطلوبة؛
- 16. المعيار رقم 16: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:** يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد التي تحكم تصنيف البنود غير العادية وبعض بنود الدخل من الأنشطة العادية، كما تحدد المعالجة المحاسبية المطبقة على التغيرات في التقديرات المحاسبية والتغيرات في الأساليب المحاسبية وتصويب الأخطاء الجوهرية؛
- 17. المعيار رقم 17: ديون الأصول المتداولة:** يهدف هذا المعيار إلى عرض قواعد محاسبية و تقييم ديون الأصول المتداولة والتي هي عبارة عن مستحقات الدولة قصيرة الأجل سواء للمدينين من زبائن أو الخاضعين للضريبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 111.

<sup>2</sup>FAHAS Mohammed et Autres, op.cit, p391.

### الفرع الرابع: المعايير المحتمل تطبيقها والمعايير الممكن الإستغناء عنها

إضافة إلى المعايير التي تعتمدها الدولة تطبيقها ضمن الإستراتيجية المذكورة سابقا فهناك معايير أخرى يمكن تطبيقها مستقبلا وأخرى يمكن الإستغناء عنها. الجدول الموالي يوضح ذلك.

### الجدول رقم 06: المعايير المحتمل تطبيقها والمعايير الممكن الإستغناء عنها

المعايير الممكن الإستغناء عنها	المعايير المحتمل تطبيقها
المعيار 10: المعلومات المالية في الإقتصاديات شديدة التضخم.	المعيار 8: معلومات مالية عن الإستثمارات في المؤسسات المشتركة.
المعيار 22: معلومات عن القطاع الحكومي.	المعيار 11: عقود البناء.
معيار المحاسبة وفق الأساس النقدي.	المعيار 13: عقود الإيجار.
	المعيار 20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.
	المعيار 21: انخفاض الأصول غير المولدة للنقد.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على: مسعود بوخالفي، متطلبات تطبيق أساس الإستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019، ص 179.

### المطلب الثالث: حسابات الدولة والقوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

أفضت عملية الإصلاح وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى ظهور حسابات الدولة والقوائم المالية بشكل جديد يمكن توضيحه على النحو التالي:

### الفرع الأول: حسابات الدولة في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تعتمد مجموعة حسابات مشروع المخطط المحاسبي بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا حسب دليل المخطط المحاسبي للدولة الذي يحتوي على كيفية المعالجة والتسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المالية للدولة التي يتم القيام بها خلال الدورة المحاسبية ويمكن تصنيف هذه الحسابات إلى:

#### 1. أصناف مرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة: تتكون من 05 أصناف وتشمل عناصر

الأصول المتمثلة في حسابات التثبيتات، المخزونات والتحويلات، وحسابات الغير، بالإضافة إلى عناصر الخصوم المتمثلة في حساب النتيجة، المؤنات على القروض والحسابات المالية، ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>فتحية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، ص 148.

- ✓ **الصنف 01: حسابات النتيجة، مؤونات المخاطر على القروض والديون المرتبطة به:** والتي تشمل أساسا حسابات النتيجة التي تأخذ نتيجة السنة إضافة إلى النتائج المتراكمة للسنوات السابقة، والعمليات الخاصة بالدين العمومي الداخلي والخارجي؛
- ✓ **الصنف 02: حسابات التثبيتات:** والذي يحدد الاستخدامات الثابتة للدولة والتي تصنف إلى تثبيتات معنوية، مادية و مالية؛
- ✓ **الصنف 03: حسابات المخزونات والتحويلات:** يتضمن حسابات المخزونات التي تشمل المنتجات، المواد واللوازم المستهلكة، وحسابات التحويلات التي تكون معاكسة للحسابات الجارية بين المحاسبين؛
- ✓ **الصنف 04: حسابات الغير:** وهي الحسابات الوسيطة والتي تسجل الحقوق والديون عموما على المدين القصير؛
- ✓ **الصنف 05: الحسابات المالية:** والتي تبين خزينة الدولة المتكونة من النقديات، المتاحات التي تمت حيازتها من طرف المحاسبين العموميين لدى البريد والمؤسسات المالية الأخرى (بنك الجزائر، البنوك الأخرى)، بالإضافة إلى حسابات المدينين المتمثلة في التسيقات المقبوضة على المدى القصير وشبكات الخزينة المرسله (شيك الخزينة هو وسيلة دفع).
2. **أصناف مرتبطة بحسابات الموازنة العامة للدولة:** تشمل هذه الأصناف حسابات الأعباء التي تم إنفاقها والإيرادات التي تم تحصيلها و الناتجة عن العمليات المالية للدولة خلال الدورة المحاسبية، إضافة إلى الصنف 08، ويمكن توضيحها فيما يلي<sup>1</sup>:
- ✓ **الصنف 06: حسابات النفقات:** والتي تسجل أعباء التسيير للدولة المتمثلة من المشتريات، الخدمات الخارجية، أعباء الموظفين، أعباء التسيير السارية، الأعباء المالية، مخصصات الإهلاكات والمؤونات، أعباء الدورة السابقة؛
- ✓ **الصنف 07: حسابات الإيرادات:** التي تحترم خصوصيات الدولة لوصف العمليات المالية طبقا للمعايير المطبقة فيها، وهي تتضمن مجموعة من الحسابات ومنها:
- المداخل الجبائية الجزائرية، الضرائب المختلفة على الأعمال والضرائب المختلفة الأخرى؛
  - المداخل الناتجة عن الغرامات والعقوبات النقدية المصدرة من طرف السلطات الرعدية؛
  - مداخل أملاك الدولة ويتضمن المكافآت أو النفقات المدفوعة مسبقا.

<sup>1</sup>فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

✓ **الصنف 08: حسابات خارج الميزانية:** التزامات الدولة الجزائرية تؤثر على الوضعية المالية للدولة بمفهوم الأصول والخصوم وتترجم بديون مستقبلية، هذه الالتزامات تسمى التزامات خارج الميزانية يجب تسجيلها في حسابات الدولة الجزائرية ويتم تصنيفها إلى:

➤ الالتزامات الناتجة عن الإتفاقيات والمتمثلة في وثائق تعاقدية أو قانونية تربط الدولة بوسيط، مثل الديون الضمان؛

➤ الالتزامات الناتجة عن مسؤولية الدولة المتمثلة في التزامات ناتجة عن سندات معترف بها من طرف الدولة.

### الفرع الثاني: القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

القوائم المالية هي تمثيل منظم للمركز المالي والأداء المالي، تسمح بتوفير معلومات تفيد مجموعة واسعة من المستخدمين لاتخاذ القرارات والتقييم في تخصيص الموارد على وجه الخصوص، وتتكون هذه القوائم حسب مشروع المخطط المحاسبي الجديد من خمسة جداول وهي:

1. **جدول الوضعية الصافية:** يشمل هذا الجدول على ما يلي:

✓ **الأصول:** وتتكون من التثبيات (المعنوية، المادية والمالية)، الأصول المتداولة خارج الخزينة (المخزونات، حقوق الدولة لدى الغير)، الخزينة (الصندوق، البنوك)؛

✓ **الخصوم:** حيث تتكون الخصوم من الديون المالية (الأوراق المالية المتداولة وغير المتداولة، القروض الأخرى) والديون غير المالية (الديون الوظيفية للتدخل، الإيرادات المقيدة سلفاً)؛

✓ **النتيجة:** وتمثل الفرق بين صافي الأصول و صافي الخصوم؛

2. **جدول النفقات الصافية:** يوضح هذا الجدول كيفية تحديد مختلف النفقات التي تم إنفاقها من

طرف الدولة خلال الدورة المحاسبية، حيث يقوم بتحديد نوعية النفقات المرتبطة بها، ويهدف هذا الجدول إلى تقييم الأداء عند تنفيذ ميزانية الدولة وفقاً للإعتمادات المخصصة وفقاً لموازنة البرامج والأداء؛ (انظر الملحق رقم 06)

3. **جدول التدفقات النقدية:** يساعد هذا الجدول على توضيح مختلف التدفقات النقدية الناتجة عن

حركة الأموال الداخلة والخارجة من الخزينة والتي ترتبط بنشاطات الدولة سواء كانت هذه النشاطات متعلقة بالنشاطات التشغيلية، نشاطات الإستثمار، أو النشاطات التمويلية، والذي يسمح بمراقبة ومتابعة مدى كفاءة وفعالية سياسة الدولة في استعمال مواردها<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup>فتحية بوعبانه، مرجع سبق ذكره، ص ص 152 - 156.

