

# مدى استجابة مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر

## IPSAS

IPSAS The extent to which the public accounting project responds to the international accounting standards in the public sector in Algeria (IPSAS).

سميرة بوعكاز\*

مخبر استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسات العمومية في الجزائر، جامعة بسكرة- الجزائر

[samira.bouakkaz@univ-biskra.dz](mailto:samira.bouakkaz@univ-biskra.dz)

تاريخ النشر: 2023/06/07

تاريخ القبول للنشر: 2023/04/19

تاريخ الاستلام: 2023/02/18

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى استجابة مشروع المحاسبة العمومية الدولية في القطاع العام IPSAS وذلك بتبسيط الضوء على المعيار الدولي الأول IPSAS01 وما تضمنه من حد أدنى لمتطلبات القوائم المالية الأربعة (قائمة التدفقات النقدية، قائمة الأداء المالي، قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في رؤوس الأموال، الملاحق) الموصى بها مقارنتها مع البنود الفعلية التي قدمها المشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر حيث ناقشت هذه الدراسة معالم المحاسبة العمومية في الجزائر وكذا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، ومزايا تبنيها بالإضافة إلى تناولها لمشروع عصرنه نظام المحاسبية العمومية في الجزائر ومدى استجابته مع المعايير الدولية من خلال إسقاط محتوى قائمة مالية تضمنها هذه الأخيرة مع ما جاء به مشروع العصرية.

وخلصت الدراسة إن مشروع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر قد استجاب إلى حد ما مع ما أوصى به المعيار الدولي IPSAS من حيث المحتوى وذلك تماشيا مع ما تفرضه البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية، ان التطبيق المرتقب لهذا المشروع على أرض الواقع ابتداء من 2023 سيعطي دفعا كبيرا لتحسين أداء وحدات القطاع العام. الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، المعايير المحاسبية الدولية، القطاع العام، الرقابة المالية.

تصنيف JEL: M40 . M41

### Abstract:

This study aims to find out the extent to which the international public accounting project in the public sector IPSAS is responsive by highlighting the first international standard IPSAS01 and what it includes as a minimum for the requirements of the four financial statements (the list of cash flows, the list of financial performance, the list of financial position, the list of changes in capital, the appendices) recommended for comparison with the actual items presented by the Public Accounting Standards project in Algeria where this study discussed the aspects of public accounting in Algeria as well as the international accounting standards in the public sector IPSAS. The international standards by dropping the content of a financial list included by the latter with what came to the modernization project.

The study concluded that the initial accounting standards project in Algeria has responded to some extent with what was recommended by the IPSAS international standard in terms of content and in line with what the current Algerian economic environment imposes. the public sector.

**Keywords:** public accounting, international accounting standards, public sector, financial control

**Jel Classification Codes:** M41. M40

\* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه ومبادئ وإجراءات تتميز بها أما مجال استخدامها في المؤسسات العمومية الإدارية والمرافق العامة والجماعات الإقليمية حيث تهتم المحاسبة العمومية بتوفير البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية التي تقوم بها الإدارات العمومية، وفي نظام المحاسبة العمومية يوجد أعوان مؤهلين لتنفيذ الميزانية والعمليات المالية.

بعد تزايد الاهتمام بدراسة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في جميع أنحاء العالم ، والجزائر كغيرها من الدول سعت لمواكبة التطور من خلال تبنيها لعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي العمومي آخرها مشروع عصرنة المحاسبة العمومية والذي انبثق عن مشروع معايير المحاسبة العمومية حيث تم تنصيب لجنة مختصة لصياغة مرجع للمعايير المحاسبية ومدى استجابتها للواقع الجزائري لكم هذا المشروع لم يدخل حيز التنفيذ لحد الساعة وظل حبيس التعديلات والإضافات.

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يستجيب مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؟.

للإجابة على الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية:

- ماهي المحاسبة العمومية؟
- هل البيئة المحاسبية الجزائرية تساعد على تطوير نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
- هل يمتلك أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مؤهلات علمية تمكنهم من مواكبة تطور نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟.

1.1. الفرضيات:

- يتوقف نجاح عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على بنية اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- يؤدي التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق إلى المساعدة في إجراء المقارنات بين المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية في القطاع العام.

2.1. أهمية الدراسة:

تتمثل في الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحسين القوائم المالية للحكومات والرفع من مصداقيتها وشفافيتها، وسعي الجزائر للظفر بالمزايا الاقتصادية المحققة جراء تبني هذه المعايير.

3.1. منهجية الدراسة:

ومن اجل الإجابة على الإشكالية تم تقسيم الدراسة إلى (4) محاور هي: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية، تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية، الرقابة على تنفيذ الصفقات العمومية، استجابة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

## 2. الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

### 1.2. تعريف المحاسبة العمومية

من الصعب إعطاء تعريف جامع للمحاسبة العمومية ولهذا نجد ثلاث وجهات نظر رئيسية:

❖ **التعريف القانوني للمحاسبة العمومية:** (محمد م.، 2003، صفحة 3) هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 1862/05/31 والذي يعرف المحاسبة العمومية أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة والنقود العامة حسب هذا التعريف هي نقود الدولة والمحافظات والبلديات والمؤسسات العمومية .

ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 1962/12/29 الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية. فعبارة النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها القوة الإجرائية وكذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق والديون المحولة أجلا إلى تحصيلات ومدفوعات ، غير انه استثنى الأموال غير النقدية كالعقارات والمنقولات والمواد التي أصبحت اليوم ضمن تطبيق المحاسبة العمومية. (محمد ل.، 2004، صفحة 05)

❖ **التعريف التقني:** (احمر، 2003، صفحة 35) تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية " غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم.

❖ **التعريف الإداري للمحاسبة العمومية:** (حسين، 2016/2017، صفحة 07) من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين، في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين، وتستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف وكذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية مما سبق يمكن جمع مختلف الجوانب التي مستها التعارف السابقة وتقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية "تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات العمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقه والجماعات الاقليمية أي المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم وبقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.

