

اصلاح النظام المحاسبي للدولة

وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

الأستاذة حاج جاب الله أمال
جامعة الجزائر

الدكتورة ضريفي نادية
جامعة المسيلة

ملخص :

لقد عرف نظام المحاسبة العمومية، لاسيما الجانب التقني منه، عدة إصلاحات منذ سنة 1995 نظرا للنقائص المسجلة على مستوى مدونة حسابات الخزينة، وعليه تم إعداد مخطط محاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي، لكن سرعان ما تم التخلي عليه لعدم تماثيه مع المعايير المحاسبية الدولية IPSAS، ليتم بعدها إعداد نظام محاسبي جديد منذ سنة 2006، يتماشى مع هذه المعايير الجديدة لا سيما في مجال الانتقال نحو محاسبة الذمة، لكن هذا المشروع لا يزال قيد التصور والاختبار من أجل ضمان تطبيقه على واقع النظام المحاسبي في الجزائر.

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي للدولة، الاصلاح المحاسبي، المعايير الدولية، عصنة أنظمة الميزانية.

Abstract :

The public accounting system, especially its technical aspect, has identified several reforms since 1995 due to the shortcomings recorded at the level of the Treasury Account Code. Accordingly, a state accounting scheme was prepared according to the French model, but was soon abandoned as it did not comply with IPSAS. A new accounting system was prepared after 2006, in line with these new standards, especially in the transition to accounting. But this project is still being conceptualized and tested in order to ensure its application to the reality of the accounting system in Algeria.

Keywords: State Accounting System, Accounting Reform, International Standards, Modernization of Budget Regulations .

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

مقدمة:

لقد عرفت الجزائر منذ مطلع التسعينات جملة من الإصلاحات التي مست مختلف الأصعدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها، لا سيما بعد تبني مبدأ ترشيد استعمال الأموال العمومية، وقد تبلور هذا التوجه في محاولة إصلاح النظام الميزاني والمحاسبي للدولة من خلال ما يعرف بمشروع "عصرنة الأنظمة الميزانية"، حيث جاء هذا المشروع من أجل مواكبة المتطلبات الجديدة التي فرضتها الهيئات والمنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية سواء للقطاع العام أو الخاص وفقا للمعايير الدولية المعتمدة.

وعليه فقد تم الشروع في عملية اصلاح المحاسبي منذ منتصف التسعينات حيث تم وضع مخطط محاسبي جديد وفق التصور الفرنسي، لكن سرعان ما تم التخلي عنه بسبب العديد من المعوقات والمتطلبات الجديدة في مجال التعبير المحاسبي الذي يهدف الى توحيد طرق عرض وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية للدول من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي، الأمر الذي فرض على السلطات العمومية إعادة النظر في مرجعية الاصلاح المحاسبي من خلال اعتماد هذه المعايير الجديدة.

ان هذا التوجه الجديد في عملية الاصلاح المحاسبي يثير العديد من التساؤلات حول أهم دوافع الاصلاح والتي يمكن من خلالها استقراء مضمون وأهداف مختلف الانظمة المحاسبية التي تم اعتمادها خلال مختلف مراحل الاصلاح. هذه التساؤلات يمكن بلورتها في الإشكالية التالية : ما هو مضمون وسيورة اصلاح النظام المحاسبي للدولة في الجزائر في ظل المتطلبات الجديدة للمعايير الدولية لاسيما في مجال القطاع العمومي؟ .

ستتم دراسة هذه الإشكالية انطلاقا من تسليط الضوء على واقع ونقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي من جهة وكذا المرجعية المعتمدة في عملية الاصلاح من جهة أخرى، ليتم بعدها عرض مشروع الإصلاح الحالي، كل ذلك وفق الخطة الموالية :

I- واقع النظام المحاسبي الحالي للدولة: بين محدودية المدونة الحالية وتعدد مشاريع الاصلاح

المحاسبي

- 1- محدودية الإطار المحاسبي الحالي - مدونة حسابات الخزينة-
- 2- ضرورة الاستجابة للمستجدات والمعايير الدولية
- 3- ذسيورة الاصلاح المحاسبي في الجزائر : تعدد المشاريع في ظل تعدد المرجعيات المحاسبية

II- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي : المرجعية الجديدة لإصلاح الأنظمة المحاسبية

العمومية

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

- 1- أهداف ومضمون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي
- 2- أهم المعايير المحاسبية المتبناة في الاصلاح المحاسبي الفرنسي : كمثال عن حرية الدولة في اختيار المعايير الملائمة لها.
- 3 - أهم المعايير المحاسبية المتبناة في مشروع الاصلاح المحاسبي في الجزائر
- III-مشروع النظام المحاسبي الجديد للدولة : بين اكتمال التصور وصعوبة التطبيق على أرض الواقع.
- 1- الإطار العام لمشروع الإصلااح المحاسبي لسنة 2006
- 2- المخطط المحاسبي الجديد للدولة: استجابة جديفة للمعايير المحاسبية الدولية
- 3- نظرة أو آراء حول أسباب تأخر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد
- I- واقع النظام المحاسبي الحالي للدولة¹: بين محدودية المدونة الحالية وتعدد مشاريع الاصلاح

المحاسبي

يخضع النظام المحاسبي الحالي لمالية الدولة لجملة من القواعد القانونية والتقنية التي تتبلور فيما يعرف بتقنين المحاسبة العمومية، الذي يعد تقنيينا حديث النشأة بالمقارنة مع فترة الفراغ القانوني التي عاشتها المحاسبة العمومية في الجزائر، اذ ترجع نشأته الى سنة 1990 تاريخ صدور القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه²، حيث جاء هذا القانون ليحدد القواعد والمبادئ العامة التي تحكم المحاسبة العمومية وذلك من خلال تعريف الميزانية، العمليات المالية وكذا مختلف المتدخلين في تطبيقها، كما أحال هذا القانون على مجموعة من النصوص التنظيمية من أجل تفصيل بعض الجوانب المتعلقة ب: تعيين المحاسبين

¹ طالع مداخلة : الأستاذة حاج جاب الله أمال ، "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلااح المحاسبي"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات لإتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014

² . يتعلق الأمر ب:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.

-المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، و إجراءات مراجعة باقي الحسابات، و كفايات اكتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفياتها ومحتواها.

-المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS العموميين، تحديد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، إجراءات مسك المحاسبة وغيرها من المجالات التي لم يتم تفصيلها في القانون السالف الذكر.

لكن هذا التأخر في صدور تقنين للمحاسبة العمومية في الجزائر لم يعني غياب نظام محاسبي خاص بالدولة حيث كانت العمليات المالية والمحاسبية للقطاع العام خاضعة لمخطط يعرف بـ "مدونة حسابات الخزينة" والتي كانت تشكل الاطار التقني للمحاسبة العمومية، هذا الاطار الذي يهدف، بصفة عامة، إلى توضيح كيفية التقييد المحاسبي للعمليات المالية المتعلقة بميزانية الدولة وعرض الحسابات المتعلقة بها.

صدرت مدونة حسابات الخزينة بموجب التعليمات العامة Instruction générale رقم 26 المؤرخة في 26 أكتوبر 1968 والصادرة عن وزارة المالية (المديرية العامة للمحاسبة)، فقد تضمنت هذه المدونة كل الحسابات المستعملة لوصف وتسجيل كيفية استعمال الأموال العمومية . حيث حددت هذه التعليمات هيكل الحسابات من خلال ثمانية مجموعات وفق ترقيم خطي يشمل عدة أصناف. تتمثل هذه المجموعات في :

✓ المجموعة (1): الصندوق والحافطة المالية.

✓ المجموعة (2): عمليات الميزانية.

✓ المجموعة (3): عمليات الخزينة.

✓ المجموعة (4): ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة.

✓ المجموعة (5): عمليات تحت التسوية.

✓ المجموعة (6): النتائج.

✓ المجموعة (7): الديون المضمونة من الدولة.

✓ المجموعة (8): الحقوق.

تجدر الإشارة إلى انه توجد مجموعة (09) تتضمن القيم المعنوية (قسيمة السيارات...الخ).