4. **جدول رصيد عمليات الخزينة:** يتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الإعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها في إطار سياستها الداخلية وإجراء تحليل لطبيعة النفقات أو وظيفة الاختيار التي تعتمد على تحليل العوامل التاريخية وأنظمة كل إدارة ؛
5. **الملاحق:** يسجل في هذا الملحق الإجراءات الجديدة التي قامت بها الدولة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية، مثل تغيير في طرق الإهلاك، تغيير في المعالجة المحاسبية في تقييم أصول الدولة من طريقة التقييم على أساس القيمة التاريخية إلى الانتقال لطريقة القيمة العادلة، بالإضافة إلى الاتفاقيات والمعاهدات الجديدة التي تعقدها الدولة مع الأطراف المتعاقدة<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: آلية انتقال الحسابات في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

بعد تحديد الجوانب التطويرية لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية المتمثلة في دليل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودليل المخطط المحاسبي للدولة تم وضع مخطط يسمح بالانتقال إلى تبني المعايير وهذا عن طريق الانتقال من حسابات مدونة الخزينة إلى حسابات المخطط المحاسبي للدولة بإحدى الطرق الثلاث التالية :

#### الفرع الأول: حساب من المدونة يقابله حساب واحد من المخطط المحاسبي للدولة:

الجدول التالي يوضح هذه الطريقة:

#### الجدول رقم 07: مقابلة حساب من المدونة لحساب واحد من المخطط المحاسبي للدولة

رقم الحساب في المدونة	اسم الحساب في المدونة	رقم الحساب في المخطط	اسم الحساب في المخطط
100001	النقدية لدى المحاسبين الرئيسيين	5311	حساب الصندوق لدى المحاسبين الرئيسيين

المصدر: فايضة حيرش، إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تحسين الأداء الإداري للأجهزة الحكومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2020/2019، ص 203.

#### الفرع الثاني: حساب من المدونة يقابله مجموعة من الحسابات من المخطط المحاسبي للدولة:

وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

<sup>1</sup>ميلود عبود، مرجع سبق ذكره، ص 345.

**الجدول رقم 08: مقابلة حساب من المدونة لمجموعة حسابات من المخطط المحاسبي للدولة**

رقم الحساب في المدونة	اسم الحساب في المدونة	رقم الحساب في المخطط	اسم الحساب في المخطط
201007	نواتج مختلفة للميزانية	71	إيرادات الغرامات والعقوبات
		73	إيرادات مقدمة سلفا
		74	خدمات مؤداة
		76	إيرادات التدخل

المصدر: فتيحة بوعبانه، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020/2019، ص 163.

يتضح من هذا الجدول أن ح/201007 يشمل على كل إيرادات الميزانية المختلفة في مدونة حسابات الخزينة أما في المخطط المحاسبي الجديد فتم تقسيمه إلى عدة حسابات فرعية.

**الفرع الثالث: مجموعة من الحسابات في المدونة يقابلها حساب واحد من المخطط المحاسبي:**  
الجدول التالي يوضح هذه الطريقة:

**الجدول رقم 09: مقابلة مجموعة حسابات من المدونة لحساب واحد من المخطط المحاسبي**

رقم الحساب في المدونة	اسم الحساب في المدونة	رقم الحساب في المخطط	اسم الحساب في المخطط
110005 120001 120002 120004 120005	شيك بنكي لدفع الضرائب و الرسوم	511	قيم للتحصيل الخاصة بعملية الخزينة
	أوراق تجارية للجمارك		
	سندات مكفولة		
	الأوراق التجارية والسندات المكفولة المقدمة للبنك المركزي للتحصيل		
	الأوراق التجارية والسندات المكفولة		

المصدر: فطيمة عشة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2022/2021، ص 283.

يلاحظ من هذا الجدول أنه تم دمج مجموعة من الحسابات من مدونة حسابات الخزينة في المخطط المحاسبي للدولة بحساب واحد وهو ح/511.

**الفرع الرابع: انتقال الحسابات وعرضها في جدول التدفقات النقدية:**

هذه الطريقة هي الخطوة الأخيرة حيث تسمح بالانتقال بتجميع عناصر المخطط المحاسبي للدولة ودمجها ضمن الجهة التي تنتمي إليها ضمن جدول التدفقات النقدية.

**الجدول رقم 10: انتقال الحسابات وعرضها في جدول التدفقات النقدية في الجزائر**

حسابات المدونة	اسم الحساب	حسابات المخطط	اسم الحساب	سطر جدول التدفقات النقدية
100.001	حسابات المحاسبين الرئيسيين	5311	حساب صندوق محاسبي الخزينة	8000
201.001	إيرادات IRG للمستخدمين	7001	إيرادات IRG للمستخدمين	1002
202.001	منح المجاهدين	632	المنح	1011
202.004	نفقات التثبيتات قيد التنفيذ	232	تثبيتات قيد التنفيذ	2001
302.020	إعانات التجهيز	652	نفقات التدخل	1016
302.038	الجماعات المحلية	442	الجماعات المحلية	3041
431.037	مدفوعات معاشات المتقاعدين	4712	الحسابات الإنتقالية	1020
431.038	الشيكات الصادرة للضرائب والرسوم	511	صرف حسابات عمليات الخزينة	8000
500.017	تحصيل الإيرادات من السلطات المالية	387	تحويل الإيرادات بين المحاسبين	1007
530.005	ترتيب التغير في صافي أرصدة حسابات الخزينة الخاصة	102	التكامل بين الأصول والخصوم و خسائر الانتقال على أساس الإستحقاق	9999

المصدر: فائزة حيرش، إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تحسين الأداء الإداري للأجهزة الحكومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2020/2019، ص 204.

يوضح هذا الجدول كيفية انتقال حسابات الدولة من المدونة نحو حسابات المخطط المحاسبي للدولة حسب نوعية وخصائص كل حساب، ومن ثم كيفية تجميع مجموعة من حسابات المخطط المحاسبي للدولة ووضعها ضمن عنصر المقبوضات، ورقم السطر الذي تنتمي إليه مجموعة الحسابات في جدول التدفقات النقدية.

**خلاصة الفصل:**

قامت الجزائر خلال العقود الثلاثة الأخيرة بالعديد من المحاولات الجدية في مسار إصلاح منظومة المحاسبة العمومية وهو ما يعكس الرغبة الصادقة للدولة ممثلة في وزارة المالية في إجراء تغيير جذري وشامل لإدارة القطاع العام في شقيها الموازنا والمحاسبي، والتي ظهرت من خلال الإتفاقيات التي أبرمتها الوزارة مع مكاتب استشارات أجنبية التي عملت على استحداث وتطوير العديد من المخططات توجت بوضع تصور لمخطط محاسبي جديد للدولة يستجيب لقواعد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث انتهجت الجزائر نمط المزج بين معايير IPSAS وبعض المعايير الفرنسية وتكييفها حسب خصوصية البيئة الجزائرية، مع العمل بنفس مبادئ الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كإعتماد أساس الاستحقاق، مبادئ الاستمرارية، استقلالية الدورات والموثوقية.

خاتمة

بلغ مشروع إصلاح منظومة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مراحل متقدمة من حيث التنفيذ، فقد صممت الجزائر مخطط محاسبي للدولة في ظل الإعتماد على 12 معيار محاسبي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و05 معايير مستمدة من معايير محاسبة الدولة الفرنسية مع بعض التغيير وتكييفها لتكون ملائمة للبيئة الجزائرية، رافقت هذه الإجراءات نقلات نوعية هامة في مجال التشريعات وذلك بإصدار القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية سنة 2018، والذي طال إنتظاره لفترة كبيرة باعتباره دستور المالية، حيث يكرس لإعداد ميزانية برامج مرتكزة على النتائج، ويجيز المحاسبة على أساس الاستحقاق بداية من سنة 2023، وهي السنة التي شهدت صدور القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي ينطوي على المهام الجديدة لأعوان تنفيذ الميزانية العمومية.

يعتبر تبني الجزائر لهذه المعايير خطوة إيجابية أولى، ويرى الباحث قادة بن رحو في أطروحته للدكتوراه أن وزارة المالية تنوي تطبيق هذه المعايير على مستوى الوزارات أولاً، ثم تنتقل إلى التطبيق على الجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، وكل مستوى له خطة و رزنامة تطبيق معينة، فيما سيتبعها تبني مجموعة أخرى من المعايير مستقبلاً.