### 2.2. أهداف المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها

#### ❖ أهداف المحاسبة العمومية:

- تعمل المحاسبة العمومية على تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجاز إبرازها فيمايلي: (الحسيني، 2015، صفحة 17)
- حماية الأموال العمومية من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب وما يسمى بسلامة استخدامها غش إخلاص تبذير؛
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة بتوفير آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على أداء المال العام من طرف الوحدات الحكومية؛

– توفير المعلومات اللازمة لأغراض للإعلام عن النشاط الحكومي وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها لإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات.

– تحقيق الرشد في الإنفاق أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح لتحقيق أهداف هذا الطرف بأقل تكلفة ممكنة.

2.2.2. مجال تطبيق المحاسبة العمومية: (محمد ب.، 2016/2017، الصفحات 03-04)

المحاسبة العمومية في عملها على مجال معين يحدده القانون، بحيث أنها تختص في تسجيل العمليات المالية من إنفاق وتحصيل المال العام عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وسوف نتناول في مايلي عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة للقوائم المالية العمومية.

❖ نطاق تطبيق المحاسبة العمومية: (هلايلي، 2002، صفحة 39) تختلف المؤسسات العمومية عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى باعتبار أن المؤسسات العمومية هم أشخاص معنويين أو اعتباريين يخضعون للقانون العام وبالتالي فإن هذه المؤسسات تخضع لقواعد القانون، كما أن هذه الهيئات العمومية الخاضعة لمجال المحاسبة العمومية، تتميز عن غيرها من حيث تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها، فيعين هذا الأخير في ظل وجود نظام المحاسبة العمومية من قبل وزارة المالية، حيث بيانات تقدير الإيرادات والنفقات من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وفي الجزائر يتم تطبيق المحاسبة العمومية على ما يلي:

– الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛

– الميزانيات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛

– العمليات المالية لميزانيات الملحقة، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والعمليات المالية للجماعات المحلية.

❖ الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية: (ليندة، 2020/2021، صفحة 09)

يختص نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات ورقابة بتوثيق واثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديمها للتقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة وغير مباشرة بتلك البيانات، وعلى هذا الأساس فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكثيف أهداف القوائم والتقارير المالية الحكومية وتوجيهها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها، ومن أهم الدراسات في هذا المجال يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة أنتوساي والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل 165 دولة حيث بلغ عدد الدول المستجيبة للاستبيان 93 دولة وفقا لهذه الدراسة، إضافة إلى الدراسة رقم 01 للإتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية.

2.3. مبادئ والمصادر القانونية للمحاسبة العمومية والأعوان المكلفون بذلك:

1.2.3. مبادئ المحاسبة العمومية: هناك عدة مبادئ نذكر منهم مايلي: (عمرون، 2006، صفحة 18)

❖ مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي المبدأ الإداري: يقوم هذا المبدأ على الفصل التام بين مهام ومسؤوليات كل من المحاسب وبالأمر بالصرف، فالمحاسب العمومي لا يخضع لسلطة الأمر بالصرف، الأمر بالصرف، كما يمكن الأمر بالصرف التكفل بالمهام الموكلة للمحاسب العمومي، ونصت قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافي وظيفة المحاسب مع وظيفة الأمر بالصرف حيث جاء حسب المادة 55 من القانون 21-90. ومنه فإن العمليات المالية للهيئات العمومية تتم عن طريق مرحلتين:

المرحلة الأولى: وتعرف بالمرحلة الإدارية وهي من مهام الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال الالتزام بالنفقات وتصنيفها والأمر بدفعها من جهة.

المرحلة الثانية: وتعرف بالمرحلة المحاسبية وهي من مهام المحاسب العمومي الذي يلتزم بالتنفيذ الفعلي للميزانية من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

❖ المبدأ القانوني مبدأ التمييز بين الشرعية والملائمة: ينص هذا المبدأ على التمييز بين مفهومي الملائمة والقانونية، حيث يعتبر قانونيا في المحاسبة العمومية كل عملية التحصيل والدفع التي تتم في إطار خطة الميزانية، وتنجز وفقا للقانون والتشريعات السارية المفعول وهذا اختصاص المحاسب العمومي، ويعتبر ملائما كل ما يترك للمبادرة الشخصية وتقدير الأمر بالصرف، لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

❖ المبدأ المحاسبي أو التقني، عدم تخصيص الإيرادات: ويقوم هذا المبدأ على خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز وبالتالي عدم تخصيص الإيرادات للنفقات أي عدم تخصيص أموال إيراد معين لدفع نفقة معينة وذلك تحت رقابة السلطة التشريعية وإجازتها ولذلك وقد نصت المادة 08 من القانون 17-84 لا يمكن أي إيرادات لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز. وتوجد قاعدتين تهدف من وجود هذا المبدأ: (احمر، 2003)

القاعدة 1: وحدة الخزينة في أي هيئة عمومية كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها تستخدم في تسديد مختلف النفقات مهما كانت طبيعتها وعليه فإن أي محاسب عمومي لا يستطيع أن يمتلك سوى حساب 53 واحد وحساب جاري واحد فقط.

القاعدة 2: إدارة كل الخزائن من طرف الدولة لأن السيولة النقدية للهيئات العمومية تودع لدى حساب في الخزينة العمومية وبالتالي فهي تخضع لتسيير ورقابة الدولة.

❖ مبدأ تخصيص النفقات: إن كان عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص أي أن الإعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة.

2.2.3. مصادر (قواعد) المحاسبة العمومية: التشريع والتنظيم المصدرين الأساسيين لقواعد المحاسبة العمومية ومن مصادر القواعد القانونية في الجزائر نجد مايلي: (الرسمية، 1990)

❖ الدستور: حيث نص دستور 1996 على بعض الأحكام المتعلقة بالأموال العامة كتلك المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية من طرف الحكومة أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ملائمة استخدام وتسيير الرسائل المادية والأموال العمومية.

— القانون رقم 17-84: المؤرخ في 7 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية حيث نص على عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية.