ان هيكل هذه المدونة عرفت العديد من التعديلات التي مست أساسا الحسابات المعتمدة في عملية التقييد المحاسبي من خلال التعليمات الشهرية والسنوية التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة، كل هذا من أجل التكيف مع المهام والعمليات المالية الجديدة التي تتكفل بها الدولة على عاتق ميزانيتها، الأمر الذي أثر على تجانس المدونة من جهة وأضفى سمة عدم الاستقرار على النظام المحاسبي للدولة نتيجة فتح حسابات جديدة أو غلق حسابات موجودة من قبل. وعليه فقد أثبتت هذه المدونة من جهة محدوديتها (1) وكذا عدم استجابتها للمعايير الدولية (2)، الأمر الذي فرض الشروع في عملية الاصلاح المحاسبي (3).

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

1- محدودية الإطار المحاسبي الحالي - مدونة حسابات الخزينة¹

بالرغم من كل التعديلات التي طرأت على مدونة حسابات الخزينة من خلال التعليمات الدورية الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة من أجل اضافة أو الغاء حسابات أو اجراءات محاسبية معينة، تهدف الى التكيف مع التغيرات الاقتصادية وكذا المتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة. الا أن هذه المدونة أثبتت عجزها عن تأدية الدور المنوط بها، نظرا لعدة نقائص هي:

1.1- قصور المدونة على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة: حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مهمة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي comptable - extra من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها، ولعل أحسن مثال على ذلك هو حقوق الدولة لدى المؤسسات العمومية التي تتميز بغياب نظرة شاملة على مبالغها ومنحنى تطورها نظرا لعدم أخذها بعين الاعتبار ضمن الإطار المحاسبي الحالي².

2.1- جمود تقييم حسابات المدونة: إن تقييم حسابات المدونة نظام تنقصه المرونة فالاعتماد على التقييم الخطي اثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة.

3.1- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي: فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي.

4.1- تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية: نتيجة الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية³.

¹ شبايكي سعدان، "دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2001، ص. 209

² مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2003، ص 149 :

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

2- ضرورة الاستجابة للمستجدات والمعايير الدولية

إلى جانب النقائص التي تشوب الإطار المحاسبي الحالي، فإن هذا الأخير أثبت عجزه على التكيف ومسايرة التغيرات لاسيما الاقتصادية منها سواء على الساحة الوطنية أو الدولية.

فمع توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، أصبح على الدولة التعامل كعنوان اقتصادي يلتزم بكل القواعد والآليات التي تحكم الأعوان الأخرى، لتخضع بذلك إلى قانون العرض والطلب، القانون التجاري... الخ. فالتكيف مع هذه المتغيرات الجديدة، فرض على الدولة تغيير نظامها المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية، وهو ما لا توفره مدونة الحسابات الحالية لقصورها على إعطاء نظرة متكاملة على وضعية ذمة الدولة وتطورها.

إلى جانب ذلك، فإن دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، مثل البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، وضعها أمام حتمية الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، - المعايير الدولية - التي تعمل على إيجاد لغة موحدة تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول. وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أهم وسائل المقارنة الدولية.

فأمام كل هذه الضرورات من جهة وكذا الدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة العمومية في توفير نظام إعلامي فعال يكون مصدرا لاتخاذ القرارات في تسيير الأموال العمومية، من جهة ثانية، برزت ضرورة إصلاح محاسبة الدولة التي أصبحت أحد أولويات برنامج وزارة المالية. وعليه فإن إصلاح الإطار المحاسبي للدولة يهدف إلى ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدولة وذلك من خلال¹:

✓ توفير المعلومات الدقيقة التي يمكن الاعتماد عليها للتحكم في مجموع نشاطات الدولة.

✓ وضع أداة فعالة لمراقبة كيفية استعمال المال العام.

✓ توفير الوثائق والمعلومات والتحليل في الآجال المناسبة لأصحاب القرار.

✓ معرفة ذمة الدولة من خلال كل مركباتها.

✓ تحديد تكاليف الخدمات التي تقدمها الدولة.

✓ تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية نشاط الإدارة.

✓ تقديم المعلومات التي تسمح بالقيام بعملية المقارنة الوطنية والدولية.