### 1. إختبار صحة الفرضيات

بناء على المعطيات المحصلة من هذه الدراسة فقد تم اختبار صحة الفرضيات كآلاتي:

✓ **الفرضية الأولى:** والتي جاء فيها أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام جاءت من أجل توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، هذه الفرضية صحيحة لأن تطبيق معايير محاسبية معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، وتحقيق الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام؛

✓ **الفرضية الثانية:** والتي جاء فيها أن نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر غير مناسب لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تم إثبات أن هذه الفرضية غير صحيحة، حيث عكفت الجزائر منذ سنة 2006 على إصلاح النظام المحاسبي بالتزامن مع الإصلاح الموازناتي، شمل إصدار قوانين وتشريعات تتعلق بالمالية والمحاسبة تسمح بتطبيق المحاسبة

على أساس الإستحقاق والانتقال إلى موازنة البرامج والأداء، وهما من أهم شروط تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

✓ **الفرضية الثالثة:** والتي جاء فيها أن مشاريع الإصلاح تمثل خطوة كبيرة ومهمة نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تم إثبات صحة هذه الفرضية حيث أنه تم تهيئة كل الظروف والمتطلبات لبلورة مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من حيث التصور والتشريع وكذلك التطبيق، وهذا بدخوله حيز التنفيذ بداية من سنة 2023.

## 2. نتائج الدراسة

من خلال دراسة هذا الموضوع تم التوصل للنتائج التالية:

✓ تحظى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بقبول دولي واسع، وبالرغم من ذلك فهي لا تحمل صفة الإلزام على الدول والمنظمات، كما أنها تمنح الحرية المطلقة في حالة قرار بالتبني إلى اختيار ما يناسب البيئة المحاسبية لكل دولة أو منظمة؛

✓ تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تقليص وتضييق الفجوة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية قدر الإمكان، لتحقيق العديد من المزايا كالشفافية، القابلية للمقارنة، الملائمة، الواقعية، والمفهومية؛

✓ لغرض إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية، استجابت الجزائر لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بعد تكيفها حسب ما يلائم البيئة الجزائرية وذلك باتباع النهج التدريجي في طريقة التحول؛

✓ دخول القانون 15/18 حيز التنفيذ، يعتبر الغطاء القانوني لعملية الإصلاح الموازناتي والمحاسبي، والذي أعطى دفعة قوية لبداية تطبيق معايير محاسبة الدولة؛

✓ من المبكر جدا الحكم على نجاح تجربة تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر، لأنها حديثة التطبيق وتحتاج إلى وقت لتقييمها؛

✓ النظام الموازناتي والنظام المحاسبي في المؤسسات العمومية نظامان متلازمان ومتكاملان بحيث لا يتم إصلاح أحدهما إلا بإصلاح الآخر، وهو ما حرصت عليه الجزائر عند وضع مشروع الإصلاح 2006 تقاديا لعدم تكرار خطأ مشروع 1995؛

- ✓ للمحاسبة العمومية أربعة أسس محاسبية تستخدم لغرض القياس، ويعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضلها لكونه يسمح بخلق نظام محاسبة عمومية فعال؛
- ✓ إدراج مقياس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجامعة خطوة حسنة في إطار تكوين الكفاءات المؤهلة لتدعيم المؤسسات العمومية.

### 3. توصيات الدراسة

- على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن اقتراح التوصيات التالية:
- ✓ الإسراع في إصدار التعليمات والنصوص الخاصة بالقانون 07/23؛
- ✓ إدراج وتكييف المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 33 (اعتماد معايير IPSAS المستندة على أساس الاستحقاق لأول مرة) ضمن المعايير المزمع تبنيها مستقبلا؛
- ✓ الإنفتاح على العالم والاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في مجال إصلاح نظام المحاسبة العمومية خاصة التي لها نظام محاسبي عمومي مشابه للجزائر؛
- ✓ تعزيز دور البرلمان في مجال متابعة تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- ✓ فتح نقاش معمق بين كل شركاء مجتمع المحاسبة العمومية، خاصة أعوان تنفيذ الميزانية من محاسبين عموميين وأميرين بالصرف ومراقبين ميزانياتيين في عملية وضع معايير محاسبة الدولة بحكم أنهم هم المعنيين بتطبيقها؛
- ✓ ضرورة التركيز أكثر على برمجة دورات تكوينية لتدريب وتأهيل الموظفين وتوسيعها لتشمل جميع المستويات الإدارية، وزيادة الوعي بشأن أهمية الإصلاح عن طريق الندوات والملتقيات؛
- ✓ ضرورة توفير التكنولوجيا الحديثة للمعلومات للرفع من مستوى فعالية نظام المحاسبة العمومية؛
- ✓ استكمال عملية الجرد لممتلكات الدولة والتزاماتها وكذا مخزوناتا ووضع الأطر اللازمة لتسييرها وتقييمها محاسبيا لتسهيل عملية مسك محاسبة الذمة المالية.

### 4. آفاق الدراسة:

- يمكن أن تكون المواضيع التالية محور دراسات مستقبلية:
- ✓ دور معايير محاسبة الدولة في تعزيز المساءلة والشفافية في المؤسسات العمومية؛
- ✓ فعالية أجهزة الرقابة المالية في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة؛
- ✓ مساهمة محاسبة تحليل التكاليف في تحسين أداء المؤسسات العمومية؛
- ✓ أثر التحول إلى اعتماد موازنة الأداء على المؤسسات العمومية الجزائرية.

قائمة المراجع

1. حسام أبوعلي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.
2. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2013.
3. عبد المجيد قدي، الموازنة العامة للدولة والسياسات الإقتصادية، دار النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2022.
4. العربي بو عمران محمد، المحاسبة العمومية، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
5. عبد الحميد حسياني وفتحية بوعبانة، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تطوير المحاسبة العمومية، دار أجيال الرقمي، الجزائر، 2023.
6. فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
7. لؤي وديان وزهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
8. محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب وإيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
9. نواف محمد الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

#### ثانياً: المقالات، الدوريات والمجلات

1. أحمد يوسف السعيد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 12، العدد 01، جامعة بومرداس، 2022.

2. آسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 02، جامعة ورقلة، 2021.
3. بن عزوز زروق ومحمد زروق وعبد الوهاب سي محمد، عصرنة الإصلاح الميزانياتي في الجزائر وفق القانون العضوي 15/18، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 17، العدد 02، جامعة الجلفة، 2023.
4. خضير خبيطي ويونس مونة، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 02، جامعة ورقلة، 2016.
5. سهام زرقان، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر" قراءة في القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2023.
6. عبد القادر روتال، المعايير الدولية للقطاع العام كآلية لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، المجلد 09، العدد 02، جامعة الجلفة، جانفي 2024.
7. فارس بن يدير وهشام شلغام، أهمية عصرنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، جامعة الوادي، جانفي 2024.
8. مالك لعلايبيية وعبود زرقين، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2016/15.
9. محمد الصالح بلول وميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جامعة الوادي، جوان 2019.

10. نادية ضريفي وأمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، العدد 07، جانفي 2018.

### ثالثا: الأطروحات الجامعية

1. أمينة هناء جابي، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2019/2018.
2. إيمان عبدوس، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021/2020.
3. زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2014/2013.
4. فاطمة الزهراء قاضي، رهانات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019.
5. فايزة حيرش، إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تحسين الأداء الإداري للأجهزة الحكومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2020/2019.
6. فتحية بوعبانة، استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019.
7. فطيمة عشة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2022/2021.

8. قادة بن رحو، تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2022/2021.
9. مسعود بوخالفي، متطلبات تطبيق أساس الإستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019.
10. ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2019/2018.

#### رابعاً: القوانين

1. القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 53 الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018.
2. القانون رقم 07/23 المتعلق بتحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، المؤرخ في 21 جوان 2023، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 الصادرة بتاريخ 25 جوان 2023.