— القانون رقم 21-90: المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة والملاحظ في الجزائر أنه قبل صدور هذا القانون لم يوجد نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأول والأساسي لها.

❖ المراسم التنفيذية: وهي مجموعة من النصوص التنفيذية المطبقة على مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية منها:

- المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد الالتزامات ومسؤوليات المحاسبين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين وإعادة المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتساب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمحدد الإجراءات المحاسبية التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

- وكذلك تعتمد المحاسبة العمومية على قواعد قانونية وأخرى تقنية.

❖ القواعد القانونية: هي تلك القواعد المتعلقة بالترخيص الميزانيات وتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية ومراقبتها.

❖ القواعد التقنية: هي تلك القواعد التي تهدف إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وعرض الحسابات المتعلقة بها، وتكون في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة من وزارة المالية.

### 3.2.3. أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية:

تستمد مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونيا، حيث

يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كمايلي: (زهير، 2013/2014، صفحة 9)

❖ الأمر بالصرف: يعد أمرا بالصرف كل عون معين قانونيا لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات والقيام بإجراءات إثبات التصفية وإصدار سند الأمر بالتحويل من جانب الإيرادات، الأمور بالصرف هم من جهة إما أوليون أو رئيسيون ومن جهة أخرى ثانويون أو أحاديون.

- الأمرين بالصرف الأساسيين: (التيجاني، 2011، صفحة 35) هم المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.

▪ الوزراء.

▪ الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.

▪ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

▪ المسؤولون المعنيون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

▪ المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

▪ المسؤولون على الوظائف المحددة في المادة 23.

– الأمرين بالصرف الثانويين: هم مسؤولون عن ميزانية التسيير بصفتهم رؤساء مصالح غير ممرضة للوظائف المحددة في المادة 23.

يطلق الوالي بصفته الأمر بالصرف الوحيد ، برامج التجهيز العمومي غير الممركزين المنصوص عليها سنويا، عن طريق تنظيمي والمسجلة في رقم دليله. يمكن أن تكون عمليات التجهيز العمومي المركزية المسجلة في رقم دليل الوزارات محل تفويض لمصالح الأمرين بالصرف الثانويين المعنيين، رخصة برنامج وإعتمادات الدفع.

❖ المحاسب العمومي: (أمين، 2015، صفحة 13) لقد عرفت المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية لأنه يعد محاسب عموميا في مفهوم هذه الأحكام ، كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18-22 العمليات التالية: تحصيل النفقات ودفع الإيرادات ، ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم والممتلكات والعائدات والمواد، وحركة حسابات الموجودات. ويكون المحاسبون العموميين إما رئيسيين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مفوض أو مخصص.

### 3. تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية

وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية أو بيانات تحذير إيراداتها ونفقاتها، من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بصفة عامة بمايلي: (خالد، 2017/06/15)

- تنفيذ الإيرادات والنفقات؛
- إنجاز عمليات الخزينة؛
- تسيير الممتلكات؛
- مسك المحاسبة.

بالنسبة لتسيير الممتلكات، فإن الأمر هنا يتعلق بما نصت عليه مادة 12 من قانون محاسبة العمومية والتي تتحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها. أما فيما يخص دمج هذه الأموال في محاسبة الهيئات العمومية للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة، فإن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكاتها. إن هذه القصور القانوني متعلق في الواقع بإشكالية هامة مطروحة حاليا بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمتمثلة في عدم اعتماد طريقة المحاسبة بالاستحقاق التي تسمح بدمج الأموال العقارية والمنقولة للهيئات العمومية في محاسبتها العامة.

### 1.3. هناك العديد من الجهات المستفيدة: (وديان، 2010، صفحة 14)

- ❖ المواطنون: تعتبر هذه الفئة بالنسبة للحكومة من أهم الفئات لكونها مسؤولة بالدرجة الأولى أمامهم، وتتضمن هذه الفئة أصناف عديدة مثل: دافعي الضرائب وملتقى الخدمات، والمنتخبين والجمهور بصفة عامة.
- ❖ الهيئات التشريعية: تتبع أهمية هذه الفئة من كونها الممثل المباشر للمواطنين وتتضمن هذه الفئة أعضاء السلطة التشريعية للولايات، وممثلي الأقاليم والمقاطعات، والمجالس البلدية في المدن، وتتولى مسؤولية متابعة ورقابة الوحدات التنفيذية في جميع مستويات الحكومة.
- ❖ الجهات الرقابية: إن الجهات الرقابية تعتمد في أداء مهامها على المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية وتصنف هذه الجهات من حيث نوعها وتابعيتها إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية، فالرقابة الداخلية تتبع السلطة

التنفيذية ويرتكز عملها في التأكيد من أن الوحدات الإدارية الحكومية تعمل ضمن قوانين والأنظمة والتعليمات وبما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

❖ الإدارة الحكومية: أوضح مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB أن الموظفين في الإدارة الحكومية يجب أن يحصلوا على المعلومات الكافية عبر التقارير الداخلية التي تنتج عن نظام المحاسبة الحكومية، والتي تمكنهم من النهوض بمسؤوليتهم، لذلك تعتبر هذه المجموعة من المجموعات الأساسية لمستخدمي المعلومات كذلك أكد مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO أن الحكومة بحاجة غلى معلومات مفيدة ومناسبة للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات والإشراف والمتابعة وقياس الأداء والتحكم في الأصول والمحافظة عليها.

❖ المستثمرون والدائنون: لهذه الفئة أحتاج أساسي للمعلومات لكونها مرتبطة باتخاذ القرارات الاستثمارية فمعرفة مدى قدرة الحكومة على مواجهة التزاماتها المستقبلية وقدرتها على توفير الموارد المالية لخدمة الدين، ومدى كفاءة العمليات التي تقوم بها والالتزامات التي عليها، كل ذلك يؤدي إلى معرفة الوضع المالي للحكومة والذي بدوره يؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاصة بهم.