¹ الجعرات خالد، " دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS
وعليه فقد أظهرت مدونة حسابات الخزينة قصورا في عدة جوانب، لذا ارتأت الجزائر إصلاح النظام المحاسبي الحالي والتحضير لمشروع مخطط محاسبي جديد يستجيب للمستجدات الحاصلة بالمحيط الدولي الاقتصادي.

3- سيرورة الاصلاح المحاسبي في الجزائر : تعدد المشاريع في ظل تعدد المرجعيات المحاسبية

نظرا للنقائص التي شهدتها مدونة حسابات الخزينة من جهة وكذا قصورها عن مواكبة مختلف التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي والمالي شرعت السلطات العمومية منذ مطلع التسعينات في جملة من الاصلاحات شملت الاطار التقني للمحاسبة العمومية كان ابرزها اصلاح سنة 1995 الذي تم التخلي عنه بعد ثبوت عدم مواكبته للمعايير المحاسبية الدولية IPSAS .

1.3- إصلاح 1995 : المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي

لقد وضعت السلطات العمومية في الجزائر مشروع الاصلاح المحاسبي وفق النموذج الفرنسي ضمن أولويات برنامج النشاط لوزارة المالية منذ سنة 1995 ،لهذا وضعت خطة عمل شملت المراحل التالية¹ :

- ✓ تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي الجديد.
- ✓ الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي.
- ✓ اختبار مشروع المخطط على مستوى المراكز المحاسبية .

1.1.3- تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي الجديد

تشمل هذه المرحلة تحديد معالم مشروع المخطط وفق فكرة أساسية هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الدمة. ومن أجل تجسيد ذلك تبنى فريق العمل الخطوات التالية:

1. جمع وإحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية
2. وضع تقارير تشخيصية للأنظمة المحاسبية المعمول بها حاليا من طرف مختلف المصالح الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية. وفي هذا الصدد فقد تم إعداد تقارير أولية ذات طابع قطاعي حول النظام المحاسبي ل : الدولة أي الإدارات المركزية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الميزانية الملحقه للبريد والمواصلات، المرافق أو الهياكل الصحية، الجماعات المحلية. وبناء على هذه التقارير تم إعداد وثيقة ملخصة لنظام المحاسبة العمومية حسب القطاعات.

¹ Direction Générale de la Comptabilité, «Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat», Décembre 2002, p2

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

3. عقد علاقات وتبادل الخبرات: قامت الوزارة بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية - *DGCP* - لوزارة الاقتصاد، المالية والصناعة الفرنسية منذ 1995 من أجل الاستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال. حيث شارك فوج عمل تقني في عدة ورشات مع الخبراء الفرنسيين.
4. 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 *PCN* (الجزائري)، المخطط المحاسبي للدولة الفرنسية *PCE* لسنة 1970 و 1995 وكذا مخططها العام لسنة 1982، تم تحديد الخطوط الكبرى لإصلاح محاسبة الدولة، التي كانت موضوع تقرير رفع لمجلس الحكومة من أجل المناقشة والإثراء.
5. إعداد تقرير حول مشروع الإصلاح وتقديمه لمجلس الحكومة: بعد وضع الإطار العام لمشروع الإصلاح شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول:
 - ✓ تذكير بمفهوم المحاسبة العمومية وكذا الإطار القانوني الذي يحكمها.
 - ✓ إبراز نقائص مدونة حسابات النتائج 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 قدم لمجلس الحكومة. هذا الأخير الذي صادق على محتوى المشروع في 23 أبريل 1997 وأوصى بالشروع في إنجازها ضمن مداولات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني.
6. عقد مداولات موسعة ومفتوحة على مختلف الوزارات والهيئات المعنية حيث شملت هذه اللقاءات دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من خلال الجوانب التالية: التقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهلاكات، المخزونات، حقوق الدولة وديونها. العلاقات المحاسبية الداخلية الخاصة بالدولة.

2.1.3- الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي :

- لقد سمحت النتائج المستخلصة من مختلف المناقشات حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية بالانطلاق في الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية. لذا برمجت مجموعة من الأعمال التي كانت كما يلي :
1. تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة *PCE* وذلك بالتركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشرة لمشروع المخطط لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة والتغيرات الحاصلة عليها.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

2. إعداد الجداول المرفقة *Tableaux de correspondance* حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة حسابات الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE الحساب المرافق له.