#### خامساً: الملتقيات، المؤتمرات والندوات

1. سهام زرقان ووليد ببيبي، دراسة تقييمية لمدى موائمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، المؤتمر الدولي الافتراضي بعنوان متطلبات تحيين المنظومة المحاسبية لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية، الجزء 2، برلين، ألمانيا، 11-12 مارس 2023.
2. عبد المالك زين وعلي عباية، تبني أساس الإستحقاق كأداة للإثبات المحاسبي في نظام المحاسبة العمومية، المؤتمر الدولي الافتراضي بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية، برلين، ألمانيا، 01-02 أكتوبر 2022.
3. علي جلابة وأنور عيدة ومصطفى عوادي، قراءة تحليلية في مشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، الملتقى الوطني العلمي التكويني حول الميزانية العامة للدولة ومشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، جامعة الوادي، 04 أكتوبر 2023.

سادسا: المحاضرات والمطبوعات

1. خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مطبوعة جامعية، جامعة ورقلة، 2015.

2. معتصم دحو، محاضرات في مقياس عصرنة الميزانية في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة معسكر، 2022/2021.

II. باللغة الأجنبية

1. EL MAYOUF Saida Naima ,CHAMI Fatima Zohra , L'évolution des normes comptables publiques (IPSAS) à l'ère des IAS/IFRS, Forum national sur: la réalité de la publique en Algérie et les perspectives d'orientation vers (IPSAS) , université de Djelfa / Le 20 octobre 2022.
2. FAHAS Mohammed, FELA Ayachi et BELOUTI Nabil, La normalisation de la comptabilité de l'État en Algérie" un système inspiré des normes comptables internationales du secteur public", Revue Algérienne d'Economie et gestion Vol 16, N 01, 2022.
3. International federation of accountants, handbook of international public sector accounting pronouncement, Volume III,IPSASB ,USA,2022.
4. [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org)

الملاحق

## الملحق رقم 01: وضعيات تطبيق بعض دول العالم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسب الأساس النقدي قيد التنفيذ وبعد ذلك على أساس الاستحقاق.	أفغنستان، أرمينيا، غامبيا، غانا، مقدونيا، نيجيريا
تخطط الحكومة منذ تاريخ 2006 لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IPSASs) بالتعاون مع الحكومة الإيطالية، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وبدعم البنك الدولي. يوجد مشروع تعاون مع البنك الدولي لإصلاحات المحاسبة العمومية بما يتناسب مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	ألبانيا
عملية تطوير معايير المحاسبة للقطاع العام بما ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.	الجزائر
عملية تكييف التشريعات قائمة لغرض اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام . عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق بالتعاون مع البنك الدولي وصندوق النقد الدولي .	الأرجنتين، أذربيجان، النرويج
عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قيد التنفيذ.	بنغلادش
تم اعتماد الحكومة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسب أساس الاستحقاق.	بربادوس
مشروع قائم لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولا يوجد قرار تشريعي معلن رسميا.	كمبوديا، جامايكا، لبنان، البيرو، سلوفاكيا، جزر المالديف، جنوب إفريقيا
تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام حسب الأساس النقدي.	جزر الكايمان، الفلبين، رومانيا، روسيا،
وتشمل أهداف الدول الأعضاء العامة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. والمكونة من الدول التالية هي: بوتسوانا، كينيا، ليسوتو، مالاوي، موريشيوس ، الموزمبيق، ناميبيا، رواندا، جنوب أفريقيا، سوازيلاند، تنزانيا وأوغندا وزامبيا وزيمبابوي. كما انه تم توفير الدعم المالي من الوكالة السويدية للتنمية الدولية.	الصين
يوجد مشروع اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأحد الأهداف بالتعاون مع البنك الدولي منذ تاريخ يناير 2005.	قبرص، تيمور الشرقية، فيجي، نيبال، زامبيا
قواعد المحاسبة الفرنسية المعمول بها من طرف الحكومة تعتمد على أساس الاستحقاق، و تعتبر متطورة وتستند على التقارير المالية الدولية المعايير (IFRSs) والمعايير المحاسبية الدولية (IPSASs).	جمعية شرق وجنوب إفريقيا للمحاسبين
قواعد المحاسبة الفرنسية المعمول بها من طرف الحكومة تعتمد على أساس الاستحقاق، و تعتبر متطورة وتستند على التقارير المالية الدولية المعايير (IFRSs) والمعايير المحاسبية الدولية (IPSASs).	السلفادور
قواعد المحاسبة الفرنسية المعمول بها من طرف الحكومة تعتمد على أساس الاستحقاق، و تعتبر متطورة وتستند على التقارير المالية الدولية المعايير (IFRSs) والمعايير المحاسبية الدولية (IPSASs).	فرنسا

المجر، لاتفيا، ليتوانيا	مشروع تعاون مع الاتحاد الأوروبي للمحاسبة والإصلاحات الأخرى يتضمن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
الهند	تعمل الحكومة بالتعاون مع البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
اندونيسيا، اسبانيا	طورت معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منذ عام 2009.
كازاخستان	طلبت وزارة المالية في جمهورية كازاخستان المساعدة الفنية لاستكشاف إمكانية إدخال المعايير الدولية للمحاسبة للقطاع العام.
لاوس، الفيتنام	تعمل الحكومة بالتعاون مع البنك الدولي على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
ماليزيا	أفادت تقارير بأن الحكومة الفيدرالية الماليزية قد اعتمدت IPSAS حسب الأساس النقدي، وأن بياناتها المالية للسنة المنتهية بتاريخ 31 ديسمبر 2005 تم إعدادها وفقا لأسلوب النقدية الصفحة 3 من IPSAS 4، وقد تمت مراجعتها من قبل المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا .
منغوليا	الحكومة في طور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسب أساس الاستحقاق منذ عام 2003 بالتعاون مع البنك الدولي وبنك التنمية الآسيوي.
المغرب	يشمل إصلاح مؤسسي بما يتطابق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
هولندا	تقوم الحكومة بتجربة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق مع إجراء التعديلات الضرورية
باكستان	تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام حسب الأساس النقدي، بالتعاون مع البنك الدولي.
سري لانكا	اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسب الأساس النقدي وتخطط تدريجياً لاعتماد معايير IPSAS أخرى بدعم بنك التنمية الآسيوي.
أستراليا، كندا، نيوزيلندا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية	هذه الحكومات تطبق معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل وهي المعايير التي تتسق على نطاق واسع مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .IPSAS

## الملحق رقم 02: اعتماد المنظمات الدولية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تاريخ اعتمادها للمعايير	المنظمات
الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية في 2010/1/1	وكالة الفضاء الأوروبية (ESA)
تبنت المعايير خلال سنتي 2008-2009	جماعة دول (الكومنولث البريطاني سابقاً)
قواعدها المحاسبية اعتمدت هذه المعايير منذ عام 2005	المجتمعات الأوروبية
بدأ في إعداد البيانات المالية المتوافقة مع المعايير منذ عام 2007	مجلس أوروبا (مجلس أوروبا)
بدأ في إعداد البيانات المالية المتوافقة مع المعايير منذ عام 2008	منظمة ITER
تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المعايير المحاسبية الدولية منذ عام 2007	المنظمة الدولية للشرطة الجنائية (الإنتربول)
تبني المعايير المحاسبة الدولية منذ عام 2006	منظمة حلف شمال الأطلسي (الناتو)
الامتثال الكامل للمعايير المحاسبية الدولية للحسابات السنوية عام 2012	المنظمة الأوروبية لاستغلال سواتل الأرصاد الجوية
الحسابات المتوافقة مع المعايير منذ عام 2000 (أول مؤسسة في العالم متوافقة حساباتها مع المعايير المحاسبية الدولية).	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)
الأمم المتحدة، برامجها وصناديقها مثل (برنامج الأمم المتحدة الإنمائي واليونيسيف)، وكالات مثل (منظمة الأغذية والزراعة، منظمة الطيران المدني الدولي، منظمة العمل الدولية، اليونسكو ومنظمة الصحة العالمية) والمنظمات الشقيقة (مثل وكالة الطاقة الذرية، منظمة حظر الأسلحة الكيميائية، منظمة التجارة العالمية WTO والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية WMO) تهدف للامتثال للتقارير المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية (القرار 283/60 من يوليو 2006 لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل جميع وكالات الأمم المتحدة).	الأمم المتحدة
برنامج الغذاء العالمي أول وكالة للأمم المتحدة الذي اعتمد المعايير، حيث يطبق البرنامج في البيانات المالية لعام 2008 جميع المعايير الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	برنامج الغذاء العالمي (WFP)
الحسابات متوافقة مع المعايير منذ عام 2010	المرصد الأوروبي الجنوبي (ESO)
لقد اعتمد هذه المعايير خلال فترة 2009-2012	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي

## الملحق رقم 03: المخطط المحاسبي الجديد للدولة

CLASSE 1					SITUATION NETTE, PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES, EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES
10					COMPTES D'INTÉGRATION, ÉCARTS DE RÉÉVALUATION ET DE RÉACTUALISATION
	102				ECART D'ÉVALUATION LIÉ AU PASSAGE À LA COMPTABILITÉ D'EXERCICE
	103				COMPTES DE CONTREPARTIE D'ACTIFS
	105				ECART DE RÉÉVALUATION
	106				ECARTS LIÉS AUX CORRECTIONS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS
	107				ECARTS D'ÉQUIVALENCE
11					REPORT À NOUVEAU
	111				REPORT À NOUVEAU COMPTABLES ASSIGNATAIRES
	112				REPORT À NOUVEAU CENTRALISATION
	113				RÉSULTATS ANTÉRIEURS CUMULÉS NON VENTILÉS
12					SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE
15					PROVISIONS POUR RISQUES, CHARGES ET GARANTIE D'EMPRUNTS EXTÉRIEURS
	151				PROVISIONS POUR RISQUES
	152				PROVISIONS POUR CHARGES
	153				PROVISIONS POUR GARANTIE D'EMPRUNTS EXTÉRIEURS
16					EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES
	161				DETTE EXTÉRIEURE MOYEN ET LONG TERME AUPRÈS DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES BILATÉRALES & MULTILATÉRALES
	162				DETTE EXTÉRIEURE MOYEN ET LONG TERME AUPRÈS DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES RÉGIONALES
	163				DETTE EXTÉRIEURE MLT AUPRÈS D'AUTRES INSTITUTIONS FINANCIÈRES
	164				DETTE EXTÉRIEURE MLT- DETTE BILATÉRALE
	165				DETTE INTERNE TITRES NÉGOCIABLES À LONG TERME
	166				DETTE INTERNE TITRES NÉGOCIABLES À COURT ET MOYEN TERME
	167				DETTE INTERNE AUTRES EMPRUNTS, DETTES ASSIMILÉES, CRÉANCES RATTACHÉES
	168				INTÉRÊTS COURUS
18					COMPTES DE LIAISON AVEC LES CAS DU TRÉSOR
	181				COMPTES DE LIAISON AVEC LES COMPTES DE COMMERCE
	182				COMPTES DE LIAISON AVEC LES CAS DU TRÉSOR

CLASSE 2					COMPTES D'IMMOBILISATIONS
20					IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	203				COÛTS DE DÉVELOPPEMENT
	204				LOGICIELS INFORMATIQUES
	205				CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES,,,
	208				AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
21					IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	211				TERRAINS
	212				AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS
	213				CONSTRUCTIONS
	215				INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIEL ET OUTILLAGES INDUSTRIELS
	218				AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

<b>22</b>					<b>IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION</b>
<b>23</b>					<b>IMMOBILISATIONS EN COURS</b>
	231				IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS
	232				IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS
	237				AVANCES VERSEES SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	238				AVANCES VERSEES SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES
<b>26</b>					<b>PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS</b>
	261				PARTICIPATIONS. ENTITES CONTROLEES PAR L'ETAT
	262				PARTICIPATIONS, ENTITES NON CONTROLEES
	266				CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS. ENTITES CONTROLEES
	267				CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS. ENTITES NON CONTROLEES
	269				DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
<b>27</b>					<b>AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES</b>
	271				TITRES IMMOBILISES
	274				PRÊTS
	275				AVANCES
	276				DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS VERSES
	277				AUTRES CREANCES IMMOBILISEES
	278				INTERETS COURUS
<b>28</b>					<b>AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS</b>
	280				AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	281				AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
<b>29</b>					<b>DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS</b>
	290				DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	291				DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	293				DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS EN COURS
	296				DEPRECIATIONS DES PARTICIPATIONS ET DES CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
	297				DEPRECIATIONS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
<b>CLASSE 3</b>					<b>STOCKS, ENCOURS ET COMPTES DE TRANSFERT</b>
<b>31</b>					<b>STOCKS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES</b>
<b>32</b>					<b>STOCKS D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS</b>
	321				MATIERES CONSOMMABLES
	322				FOURNITURES CONSOMMABLES
	328				AUTRES APPROVISIONNEMENTS
<b>33</b>					<b>EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS</b>
	331				PRODUCTIONS EN COURS
	335				TRAVAUX EN COURS
<b>34</b>					<b>EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES</b>
	341				ETUDES EN COURS
	345				PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS

<b>35</b>					<b>STOCKS DE PRODUITS</b>
	351				PRODUITS INTERMEDIAIRES
	355				PRODUITS FINIS
	358				PRODUITS RESIDUELS
<b>36</b>					<b>STOCKS PROVENANT D'IMMOBILISATIONS ET HORS MAGASINS</b>
	361				STOCKS PROVENANT DIMMOBILISATIONS
	362				STOCKS HORS MAGASINS
<b>37</b>					<b>COMPTES DE TRANSFERT</b>
	371				COMPTES DE TRANSFERT ENTRE COMPTABLES
	379				OPERATIONS CENTRALISEES
<b>38</b>					<b>STOCKS DE MARCHANDISES</b>
<b>39</b>					<b>DEPRECIATIONS DES STOCKS DE MARCHANDISES</b>
	391				STOCKS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
	392				STOCKS D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	393				EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
	394				EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
	395				STOCKS DE PRODUITS
	396				STOCKS PROVENANT D'IMMOBILISATIONS ET HORS MAGASINS
	397				STOCKS DE MARCHANDISES

<b>CLASSE 4</b>					<b>COMPTES DE TIERS</b>
<b>40</b>					<b>FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS</b>
	401				FOURNISSEURS
	404				FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS
	408				FOURNISSEURS FACTURES NON PARVENUES
	409				FOURNISSEURS DEBITEURS : AVANCES ET ACOMPTE, RABAIS, REMISES, RISTOURNES A OBTENIR, AUTRES CREANCES
<b>41</b>					<b>CLIENTS REDEVABLES, AUTRES DÉBITEURS DE L'ETAT ET COMPTES RATTACHÉS</b>
	411				CLIENTS
	412				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX IMPOTS D'ETAT
	413				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX IMPOTS RECOUVRES POUR LE COMPTE DE TIERS
	414				REDEVABLES, AUTRES CREANCES LIEES A L'IMPOT ET TAXES ASSIMILEES
	415				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX AMENDES ET AUX AUTRES PENALITES
	416				AUTRES DEBITEURS (HORS CESSIONS D'IMMOBILISATIONS)
	417				EFFETS A RECEVOIR CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	418				PRODUITS À RECEVOIR CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	419				COMPTES CREDITEURS CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
<b>42</b>					<b>PERSONNEL, PENSIONNÉS ET COMPTES RATTACHÉS</b>
	421				PERSONNEL
	422				PENSIONNÉS
	423				COTISANTS AU TITRE DES REGIMES DE RETRAITES
	425				PERSONNEL - AVANCES
	426				ŒUVRES SOCIALES
	427				PERSONNEL EN PAIE SANS ORDONNACEMENT PREALABLE ET PENSIONNES - OPPOSITIONS