❖ الاقتصاديون والباحثون والدارسون : يحتاج الاقتصاديون إلى إجراء التوقعات والتنبؤات حول اقتصاد، وكذلك دراسة حجم ومجال عمل الحكومة، ودراسة تأثير نشاطات الحكومة على وضع السوق ، كل هذا وغيره من المواضيع الأخرى ذات صلة يتطلب توفر معلومات على إجمالي الإيرادات الحكومية بحسب مصادرها وإجمالي النفقات الحكومية بحسب البرامج والأنشطة وكذلك مقدار العجز والفائض، وإجمالي الاقتراض والأصول.

2.3. أدوات المحاسبة العمومية: (سليمة، 2011/2010، صفحة 64)

في سبيل القيام بالمحاسبة العمومية بمهامها وتحقيق أهدافها فإنه يستخدم بهذا الغرض مجموعة من الأدوات منها:

### 1.2.3 الدفاتر والسجلات أو نظام القيد الآلي:

تستخدم مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات لإثبات العمليات المالية المختلفة التي تتم بالوحدات المحاسبية بمختلف وحدات الجهاز الإداري للدولة أما في حالة استخدام النظام الآلي فيتم القيد أليا.

❖ المستندات المحاسبية: وتنقسم إلى مستندات خاصة بالإيرادات ومستندات خاصة بالنفقات أهمها:

— حافظة توريد نقدية إلى الخزينة؛

— حافظة توريد نقدية إلى البنك؛

— حافظة توريد شيكات إلى البنك؛

— قسيمة متحصلات؛

— كشف السنوية واستمارة اعتمادات المرتبات.

❖ المجموعة التقديرية: وتنقسم إلى:

— دفاتر محاسبة (دفتر اليومية، النقدية،....الخ) يتم القيد بها وفقا لنظرية القيد المزدوج؛

— سجلات بيانية يتم القيد بها لغرض بياني إحصائي رقابي.

❖ الموازنة: وهي بمثابة خطة سنوية تحدها الجهة الإدارية يقدر فيها احتياجاتها اللازمة لتسيير أعمالها وتتكون من الإيرادات والنفقات (المصروفات).

#### 4. الرقابة على تنفيذ الصفقات:

سوف نقوم في هذا المحور بدراسة بعض الصفقات العمومية وتتم عملية الرقابة على تنفيذ العمليات.

1.4. مراحل إبرام الصفقات العمومية: وهناك عدة مراحل نذكر منها مايلي: (عمامرة، 2021، صفحة 307/326)

- تحديد الحاجات؛
- إعداد دفتر الشروط؛
- إحالة دفتر الشروط إلى اللجنة الولائية للصفقات العمومية؛
- الإعلان في الجرائد؛
- تحضير العروض؛
- إيداع العروض؛
- عمليات فتح الأظرف وتقديم العروض؛
- الإعلان عن المنح المؤقت.

2.4. آليات الرقابة على الصفقات العمومية: (حسين، 2016/2017)

تخضع الصفقة إلى رقابة لجنة فتح الأظرف وتقييم العروض التقنية والمالية وذلك عن طريق فتح الأظرف أمام المترشحين بكل شفافية وذلك بدعوتهم إلى اجتماع مع تحديد تاريخ ووقت إيداعها بعد ذلك تم إنجاز بطاقة وضعية لكل عرض والمبلغ المقترح وانتهت بالتوقيع على الوثائق الاظرفة المفتوحة وتحرير محضر انعقاد الجلسة مع عدم تسجيل أية تحفظات، وتقوم لجنة تقييم العروض بإقصاء العروض التي تكون مجموع النقاط أقل من 50 نقطة واختيار أحسن عرض مقدم من العروض المالية التي تأهلت تقنيا.

#### ❖ رقابة اللجنة الولائية للصفقات العمومية

فهي تقوم بدراسة على مشروع دفتر الشروط الذي أرسلته لها المديرية الولائية وذلك قبل الإعلان عن المنافسة، من أجل التأشير إليه لمشروع دفتر الشروط، عرض مالي وعرض تقني وملف الترشيح مع إضافة الإعلانات والتقرير النقدي والتقييم الإداري وتقوم كذلك بدراسة مشروع الصفقة قبل إنجاز لمذكرة تحليلية وتقييم العروض والتقرير النقدي ومقرر تسجيل العملية من أجل الدراسة وإبداء الرأي والتأثير عليه.

#### ❖ رقابة المراقب المالي على الصفقة

بعد تأشير اللجنة الولائية على مشروع الصفقة لدراسة إنجاز المشروع تستلم المصلحة المتعاقدة المشروع وتقوم بالإمضاء عليه وترسله إلى المراقب المالي للالتزام، حيث قام المراقب المالي بالتأكد من صفقة الأمر بالصرف ومطابقة الالتزام لقوانين وتطبيقات السارية والتأكد من وجود إتمادات مالية وكذلك التأكد من صحة عمليات حسابية، ومن خلال تأكده من كل هذا يقوم بالتأثير على مشروع الصفقة لدراسة إنجاز المشروع.

#### ❖ الرقابة التقنية على الصفقات

عند بداية إنجاز المشروع تقوم المصلحة المتعاقدة بإرسال لجنة الأشغال لمراقبة المشروع بزيارات فجائية من أجل تقييم المشروع وتقوم بإعداد تقرير بصفة شهرية، والذي يحتوي على ملاحظاتهم حول إعداد المشروع.

5. استجابة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS

1.5. تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

المعايير المحاسبية الدولية هي مجموعة القواعد التي يتم إصدارها من طرف جهات مختصة والتي تحظى بقبول عام، يعتمد عليها كأساس في ممارسات العملية المحاسبية من أجل إعداد قوائم مالية تتميز بالشفافية والمصدقية وذلك بهدف التقليل من درجة الاختلاف والتباين في لغة التخاطب المحاسبي فالمعايير المحاسبية هي إحدى أدوات التطبيق العملي التي يتم وضعها بناء على ثلاثة مصادر أساسية هي النظرية المحاسبية العوامل البيئية والعرف المحاسبي وهي تحدد أساسيات الطرق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية من خلال ربط الأهداف والمفاهيم والتطبيقات العملية. (الهادي، 2012، صفحة 148)

يقصد بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجتها للأموال المتماثلة اعتبارا لأهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدرها مؤسسات القطاع العام. أيضا هي مجموعة من المعايير المحاسبية تحظى بالقبول العام، والصادرة عن مجلس (IPSASB) والتي توضح كيفية إعداد القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى من قبل المؤسسات العمومية (الجعارات 2014، صفحة 15).