3. إعداد مشروع التعليم التي تضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يشمل على: الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط، إلى جانب التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية

3.1.3- اختبار مشروع المخطط على مستوى المراكز المحاسبية .

بعد تحديد الصياغة التقنية لحسابات مشروع المخطط المحاسبي، تم التفكير في وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المرفقة حيز الاختبار، من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع. ليتم ذلك في مرحلتين¹:

- اختبار مشروع PCE على مستوى ستة ولايات:

شرع منذ 09 جويلية 2000 في اختبار الحسابات الجديدة الموافقة لحسابات المدونة الحالية، على مستوى الخزينة الولائية لستة 06 ولايات أخذت كعينة للاختبار هي: بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة. وقد سمح هذا الاختبار بـ:

- تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها مشروع المخطط المحاسبي للدولة والجداول المرفقة.
- إعداد وثيقة TR6 وكذا الميزان الشهري على مستوى هذه الولايات، ليتم التأكد من صحتها عن طريق اختبار عملية التركيز على مستوى ACCT.

- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني:

بعد اختبار مشروع المخطط المحاسبي لمدة سنة على مستوى الولايات الستة، تم توسيع مجال الاختبار لتشمل كل ولايات الوطن من أجل:

- ✓ اختبار المشروع في مجال عمليات التحصيل والدفع وكذا تسجيل الحقوق المثبتة للدولة على مستوى الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة.
 - ✓ إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد PCE.
 - ✓ تكييف المعلومات المحاسبية للوثائق المحاسبية TR6 وكذا الميزان الشهري مع جديد المخطط المحاسبي للدولة.
- وتجدر الإشارة، أن هذه المرحلة تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبين NCT/PCE إلى جانب ذلك فقد أسفرت عمليات معاينة ومتابعة هذه الاختبارات من خلال أعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من طرف خلايا

¹ Direction Générale de la Comptabilité, opcit, p7

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

المتابعة على تحقيق نتائج إيجابية على مستوى الخزائن الولائية، إذ جرى الاختبار في أحسن الشروط، لكن لوحظ بالمقابل وجود مشاكل وصعوبات على مستوى الوكالات المالية ولاسيما قبضات الضرائب، نظرا لـ :

- ✓ صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة .
- ✓ عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد، الأمر الذي ولد تعقيدا في مسك الحسابات.
- ✓ انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلا من اختبار قواعد PCE .

ونظرا لهذه الصعوبات التي صادفها قابضي الوكالات المالية، اضطر أمناء الخزائن الولائية للحلول محلهم من أجل مسك المحاسبة الخاصة بمشروع المخطط المحاسبي للدولة.

إن الملاحظة العامة التي يمكن الوصول إليها مشروع هذا الإصلاح أن مختلف محاولات الانتقال إلى محاسبة النشاط اقتصرت فقط على تغيير مدونة الحسابات من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة فلم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبني محاسبة للذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية لا سيما تلك المتعلقة بالموازنة. فالحسابات المدرجة في المخطط المحاسبي لسنة 2002 سمحت بإعادة تصنيف العمليات وفق محاسبة النشاط من دون أن يتم توفير المعلومات اللازمة للتقييد المحاسبي وفق المبادئ الجديدة لا سيما فيما يخص برامج الإعلام الآلي وهو الأمر الذي فرض ازدواجية في عملية رقب المعلومات المحاسبية، والتي أصبحت عائقا ومصدرا للاختلاف والتباين بين محاسبات مختلف المراكز المحاسبية. إن هذه الوضعية عجلت بعملية التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2002 لا سيما بعدما ثبت عدم تماشيها مع المعايير المحاسبية للقطاع العمومي التي تم تبنيها على المستوى الدولي.

2.3- إصلاح 2006 : إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

بعد التخلي عن مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، تم الشروع في إصلاح محاسبي جديد يتماشى مع ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي وذلك في إطار تبني وزارة المالية لمشروع إصلاح مالي ومحاسبي متكامل في إطار "مشروع عصرنه أنظمة الميزانية".