	428				PERSONNELS, PENSIONNES ET COMPTES RATTACHES - CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR
<b>43</b>					<b>ETAT, SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX</b>
	431				ETAT
	432				SÉCURITÉ SOCIALE
	437				AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
	438				ORGANISMES SOCIAUX, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR
<b>44</b>					<b>CORRESPONDANTS DU TRÉSOR ET COMPTES RATTACHÉS</b>
	441				ORGANISMES À CARACTÈRE FINANCIER
	442				COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX
	443				ETABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX
	445				COMPTES DE FONDS PARTICULIERS
	446				COMPTES DE DÉPÔTS OBLIGATOIRES ET DE CONSIGNATIONS
	449				COMPTES SPÉCIAUX DU TRÉSOR
<b>45</b>					<b>OPÉRATEURS DE L'ETAT ET TIERS CRÉDITEURS DANS LE CADRE DE POLITIQUES D'INTERVENTION</b>
	451				OPÉRATEURS BÉNÉFICIAIRES DE SUBVENTIONS DANS LE CADRE DE POLITIQUES D'INTERVENTION
	452				TIERS CRÉDITEURS DANS LE CADRE DES POLITIQUES D'INTERVENTION
<b>46</b>					<b>DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS</b>
	462				CREANCES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
	463				DEFICITS ET DEBETS DES COMPTABLES ET DES REGISSEURS
	466				CREANCES ET DETTES LIEES A LA GESTION DE TRESORERIE
	467				AUTRES COMPTES DEBITEURS OU CREDITEURS
<b>47</b>					<b>COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE</b>
	471				COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE DEBITEURS
	475				COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE CREDITEURS
<b>48</b>					<b>OPERATIONS DE REGULARISATION</b>
	481				ORDONNANCES ET MANDATS DE PAIEMENT RELATIFS A DES DEPENSES PRISES EN CHARGE AU 31/12 REGLEES EN GESTION SUIVANTE
	482				DONS A EMPLOYER
	483				EMPLOI DES DONS
	486				CHARGES CONSTATEES D'AVANCE
	487				PRODUITS CONSTATES D'AVANCE
<b>49</b>					<b>DEPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS</b>
	491				DEPRECIATIONS DES CLIENTS, REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	496				DEPRECIATIONS DES AUTRES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT
<b>CLASSE 5</b>					<b>COMPTES FINANCIERS</b>
<b>50</b>					<b>EQUIVALENTS DE TRÉSORERIE</b>
	501				PLACEMENTS À COURT TERME
	509				AVANCES, BONS DU TRÉSOR, OU EMPRUNTS À COURT TERME
<b>51</b>					<b>BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS</b>
	511				VALEURS À L'ENCAISSEMENT SUR LES COMPTES D'OPÉRATIONS DU TRÉSOR
	512				BANQUE D'ALGÉRIE
	518				AUTRES BANQUES ET ORGANISMES ASSIMILÉS
	519				AVANCES

<b>53</b>					<b>CAISSE</b>
	531				CAISSE DES COMPTABLES DU TRÉSOR
	532				CAISSE DES COMPTABLES DES IMPÔTS
	533				CAISSE DES COMPTABLES DES DOUANES
	534				CAISSE DES COMPTABLES DES DOMAINES
	535				CAISSE DES CONSERVATEURS DES HYPOTHÈQUES
<b>54</b>					<b>RÉGIES ET ASSIMILÉES</b>
	541				AVANCES AUX RÉGISSEURS
	542				COMPTES DE DÉPÔTS DES RÉGISSEURS
	543				FONDS DE CAISSE
<b>56</b>					<b>CHÈQUES TRÉSOR ÉMIS</b>
<b>57</b>					<b>COMPTES COURANTS ENTRE COMPTABLES</b>
<b>58</b>					<b>VIREMENTS INTERNES</b>
<b>59</b>					<b>DEPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS</b>

<b>CLASSE 6</b>					<b>CHARGES</b>
<b>60</b>					<b>ACHATS</b>
	601				ACHATS STOCKÉS, MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES
	602				ACHATS STOCKÉS, AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	603				VARDE STOCKS
	604				ACHATS D'ÉTUDES ET PRESTATIONS DE SERVICE
	606				ACHATS NON STOCKÉS
	607				ACHATS MARCHANDISES STOCKÉES
	609				RABAIS, RISTOURNES REMISES OBTENUES
<b>61</b>					<b>SERVICES EXTÉRIEURS</b>
	611				SOUS TRAITANCE
	612				LOCATIONS, CHARGES LOCATIVES ET DE CO-PROPRIÉTÉS
	613				ENTRETIENS ET RÉPARATIONS
	614				PRIMES D'ASSURANCE
	615				ETUDES ET RECHERCHES
	616				SERVICES EXTÉRIEURS DIVERS
<b>62</b>					<b>AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS</b>
	621				PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ADMINISTRATION
	622				RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES
	623				PUBLICITÉS, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES
	624				TRANSPORTS, DÉPLACEMENTS, MISSIONS ET RÉCEPTIONS
	625				FRAIS POSTAUX ET DE TÉLÉCOMMUNICATIONS
	626				SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILÉS
	627				DIVERSES AUTRES CHARGES EXTERNES
	629				RABAIS, RISTOURNES ET REMISES OBTENUES SUR AUTRES CHARGES EXTRENES

<b>63</b>					<b>CHARGES DE PERSONNEL</b>
	631				RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL
	635				CHARGES DE SÉCURITÉ SOCIALE, DE PRÉVOYANCE ET CONTRIBUTIONS DIRECTES
	636				PRESTATIONS DIRECTES D'EMPLOYEUR ET PRESTATIONS FAMILIALES
	637				AUTRES CHARGES SOCIALES
	638				AUTRES CHARGES DE PERSONNEL
<b>64</b>					<b>AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE</b>
	641				IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS
	642				INTÉRÊTS MORATOIRES, ET INDEMNITÉS, PÉNALITÉS ET CONDAMNATIONS
	643				REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, LOGICIELS
	644				ADMISSIONS EN NON-VALEUR, DÉCISIONS GRACIEUSES ET APUREMENT DES DÉBETS
	648				DIVERSES AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
	649				RABAIS, RISTOURNES ET REMISES OBTENUES SUR AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
<b>65</b>					<b>SUBVENTIONS ET CHARGES D'INTERVENTION</b>
	651				SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC
	652				CHARGES D'INTERVENTION

<b>66</b>					<b>CHARGES FINANCIÈRES</b>
	661				CHARGES D'INTÉRÊTS
	664				PERTES SUR PRÊTS ET AVANCES ET SUR DES CRÉANCES LIÉES À DES PARTICIPATIONS
	666				PERTES DE CHANGE SUR OPÉRATIONS FINANCIÈRES ET DE TRÉSORERIE
	668				AUTRES CHARGES FINANCIÈRES
<b>67</b>					<b>CHARGES SUR EXERCICES ANTÉRIEURS</b>
<b>68</b>					<b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS</b>
	681				DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS AUX IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES
	683				DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN-COURS

<b>CLASSE 7</b>					<b>PRODUITS</b>
<b>70</b>					<b>PRODUITS FISCAUX</b>
	700				PRODUITS DES IMPÔTS SUR LES REVENUS
	701				PRODUITS DES IMPÔTS DIVERS SUR LES AFFAIRES
	702				PRODUITS DE L'ENREGISTREMENT, DU TIMBRE ET DES VALEURS MOBILIÈRES
	704				PRODUITS DES DOUANES
	708				AUTRES PRODUITS FISCAUX DIVERS
<b>71</b>					<b>PRODUITS DES AMENDES ET CONDAMNATIONS PÉCUNIAIRES</b>
	710				PRODUITS DES AMENDES PÉNALES
	711				PRODUITS DES AMENDES FISCALES

	712				PRODUITS DES AMENDES DOUANIÈRES
	713				PRODUITS DES AMENDES DOMANIALES
	714				PRODUITS DES AMENDES ENVIRONNEMENTALES
	715				PRODUITS DES AUTRES AMENDES
<b>72</b>					<b>PRODUITS DU DOMAINE</b>
	721				PRODUITS DU DOMAINE NATUREL DE L'ETAT
	722				PRODUITS DES DOMAINES LIÉS AU FONCIER ET À L'IMMOBILIER
	723				PRODUITS DES BIENS SANS MAITRES
	724				PRODUITS DES ACTES ADMINISTRATIFS LIÉS À L'EXPLOITATION DES DOMAINES
	725				REVENUS FINANCIERS LIÉS À L'EXPLOITATION DES DOMAINES
	726				AUTRES PRODUITS DES DOMAINES
	727				PRODUITS DES CESSIONS D'ELEMENTS D'ACTIFS
<b>73</b>					<b>PRODUITS DU RECOUVREMENT DES INDUS</b>
<b>74</b>					<b>VENTES DE PRODUITS PRESTATIONS DE SERVICES ET MARCHANDISES</b>
<b>75</b>					<b>VARIATION DES STOCKS DE PRODUITS</b>
	751				VARIATION DES EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
	752				VARIATION DES EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
	753				VARIATION DES STOCKS DE PRODUITS
	754				VARIATION DES STOCKS HORS MAGASINS
<b>76</b>					<b>PRODUITS D'INTERVENTION</b>
	761				PRODUITS DES COMPTES SPÉCIAUX DU TRÉSOR
	762				PRODUITS REVERSÉS PAR LES ORGANISMES ALGÉRIENS
	763				PRODUITS VERSÉS PAR LES ORGANISMES INTERNATIONAUX
	764				PRODUITS DES FONDS DE CONCOURS
	765				AUTRES SUBVENTIONS
<b>77</b>					<b>PRODUITS FINANCIERS</b>
	770				INTÉRÊTS SUR OBLIGATIONS SOUSCRITES PAR LE TRÉSOR
	771				INTÉRÊTS SUR TITRES PARTICIPATIFS
	772				INTÉRÊTS SUR PRÊTS
	773				BÉNÉFICES DE CHANGE SUR LES DETTES DE L'ETAT
	774				PLUS-VALUES SUR TITRES D'EMPRUNTS D'ETAT RACHETÉS PAR LE TRÉSOR
	775				PLUS-VALUES SUR MOBILISATION DES CRÉDITS DES GOUVERNEMENTS ET BANQUES ÉTRANGERS
	776				PRODUITS DES PARTICIPATIONS
	778				AUTRES PRODUITS FINANCIERS
<b>78</b>					<b>REPRISE SUR AMORTISSEMENTS, TRANSFERTS DE CHARGES ET PRODUCTION IMMOBILISÉE</b>
	781				REPRISES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES
	782				TRANSFERTS DE CHARGES
	783				REPRISES SUR DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN COURS
	786				REPRISES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS, DEPRECIATIONS. CHARGES FINANCIÈRES
	787				PRODUCTION IMMOBILISÉE
<b>79</b>					<b>PRODUITS SUR EXERCICES ANTERIEURS</b>