2.5. عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASS:

حسب آخر تصنيف تحتوي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على:

- ❖ 42 معيارا إلى غاية سنة 2021 وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في تسجيل المعاملات والأحداث المالية وهي مشابهة للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRAS).
- ❖ المعايير الدولي للقطاع العام وفق الأساس النقدي وهو يركز على متطلبات يمكن توضيحها فيمايلي (السعيد، 2017 الصفحات 335-348):
- ❖ يتضمن متطلبات إلزامية المتمثلة في شروط الإفصاح عن المعلومات البيانات المالية ذات الغرض العام الواجب توفرها في القوائم المالية للوحدات الحكومية.
- ❖ يتضمن متطلبات الغير إلزامية والمتمثلة في الجزء الغير إلزامي للسياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن الإفصاح عنها في القوائم المالية.

3.5. مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر:

ستقوم في العنصر بدراسة مشروع معايير المحاسبة العمومية كالتالي:

- ❖ تعريف المشروع: يسمح مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر المستوحى من المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالانتقال من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، إذ تستخدم معايير IPSASs كمرجع لإدخال إطار محاسبي في القانون الوطني على أساس الاستحقاق إذ تستخدم معايير IPSASs كمرجع الإدخال إطار محاسبي في القانون الوطني على أساس الاستحقاق، التي تستند إلى مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات التي يجب أن تؤخذ المعاملات بموجها في الاعتبار للسنة التي تتعلق بها بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل.
- ❖ لقد تم تنصيب لجنة مختصة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبة التي تستجيب للواقع الجزائري ويشمل مشروع المحاسبة العمومية على مقدمة توضيحية المشروع وكذا إطار مفاهيمي لأهم ما ورد فيه، كما تناول المعايير

المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تتبناها الجزائر وعدلتها بما يتماشى والبيئة الجزائرية، لكن لا تزال هذه المعايير في مرحلة الدراسة ولم تدخل حيز التنفيذ بشكل دوري للتعديل والإضافة، حيث في بداية المشروع كان يحتوي على 4 معايير ليصبح عددها إلى 17 معياراً.

❖ أهم المعايير المتبنية في مشروع المعايير: يتضمن مشروع معايير المحاسبة العمومية في الجزائر إلى غاية سنة 2021 على 17 معياراً محاسبياً خاصاً بمحاسبة القطاع العام وذلك بما يتضمن الانتقال من المحاسبة الحالية للدولة القائمة على أساس النقدي إلى محاسبة دولة قائمة على أساس الاستحقاق وسنحاول من خلال مايلي التطرق إلى أهم النقاط التي تتضمنها هذه (أمال، 2018، صفحة 235) في الجدول: (3)

جدول رقم (1): مقارنة بين المعايير الجزائرية المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	الشرح	تاريخ الإصدار	المرجعية المعتمدة
01	عرض القوائم المالية	بيان كيفية إعداد القوائم المالية لوحدات القطاع العام حسب أساس الاستحقاق من خلال تحديد أسس وإطار عرضها الكلي، وتضم هذه القوائم: قائمة المركز المالي (الميزانية) قائمة الأداء المالي، قائمة التغيرات في صافي الأصول، قائمة التدفقات النقدية والملاحق.	ماي 2005	المعيار الدولي 1
02	قائمة التدفقات النقدية	يتضمن كيفية إعداد هذه القائمة وينص على ضرورة عرض معلومات عن المقبوضات والمدفوعات وعن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة بحيث نصت هذه التدفقات إلى التشغيلية، استثمارية وتمويلية وتقديم هذه القائمة كجزء من مجموع القوائم المالية المحددة في المعيار.	ماي 2000	المعيار الدولي 2
03	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية	استناداً لهذا المعيار تم إدراج عملية التقييم الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية وهذا وفق ما تملية الإجراءات الواردة في المعيار	ديسمبر 2006	المعيار الدولي 23
04	الأعباء	يسمح هذا المعيار برسم الإطار العام الذي يحدد مصاريف الدولة التي يرتكز الحدث المنشأ لها على الداء الفعلي للخدمة وأيضاً يضع القواعد الخاصة بتسجيلها وقياسها وذلك بما يتناسب وتقسيمات المصاريف الواردة في الميزانية العامة للدولة المنصوص عليها وفق القانون العضوي 15-18، ما يسمح بإحداث الترابط بين التقسيمات المحاسبية والميزانية.		المعيار الفرنسي 2
05	مكونات خزينة الدولة	الغرض منه 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 المالية وكذا من الأوراق المالية، أما خزينة الخصوم فتشمل الموالم المستحقة السداد للغير والموجودة في خزينة الدولة في صورة ودائع تحت الطلب والقروض قصيرة الأجل.	جويلية 2001	المعيار الدولي 10