لكن وقبل التطرق لمحتوى هذا الإصلاح الجديد سيتم تسليط الضوء أولا على مضمون المعايير المحاسبية الدولية ليم بعد ذلك وضع دراسة تفصيلية وتحليلية للنظام المحاسبي الجديد.

I- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي : المرجعية الجديدة لإصلاح الأنظمة المحاسبية العمومية

1- أهداف ومضمون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي

تعتمد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي في وصف وتحليل المعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بنشاط السلطات العمومية. يتمحور مضمون هذه المعايير على تحديد¹ :

¹ اسماعيل حسين أمرو، " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2007، ص 85

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

✓ تقديم، شكل ومضمون الجداول المالية ،

✓ واجب تقديم المعلومة المحاسبية،

✓ طريقة المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات وكذا بعض مكونات الأصول والخصوم.

تمت صياغة الطبعة الأولى لهذه المعايير من طرف لجنة القطاع العام PSC التابعة للفيديرالية الدولية للخبراء المحاسبين¹ IFAC ، ففي سنة 2002 تم اعتماد 20 معيار IPSAS من خلال تكييف المعايير المحاسبية الدولية IAS الصادرة عن اللجنة الدولية للتعبير المحاسبي مع واقع محاسبة القطاع العمومي . لكن الملاحظ على هذه المعايير هو امكانية تطبيقها فقط على الدول التي يعتمد نظامها المحاسبي على نظام النشاط système de l'exercice الذي يتركز على ربط العمليات المحاسبية بسنة نشأتها وليس بوقت دفعها (النفقات) أو تحصيلها (الايادات). وعليه ومن أجل مراعاة الدول التي لا تتوفر على هذا النظام أي الدول التي تعتمد على نظام محاسبة الصندوق (مثل الجزائر)، قامت الفيديرالية الدولية للخبراء المحاسبين PSC-IFAC بإصدار معيار دولي IPSAS يحدد مختلف الالتزامات المطلوبة في مجال المعلومة المالية والواجب تطبيقها على كل الهيئات التي تتبنى هذا النظام في محاسبتها. الى جانب تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي تساعد هذه الهيئات في الانتقال من محاسبة الصندوق الى نظام النشاط.

لكن وبتاريخ 10 نوفمبر 2004 قامت الفيديرالية الدولية للخبراء المحاسبين IFAC بإنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي (IPSASB) بدلا عن لجنة القطاع العمومي (PSC) ، هذا المجلس الذي أصدر طبعة جديدة للمعايير الدولية في القطاع العمومي والتي أصبحت تضم 24 معيار دولي IPSAS². ومن أجل مواكبة مختلف التغيرات الحاصلة في المجال المالي والاقتصادي قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 2009، بصياغة قائمة معايير جديدة ليصبح العدد الاجمالي لهذه المعايير 32 معيارا دوليا يمكن تلخيص محتواها كمايلي³:

¹ Secrétariat du programme d'examen des dépenses publiques et d'évaluation de la responsabilité financière (PEFA), « Aperçu des normes internationales en matière de comptabilité, d'audit et de contrôle interne dans le secteur public », Mars 2003, p 6.

² IPSASB , « Normes comptables internationales pour le secteur public » , 2005, p 3.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، " اصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، ج 1 ، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزاله، عمان 2010

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

● **معييار IPSAS رقم 01 "عرض البيانات المالية"** : يهدف لبيان طريقة عرض البيانات المالية للأغراض العامة أي الموجهة لدافعي الضرائب، أعضاء الهيئات التشريعية، الدائنين والمزودين، الصحافة الخ من أجل المقارنة بين بيانات المنشأة لفترات سابقة أو البيانات المالية لمنشآت أخرى.

● **معييار IPSAS رقم 02 "بيانات التدفق النقدي"** : يحدد هذا البيان مصادر التدفقات النقدية الواردة والبود التي أنفق عليها النقد خلال فترة تقديم التقارير ورصيد النقد عند نهاية هذه الفترة، الأمر الذي يسهل عمية اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستخدام الأمثل للنقد في مختلف الأنشطة التشغيلية والاستثمارية للمنشأة.