CLASSE 8				ENGAGEMENTS HORS BILAN
80				ENGAGEMENTS HORS BILAN DE L'ETAT
	801			ENGAGEMENTS RESULTANT D'ACCORDS
	802			GARANTIES LIEES A LA RESPONSABILITE DE L'ETAT

### الملحق رقم 04: مدونة حسابات الخزينة NCT

<b>GROUPE I :CAISSE ET PORTE FEUILLE</b>	<b>COMPTE GENERAL 10 NUMERAIRE</b>	
	<b>COMPTE GENERAL 11 COMPTE DE REGLEMENT DU TRESOR A LA BANQUE D'ALGERIE</b>	
	<b>COMPTE GENERAL 12 TRAITES ET VALEURS REALISABLES</b>	
	<b>COMPTE GENERAL 13 FONDS EN DEPOTS</b>	
<b>GROUPE II :OPERATIONS BUDGETAIRES</b>	<b>COMPTE GENERAL 20 BUDGET - IMPUTATION DEFINITIVE</b>	<b>SECTION 1 RECETTES</b>
		<b>SECTION 2 DEPENSES</b>
	<b>COMPTE GENERAL 21 BUDGET - IMPUTATION PROVISoire</b>	<b>SECTION 1 BUDGET : EXECUTION RECETTES</b>
		<b>SECTION 2 BUDGET : EXECUTION DEPENSES</b>
<b>GROUPE III :OPERATIONS DU TRESOR</b>	<b>COMPTE GENERAL 30 COMPTES SPECIAUX DU TRESOR - IMPUTATION DEFINITIVE</b>	<b>SECTION 1 COMPTES DE COMMERCE</b>
		<b>SECTION 2 COMPTES D'AFFECTION SPECIALE</b>
		<b>SECTION 3 COMPTES D'AVANCES</b>
		<b>SECTION 4 COMPTES DE PRETS</b>
		<b>SECTION 5 COMPTES D'AFFECTION SPECIALE : DOTATION</b>
		<b>SECTION 6 COMPTES DE PARTICIPATION</b>
	<b>COMPTE GENERAL 31 COMPTES SPECIAUX DU TRESOR - EXECUTION RECETTES</b>	<b>SECTION 1 COMPTES DE COMMERCE</b>
		<b>SECTION 2 COMPTES D'AFFECTION SPECIALE</b>
	<b>COMPTE GENERAL 32 COMPTES SPECIAUX DU</b>	<b>SECTION 1 COMPTES DE COMMERCE</b>
		<b>SECTION 2 COMPTES</b>
<b>TRESOR - EXECUTION DEPENSES</b>	<b>D'AFFECTION SPECIALE</b>	
	<b>SECTION 4 COMPTES DE PRETS</b>	
	<b>SECTION 5 DIVERS</b>	
<b>COMPTE GENERAL 33 DETTE DE L'ETAT - IMPUTATION DEFINITIVE</b>	<b>SECTION 1 EMPRUNTS A LONG TERME</b>	
	<b>SECTION 2 EMPRUNTS A COURT ET MOYEN TERME</b>	
	<b>SECTION 3 BONS DU TRESOR</b>	
	<b>SECTION 4 ENGAGEMENTS ENVERS LA BANQUE D'ALGERIE</b>	
	<b>SECTION 5 EMPRUNTS A LONG TERME</b>	
	<b>SECTION 6 EMPRUNTS A COURT ET MOYEN TERME</b>	
	<b>SECTION 7 CREDITS DES GOUVERNEMENTS ET DES BANQUES ETRANGERS</b>	
	<b>SECTION 8 AVANCES DES GOUVERNEMENTS ET ORGANISATIONS INTERNATIONALES</b>	

		<b>SECTION 9 EMPRUNTS CONTRACTES PAR LES BANQUES NATIONALES ET RETROCEDES AU TRESOR</b>
	<b>COMPTE GENERAL 34 RECETTES</b>	<b>DETTE DE L'ETAT - EXECUTION</b>
	<b>COMPTE GENERAL 35</b>	<b>DETTE DE L'ETAT - EXECUTION DEPENSES</b>
	<b>COMPTE GENERAL 36</b>	<b>DETTE DE L'ETAT - CHARGES ET PROFITS</b>
<b>GROUPE IV : TIERS ET CORRESPONDANTS</b>	<b>COMPTE GENERAL 40 CORRESPONDANTS DU TRESOR - IMPUTATION DEFINITIVE</b>	<b>SECTION 1 BUDGETS ANNEXES</b>
		<b>SECTION 2 COLLECTIVITES ADMINISTRATIVES</b>
		<b>SECTION 3 ETABLISSEMENTS PUBLICS ET ORGANISMES DIVERS</b>
	<b>COMPTE GENERAL 41 CORRESPONDANTS DU TRESOR - EXECUTION RECETTES</b>	<b>SECTION 1 BUDGETS ANNEXES</b>
		<b>SECTION 2 COLLECTIVITES ADMINISTRATIVES</b>
		<b>SECTION 3 DIVERS</b>
	<b>COMPTE GENERAL 42 CORRESPONDANTS DU TRESOR - EXECUTION DEPENSES</b>	<b>SECTION 1 BUDGETS ANNEXES</b>
		<b>SECTION 1 OPERATIONS GENERALES</b>
		<b>SECTION 2 ECHEANCES D'EMPRUNT A PAYER</b>
<b>COMPTE GENERAL 43 TIERS- IMPUTATION DEFINITIVE</b>	<b>SECTION 3 EMPLOI DES CREDITS DES GOUVERNEMENTS ET BANQUES ETRANGERES</b>	
	<b>COMPTE GENERAL 44</b>	<b>TIERS - EXECUTION RECETTES</b>
<b>GROUPE V : OPERATIONS A CLASSER</b>	<b>COMPTE GENERAL 50</b>	<b>RECETTES A CLASSER, A REGULARISER ET A TRANSFERER</b>
	<b>COMPTE GENERAL 51</b>	<b>DEPENSES A CLASSER, A REGULARISER ET A TRANSFERER</b>
	<b>COMPTE GENERAL 52</b>	<b>MOUVEMENTS DE FONDS ET REGLEMENTS ENTRE COMPTABLES</b>
	<b>COMPTE GENERAL 53</b>	<b>COMPTES D'ORDRE</b>
<b>GROUPE VI : RESULTATS</b>	<b>COMPTE GENERAL 60</b>	<b>RESULTATS DES BUDGETS NON REGLES</b>
	<b>COMPTE GENERAL 61</b>	<b>AVOIRS ET DECOUVERTS DU TRESOR</b>
<b>GROUPE VII : DETTE GARANTIE PAR L'ETAT</b>	<b>COMPTE GENERAL 70 EMPRUNTS GARANTIS PAR L'ETAT</b>	<b>SECTION 1 EMPRUNTS INTERIEURS</b>
		<b>SECTION 2 EMPRUNTS EXTERIEURS</b>