مدى استجابة مشروع المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر

IPSAS

المعيار الدولي 11	جانفي 2010	يهدف هذا المعيار إلى توضيح طرق معالجة الموارد التي تستعملها الدولة لتغطية العجز في خزنتها، سواء تعلق المبرقروض أو أوراق مالية أجله التي تسمح بتمويل نشاط الدولة وتستوجب السداد على المدى الطويل.	الديون والأدوات المالية لأجل	06
المعيار الدولي 7	جانفي 2015	يعالج استثمارات الدولة في المؤسسات والوحدات والتي ينتج عنها أرباح وخسائر يمكن تقييمها بصورة واقعية وحقيقية، ولا تعالج المعايير الاستثمارات المنجزة في وحدات حكومية غير هادفة للربح مثل المؤسسات الاستثنائية والتربوية.	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	07
المعيار الدولي 22	ديسمبر 2006	في مجال تحسين نشر وعرض الميزانية يجب أن تتوافق مدونة الميزانية مع مدونة المحاسبة بما يسهل من إجراء مقارنات بين التقديرات والإنجازات في تقرير المردودية الذي يعتبر من مخرجات النظام المحاسبي.	عرض المعلومات الموازية في البيانات المالية	08
المعيار الدولي 7 والمعيار الفرنسي 6	أوت 2018	يعتمد هذا النوع من المحاسبة بتطلب توفير قاعدة بيانات تحصى أصول الدولة المثبتة، ثم تكليف مديرية أملاك الدولة التابعة لوزارة المالية بإجراء جرد كلي لكافة هذه الاستثمارات والممتلكات، ومن ثم تقييمها وتحديد هذه منفعتها بغية إدراجها في ميزانية الدولة.	الأصول المالية	09
المعيار الدولي 31	جانفي 2010	يعالج هذا المعيار ممتلكات الدولة غير الملموسة التي يمتد استعمالها لأكثر من سنة مالية والقابلة للتحديد والقياس بشرط أن يرتبط بها وجود منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من استخدام هذه الأصول.	أصول غير الملموسة	10
المعيار الدولي 19	أكتوبر 2002	يعالج التدقيقات النقدية المرتبطة باحتمال وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد، كما يحدد المعيار كيفية قياس الإعتراف بالمؤونات المرتبطة بتسجيل أصول أو خصوم مماثلة.	المختصات الالتزامات والأصول المحتملة	11
المعيار الدولي 9	جويلية 2001	يهدف إلى بيان عملية التقييم المحاسبي للإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التي ينتج عنها إيراد مثل تقديم خدمات وبيع البضائع، والتي يرتبط بها تدفق نقدي حالي أو مستقبلي.	الإيرادات من المعاملات التبادلية	12
المعيار الدولي 12	جويلية 2001	يتناول طرق قياس وتقييم المخزون في بداية ونهاية السنة المالية حيث تحدد تكلفة لإعتراف بالمخزون حسب التكلفة التاريخية وتشمل المخزونات المنتجة النهائية أو قيد التصنيع التي تصنعها الدولة.	المخزون	13
المعيار الدولي 13	ديسمبر 2001	يهدف إلى بيان كيفية معالجة عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية حيث يعتبر العقود الإيجار التمويلية العقود التي يترتب عنها نقل كافة المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل المؤجر إلى المستأجر، فيما تعتبر عقود الإيجار التشغيلية كافة العقود التي تصنف على أنها غير تمويلية.	عقود الإيجار	14
المعيار	ديسمبر 2004	تمت صياغة هذا المعيار ليبيّن طريقة الاعتراف بخسائر	انخفاض قيمة الأصول غير	15

الدولي 21		انخفاض القيمة المرتبطة بأصل غير منتج وهي الأصول التي تكون ملكا للدولة أو تحتفظ بها رغم أنها لا تولد عائدا نقديا ونجد على سبيل المثال الأصول التي توجه لتقديم خدمات دون هدف ربحي أة تجاري مثل خدمات التعليم والخدمات الصحية.	مولودة للنقد
المعيار الدولي 3	ماي 2004	وضع هذا المعيار بغرض تعزيز قابلية المقارنة للمعلومات المبلغ عنها في القوائم المالية الحكومية، حيث أنه ينص على ضرورة توفير معلومات عن أي تغير في الطرق والتقديرات المحاسبية أو أي تصحيحات لأخطاء سنوات سابقة قد ترد في القوائم المالية، وذلك بغرض فهم تأثير هذه التغيرات والتصحيحات على الحالة المالية للدولة وعلى نتيجة السنوات المالية الحالية والمستقبلية.	السياسات المحاسبية التغيرات في التقارير المحاسبية
المعيار الفرنسي 9	جانفي 2010	يعالج هذا المعيار الذمم المدينة المستحقة في الأجل القصير ويضم حقوق الأصول الجارية والمبالغ المستحقة من العملاء ومن دافعي الضرائب بالإضافة إلى المدينون الآخرون كما يتطرق هذا المعيار انخفاض قيمة هذه الأصول وكيفية معالجتها محاسبيا.	الحقوق على الأصول المتداولة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: Direction Générale de Comptabilité, recueil des normes Comptables de L'Etat, Ministère des finances, Algérie, 2016pp3-247

#### ❖ القوائم المالية المعدة وفق أساس الاستحقاق:

إن القوائم المالية المعدة وفق معايير IPSAS هي قد يطلبها بعض المستخدمين والتي قد ترفق في بعض التقارير كالتقرير السنوي الخاص بالتسيير لذلك وبغض النظر عن كون المعايير المحاسبية في القطاع العام تشجع على تقديم الإيضاحات والإفصاح عن المعلومات الضرورية المحكمة في مضمون المعايير وتلك المقدمة في قوائم أخرى مفصلة أو مفسرة. وتهدف القوائم المالية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى توفير معلومات حول التدفقات النقدية لوحدات القطاع الحكومي تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرار وذلك من خلال توفير معلومات حول: (شفيفية، 2010، صفحة 80)

❖ مصادر وتواريخ واستخدامات الموارد المالية.

❖ كيفية تمويل الوحدات لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية.

❖ تكاليف الخدمات المقدمة ومدى كفاءة الإنجازات.

كيفية استخدام الموارد ومدى مطابقتها للإعتمادات الممنوحة والمتطلبات القانونية والتعاضدية المحددة من طرف السلطات التشريعية وتمثل القوائم المالية في:

❖ قائمة المركز المالي: تعتبر قائمة المركز المالي أقدم وثيقة محاسبية تم إعدادها واستخدامها (ROBET Jean-Francois, 2008, p. 66)، وتبين هذه القائمة الوضعية المالية (وضعية الأصول، الخصوم وحقوق الملكية) ونص المعيار IPSAS1

على ضرورة الفصل بين العناصر المتداولة وغير المتداولة، وفي حالة عدم إمكانية اعتماد طريقة الفصل فيمكن ترتيب عناصر قائمة المركز المالي حسب درجة إذا كانت ستوفر معلومات أكثر مصداقية وموثوقة، وتشمل قائمة المركز المالي للمستخدمين من معرفة مدى قدرة القطاع العام على المحافظة على مواردها المالية واستخدامها للغايات المخصصة لها وكذا تقييم مدى توفر الموارد اللازمة للمحافظة على استمرارية الخدمات المقدمة، (جمال، 2018، صفحة 88)

كما يجب أن تتضمن تبويات (تقسيمات) قائمة المركز المالي المعلومات التالية: (ROBETjean-Francois, 2008, p. 69)

- التثبيتات المادية يجب أن تصنف حسب الفئات.
- الحقوق يجب أن تصنف إلى رسوم ضرائب، حقوق يمكن تحصيلها من فروع أخرى. للوحدة ، حقوق يمكن تحصيلها من الأطراف ذات العلاقة.
- المخزون يصنف على فئات مثل بضائع ، مواد ولوازم إنتاجية، مواد أولية منتجات تامة.
- المؤونات يجب أن تصنف بطريقة تسمح بالفصل بين المؤونات المرتبطة بمنافع المستخدمين وأنواع المؤونات الأخرى.
- مكونات صافي الأصول يجب إن تعرض بطريقة تسمح بتمييز كل من رأس المال الاحتياطات أو مساهمات الملاك وأرصدة الدورات السابقة المتراكمة.

❖ قائمة الأداء المالي: يتم إعداد قائمة الأداء المالي بمقابلة الإيرادات مع التكاليف بحيث يكون الهدف الأساسي ليس البحث عن النتيجة كما هو الحال بالنسبة لحساب النتائج في القطاع الخاص وإنما البحث عن مستوى الداء، وهو المؤشر الأكثر ملائمة في القطاع العام، حيث يعبر الفرق بين الإيرادات والتكاليف عن الوضعية الصافية ويجب أن تتضمن قائمة الداء المالي الحد الأدنى من التبويات التي تتمثل في: (ROBETjean-Francois, 2008, p. 70) في الإيرادات تكاليف التمويل، الحصة من الربح أو الخسارة في الوحدات الزميلة، العناصر الاستثنائية، الفائض أو العجز المسجل. وفي حالة الضرورة يمكن إضافة تبويات فرعية أخرى ذلك في حال كانت هذه التبويات ستقدم صورة أوضح عن الأداء المالي للوحدة.

#### ❖ قائمة التغيرات في صافي الأصول (حقوق الملكية):

هذه القائمة التي تقابل قائمة التغيرات الأموال الخاصة في القطاع الهادف للربح تهدف إلى بيان تطور عناصر رأس المال الاحتياطات، الفوائض والعجز المتراكم وفروقات إعادة التقييم، ورغم كون وحدات القطاع العام، لا تتوفر في أغلب الأحيان على رأس المال كونها تابعة للدولة إلا أن ذلك لا يضع وجود مساهمات صغرى من غير مساهمات القطاع العام. (جمال، 2018، صفحة 150)

كما يجب أن يتم الإفصاح في هذه القائمة عن التوزيعات لفائدة الملاك إن وجدت، أرصدة الفوائض والعجز المتراكم في بداية الدورة والتغيرات خلال الدورة.

#### ❖ قائمة التدفقات النقدية:

تتم تخصيص قائمة التدفقات النقدية لغرض المعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للوحدة خلال الدورة بطريقة تسمح بتمييز التدفقات الموجهة لتغطية الأنشطة التشغيلية عن تلك الموجهة لتغطية الأنشطة التمويلية أو

التشغيلية. (International federation of accountants hand book of international public sector accounting pronouncements, 2021, p. 229)

ولا تختلف هذه القائمة عن تلك المعدة في القطاع الخاص كثيرا حيث أنها تستند إلى نفس المبادئ الأساسية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام (مثل تخصيص الضرائب، تقديم أو الحصول على الإعانات) وتهدف قائمة التدفقات النقدية إلى توفير معلومات حول مدى التزام الوحدات بالقوانين لا سيما فيما يتعلق بتلك التي تتضمن تحديد الإعتمادات المفتوحة ومدى قدرتها على توليد النقدية وتسيرها، كما تعتبر هذه القائمة وثيقة لتبرير مصادر ووجهة النقدية خلال الدورة

❖ ملاحظات القوائم المالية: تعرف أيضا بالملاحق وتعتبر جزءا هاما من القوائم المالية الخاصة بالقطاع العام والتي جاءت بها معايير IPSAS، كما هو الحال بالنسبة لملاحق القوائم المالية في القطاع الخاص، ذلك كونها توفر معلومات واضحة ومكتملة لتلك المحتواة في القوائم السابقة الذكر كمعلومات تخص السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية وهذا بغية إعطاء صورة أكثر شفافية عن الوحدة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الملاحق يمكن أن تتضمن تفسيرات وتحليلات كما يمكن أن تكون عبارة عن جداول أو عن معلومات مرتبطة بأحد تبويبات، القوائم الأربعة وهذا ما يسمح للمستخدمين بالقراءة الجيدة للقوائم وتكون صورة واضحة عن الوضع المالي للوحدة (شفيقية، 2010، صفحة 91)، ومن أجل الفهم الجيد للملاحظات القوائم المالية من طرف مستخدمها يجب أن تعرض ما يلي: (ROBET Jean-Francois, 2008, p. 76)

- تصريح بمطابقة القوائم المالية لما جاء في معايير IPSAS.
- توضيح الطرق والتقدير المحاسبية المعتمدة.
- الأحداث المتوقع حدوثها والتي يمكن أن تؤثر على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية كالتعهدات المقدمة.
- المعلومات غير المالية.

نستخلص إلى إن تحقيق إبلاغ مالي فعال هذا يدفع الدولة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وهي المعايير التي تشجع على اعتماد أساس الاستحقاق وذلك من خلال مخرجات النظام المحاسبي المتمثلة في التقارير والقوائم المالية والتي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة بكل شفافية وتضمن اتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق المساءلة بما يؤثر إيجابا على أداء وحدات القطاع الحكومي وكذا الحكومات وظل حبيس التعديلات والإضافات لعدة أسباب منها غياب الإرادة السياسية وكذلك غياب هيئة مستقلة تتمتع سلطات وصلاحيات واسعة تسمح لها بمتابعة ومرافقة تنفيذ هذا المشروع، وإن التطبيق النهائي لهذا المشروع على أرض الواقع ابتداء من 2023 سيعطي دفعا كبيرا لتحسين أداء وحدات القطاع العام.