	<b>COMPTE GENERAL 71</b>	<b>ECHEANCES DES EMPRUNTS GARANTIS PAR L'ETAT</b>
<b>GROUPE VIII : CREANCES DE L'ETAT</b>	<b>COMPTE GENERAL 80</b>	<b>CREANCES DIVERSES</b>
	<b>COMPTE GENERAL 81</b>	<b>ECHEANCES A VENIR</b>
<b>GROUPE IX : COMPTABILITE DES VALEURS INACTIVES</b>		

## الملحق رقم 05: قائمة معايير محاسبة الدولة لسنة 2014

Norme 1	Présentation des états financiers
Norme 2	Tableaux des flux de trésorerie
Norme 3	Produits des opérations sans contrepartie directe
Norme 4	Les charges
Norme 5	Les composantes de la trésorerie de l'état
Norme 6	Dettes financières et instruments financiers à terme
Norme 7	Participations de l'état et créances rattachées
Norme 8	Présentation des informations budgétaires dans le reporting
Norme 9	Immobilisations corporelles
Norme 10	Immobilisations incorporelles
Norme 11	Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
Norme 12	Les produits des opérations avec Contrepartie directe
Norme 13	Stocks
Norme 14	Contrats de location
Norme 15	Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie
Norme 16	Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables
Norme 17	Les créances de l'actif courant

## الملحق رقم 06: القوائم المالية حسب مشروع معايير المحاسبة للدولة

## Etat de la situation nette

DESIGNATIONS	N	N	N	N - 1	N-2
	Brut	Amort/Prov	Net	Net	Net
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations financières					
<b>Total actif immobilisé</b>					
ACTIF COURANT (hors trésorerie)					
Stocks					
Créances					
. Redevables					
. Clients					
. Autres créances					
Charges constatées d'avance					
<b>Total actif circulant (hors trésorerie)</b>					
TRESORERIE					
Disponibilités					
Autres composantes de trésorerie					
Equivalents de trésorerie					
<b>Total trésorerie</b>					
Comptes de régularisation					
TOTAL DES ACTIFS (I)					
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables					

Titres non négociables					
Autres emprunts					
<b>Total dettes financières</b>					
DETTES NON FINANCIERES					
<b>Dettes de fonctionnement</b>					
<b>Dettes d'intervention</b>					
<b>Produits constatés d'avance</b>					
<b>Autres dettes non financières</b>					
<b>Total dettes non financières</b>					
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
<b>Provisions pour risques</b>					
<b>Provisions pour charges</b>					
<b>Total provisions pour risque et charges</b>					
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)					
<b>Total autres passifs</b>					
TRESORERIE					
<b>Correspondants du trésor et personnes habilitées</b>					
<b>Autres</b>					
<b>Total trésorerie</b>					
<b>Comptes de régularisation</b>					
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)					
<b>Report des exercices antérieurs</b>					
<b>Ecarts de réévaluation et d'intégration</b>					
<b>Solde des opérations de l'exercice</b>					
<b>SITUATION NETTE (III=I-II)</b>					

## L'état des charges nettes

L'état des charges nettes		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel			
	Achats, variations de stocks et prestations externes			
	Dotations aux amortissements, provisions et aux dépréciations			
	Autres charges de fonctionnement			
	<b>Total charges de fonctionnement direct (I)</b>			
	Subventions pour charges de service public			
	Dotations aux provisions			
	<b>Total charges de fonctionnement indirect (II)</b>			
	<b>Total charges de fonctionnement (III=I+II)</b>			
	Ventes de produits et prestations de services			
Production stockée et immobilisée				
Reprises sur provisions, sur dépréciations				
Autres produits de fonctionnement				
<b>Total produits de fonctionnement (IV)</b>				
<b>Total charges de fonctionnement nettes (V=III-IV)</b>				
CHARGES DIVULGUEES	Transferts aux ménages			
	Transferts aux entreprises			
	Transferts aux collectivités territoriales			
	Transferts aux autres collectivités			
	Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de			

	l'Etat			
	Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	<b>Total charges d'intervention (VI)</b>			
	Contributions reçues de tiers			
	Reprises sur provisions et sur dépréciations			
	<b>Total produits d'intervention (VII)</b>			
	Total charges d'intervention nettes (VIII=VI-VII)			
<b>CHARGES FINANCIERE NETTES</b>	Intérêts			
	Pertes de change liées aux opérations financières			
	Dotations aux amortissements, provisions et dépréciations			
	Autres charges financières			
	<b>Total charges financières (IX)</b>			
	Produits des immobilisations financières			
Gains de change liés aux opérations financières				
Reprises sur provisions, sur dépréciations				
Autres intérêts et produits assimilés				
	<b>Total produits financiers (X)</b>			
	Total charges financières nettes (XI=IX-X)			
	<b>TOTAL DES CHARGES NETTES (XII=V+VIII+XI)</b>			

### Etat des produits régaliens nets

PRODUITS REGALIENS NETS	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Impôt sur le revenu global			
Impôt sur les bénéfices des sociétés			
Impôt sur les bénéfices miniers			
Fiscalité pétrolière			
Taxe sur la valeur ajoutée			
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes			
Autres produits de nature fiscale et assimilés			
<b>TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)</b>			
<b>Amendes et autres pénalités</b>			
<b>TOTAL AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)</b>			
<b>TOTAL PRODUITS REGALIENS NETS (XV=XIII+XIV)</b>			

### Etat de détermination du solde des opérations de l'exercice

Détermination du solde des opérations	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Charges de fonctionnement nettes (V)			
Charges d'intervention nettes (VIII)			
Charges financières nettes (XI)			
<b>CHARGES NETTES (XII)</b>			
Produits fiscaux nets (XIII)			
Autres produits régaliens nets (XIV)			
<b>PRODUITS REGALIENS NETS (XV)</b>			
<b>SOLDE DES OPERATIONS (XV-XII)</b>			

## Le tableau des flux de trésorerie

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE		Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
Flux de trésorerie liés à l'activité	<b>Encaissements</b>			
	Ventes de produits et prestations de services encaissées			
	Autres recettes de fonctionnement			
	Impôts et taxes encaissés			
	Autres recettes régaliennes			
	Recettes d'intervention			
	Intérêts et dividendes reçus			
	Autres encaissements			
	<b>Décaissements</b>			
	Dépenses de personnel			
Achats et prestations externes payés				
Remboursements et restitutions sur impôts et taxes				
Autres dépenses de fonctionnement				
Subventions pour charges de services publics versés				
Dépenses d'intervention				
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat				
Intérêts payés				
Autres décaissements				
	<b>FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (I)</b>			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements	<b>Acquisitions d'immobilisations</b>			
	Immobilisations corporelles			
	Immobilisations financières			
	<b>Cessions d'immobilisations</b>			
	Immobilisations corporelles et incorporelles			
	Immobilisations financières			
	<b>FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)</b>			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	<b>EMISSIONS D'EMPRUNT</b>			
	. Obligations			
	. Bons du Trésor			
	. Autres			
	<b>REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS</b>			
	. Dettes négociable			
	. Obligations			
	. Bons du Trésor			
	. Autres			
	<b>FLUX LIES AUX INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME</b>			
	<b>FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS FINANCIERES (III)</b>			
Variation de trésorerie (IV=I+II+III=VI-V)				
Trésorerie en début de période (V)				
Trésorerie en fin de période (VI)				

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الجزائرية غير الهادفة للربح من خلال عرض مشاريع الإصلاح الموازناتي والمحاسبي في الفترة الأخيرة. وقد خلصت الدراسة إلى أن الجزائر بدأت السير في الاتجاه الصحيح نحو التطبيق التدريجي لهذه المعايير بعد وضع مخطط محاسبي جديد للدولة يسمح بتكييف البيئة التشريعية والمالية وتوفير الإمكانيات المادية وتأهيل الكفاءات البشرية، بغرض تحقيق أكبر قدر من المساءلة والشفافية وترشيد الإنفاق العام.

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المحاسبة العمومية، الإصلاح الموازناتي والمحاسبي.

**Abstract:**

This study aims to shed light on the International public sector accounting standards and to diagnose the current state of the public accounting system in Algerian non – profit public institutions by presenting budgetary and accounting reform projects in the recent period.

The study has concluded that Algeria began moving in the right direction towards the gradual application of these standards after the developing a new accounting plan for the state that allow for adapting the legislative and financial enviroment, providing material capabilities and qualifying human competencies, with the aim of achieving greater accountability, transparency, and rationalization of public spending.

**Keywords:** International public sector accounting standards, public accounting, budgetary and accounting reform.