## 6. الخاتمة:

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق والهادفة لإعطاء صورة صادقة وعادلة عن أصول الدولة ومركزها، هو جزء من الإصلاحات المحاسبية الحكومية للدول سعيا منها لتحسين شفافية نظامها المحاسبي العمومي على المستوى المحلي والدولي وتعزيز المسائلة وبالتالي المحافظة على المال العام من خلال الأخذ بما جاء به المعايير المحاسبية الدولية والجزائر لم تكن في منأى عن هذه التطورات فأطلقت هي الأخرى مشاريع إصلاح في منظومتها المحاسبية إدراك منها أن الأطر الحالية لم تستجيب للواقع وعليه فقد تبنت الجزائر 17 معيارا لحد لان وهذا حسب البيئة الملائمة لعمل هذه المعايير في ظل الإمكانيات المتاحة لتطبيقها، وبالرغم من نقص التطابق والتوافق في كيفية عرض القوائم المالية الموصى بها حسب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على مستوى عالي نسبيا، ومع ذلك يبقى الكثير من العمل من أجل التنفيذ الفعلي لمعايير المحاسبة العمومية الجزائرية المتبناة وكذا في تطوير وتبني معايير جديدة، الأمر الذي يتطلب جدية أكبر نظرا لما يتطلبه من إمكانيات مادية ومالية وبشرية، وإجراءات صارمة تتمثل في النقاط التالية:

- رغبة الدولة على المساءلة والمحاسبة في تسيير القطاع العام بكل مصداقية وشفافية وذلك من خلال متابعة ومرافقة المشروع من بدايته إلى غاية تنفيذه وتطبيقه وهذا ما يعطي قوة أكبر للمشروع.

- ضرورة وجود هيئة مستقبلية لمتابعة تنفيذ المشروع هدفها الإشراف على متابعة ومراقبة المشروع حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعالية مع مختلف الوزارات للمشاركة في عملية تطبيق المشروع بكل جدية.
- العمل على وضع نظام محاسبي يستجيب مع المعايير الدولية ومواكبة هذه التغيرات من خلال صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير الدولية.
- نظام المحاسبة العمومية الحالي يتطلب بيئة إقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS.
- إن التأهيل العلمي والعملية لأعوان المحاسبة العمومية في الجزائر يتلائم إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية في

### القطاع العام IPSAS

#### 7. قائمة المراجع:

1. اسماعيل حسين احمر. (2003). المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. الاردن: دار المسيرة.
2. النيجاني، بلعروسي. احمد. (2011). قانون المحاسبة العمومية. الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع
3. الجعازات، خالد جمال، (2014). نوفمبر. (24-25) تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام. الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IPSAS/IFRAS/IAS) في تفعيل دور المؤسسات والحكومات
4. الجعازات خالد جمال. (2018). معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. IPSASs. الاردن: دار الصفاء للطباعة والنشر.
5. الحسيني، سليمان. خالد. (2015). المحاسبة الحكومية. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
6. الجريدة الرسمية. (1990). القانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990.
7. لسعيد، احمد يوسف. (2017). أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية. مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية العدد. 1
8. الهادي، الجزراوي ابراهيم. (2012). معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق. العراق: مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية العدد. 3
9. أمال، ضريفي. نادية. (2018). اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. IPSAS.مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد. 7
10. أمين، يزيد محمد (2015). الرقابة السابقة على النفقات الملتزمة بها في الجزائر. الجزائر: دار بلقيس للنشر.
11. بن بيا محمد، عدي محمد. (2016/2017). واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية. الجزائر (ادار): علوم تجارية جامعة ادرار.
12. بوشنظير سليمة. (2010/2011). المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة. الجزائر: ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر.
13. رزقي لمن، محمد عمرون. (2006). أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية. الجزائر: مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق.
14. سكوتي خالد. (2017/06/15). دور الامر بالصرف في مراقبة الميزانية مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية. المجلد العاشر العدد الثاني.
15. شفيقية، قوتلي. فايزة. (2010). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير القوائم المالية، حالة تطبيقية في الجمهورية العربية السورية. جامعة دمشق سوريا: مذكرة ماجستير
16. شلال زهير. (2013/2014). افاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولية. اطروحة متطلبات نيل شهادة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية، تسيير المنظمات الجزائر: جامعة أحمد بوقرة، بومرداس.
17. طباح زكية، مقدمي ليندة. (2020/2021). المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ عمليات الخزينة العمومية في الجزائر. الجزائر: مذكرة ماستر، علوم مالية والمحاسبة جامعة محمد البشير ابراهيمي.
18. كراويلة حسين. (2016/2017). دور المحاسب العمومي في مراقبة المحاسبة في المؤسسات العمومية. مستغانم: جامعة عبد الحميد بن باديس كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم المالية والمحاسبة.
19. لون وديان. (2010). المحاسبة الحكومية. 2010: دار الهداية.
20. ليلي فتح الله ابراهيم و ابراهيم حماد محمد. (2004). الموازنات والمحاسبة الحكومية. عمان: دار الحامد.
21. محمد العيد عمامرة. (2021). دور الرقابة الإدارية والمحاسبة على النفقات العمومية في تنفيذ الصفقات العمومية. الجزائر: مجلة إقتصاد المال والأعمال المجلد 06 العدد 01 جوان 2021.
22. محمد جلال، على هلايلي. (2002). المحاسبة الحكومية. الاردن: دار صفاء للنشر.
23. مسعى محمد. (2003). المحاسبة العمومية. الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.
24. قويدر، ب. ي. (2017). العدد الاقتصادي. (31) متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر الدولية في القطاع العام. (IPSAS. 2, Éd.). مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية.
25. International federation of accountants hand book of international public szctor accounting pronouncements, V. I. (2021). International federation of accountants hand book of international public szctor accounting pronouncements, Volume IPSAS, USA.
26. ROBERT Jean-Francois, C. I. (2008). Les nomes IPSAS et le secteur public, DUNOD. FRANCE.