● **معييار IPSAS رقم 03 "السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"** : يهدف الى تعزيز مدى ملائمة ومصادقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة وقابلية مقارنة تلك البيانات عبر الوقت مع بيانات منشآت أخرى من خلال فرض معايير على عملية المعالجة المحاسبية والافصاح عن التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية .

● **معييار IPSAS رقم 04 : أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي** : يسمح بإدخال المعاملات بالعملات الأجنبية وكذا العمليات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة من خلال التعبير عن المعاملات وكذا ترجمة بيانات العمليات الأجنبية الى عملة تقرير المنشأة.

● **معييار IPSAS رقم 05 "تكاليف الاقتراض"** : يتطلب هذا المعيار التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات كما يتيح كمعالجة بديلة رسملة تكاليف الاقتراض الموجهة مباشرة الى تملك أو انشاء أو انتاج أصل معين.

● **معييار IPSAS رقم 06 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"** : يطبق هذا المعيار عند عرض البيانات المالية الموحدة لمنشأة اقتصادية تكون تابعة للدولة بشكل كلي أو جزئي.

● **معييار IPSAS رقم 07 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة"** : يطبق هذا المعيار على الاستثمارات المشتركة مع شركات أخرى يكون للدولة حق الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو شكل حقوق ملكية رسمي آخر.

● **معييار IPSAS رقم 08 "الحصص في المشاريع المشتركة"** : يطبق في اعداد التقارير عن أصول والتزامات وإيرادات المشروع المشترك وفي البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة بغض النظر عن الأشكال والهيكل التي تتم بموجبها نشاطات الشراكة.

● **معييار IPSAS رقم 09 "الايراد من المعاملات التبادلية"** : الهدف الرئيسي هو تحديد وقت الاعتراف بالايراد وبيان معالجته المحاسبية، حيث يحدد هذا المعيار مختلف أشكال هذه الايرادات والتي تنصب أساسا على تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو امكانية تقديم خدمة للمنشأة.²

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

- **معيار IPSAS رقم 10 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"** : يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما فيها البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم.
- **معيار IPSAS رقم 11 "عقود الانشاء"** : يطبق هذا المعيار عند اعتبار الدولة مقاولا يشرف على انجاز كل عقد يهدف الى انشاء أصل أو مجموعة أصول مرتبطة فيما بينها. **معيار IPSAS رقم 12 "المخزون"** : يهدف المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وفق نظام التكلفة التاريخية، حيث تعتبر تكلفة المخزون أصل يدرج ضمن الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به.
- **معيار IPSAS رقم 13 "عقود الإيجار"** : يهدف هذا المعيار الى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.
- **معيار IPSAS رقم 14 "الأحداث بعد تاريخ اعداد التقرير"** : يهدف الى وصف الوقت الملأ الذي يتوجب فيه على المنشأة تعديل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ اعداد التقرير وكذا الإفصاحات الواجب عليها تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد اصدار البيانات المالية.
- **معيار IPSAS رقم 15 "الأدوات المالية : الإفصاح والعرض"** : ان الهدف هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء للتدفقات النقدية للدولة أو منشأة أخرى في القطاع العام. **معيار IPSAS رقم 16 "العقارات الاستثمارية"** : يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة مع هذه الاستثمارات.
- **معيار IPSAS رقم 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"** : يهدف هذا المعيار الى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة، حيث تشمل هذه المعالجة أساسا على الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وكذا تكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة.
- **معيار IPSAS رقم 18 "تقديم التقارير حول القطاعات"** : يهدف هذا المعيار الى مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات بما يسمح لمستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة من جهة، وكذا تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

- **معيار IPSAS رقم 19 "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"**: يهدف هذا المعيار الى تعريف المخصصات والاصول المحتملة وتحديد الظروف التي يجب الاعتراف بها وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب اجرائها على هذه المخصصات.
- **معيار IPSAS رقم 20 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"**: يهدف للفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، حيث تطلب هذه المعلومات لأغراض المسائلة وتسهيل فهم المركز والأداء المالي للمنشأة.
- **معيار IPSAS رقم 21 "انخفاض قيمة الأصول الغير المولدة للنقد"**: يهدف هذا المعيار الى وصف الاجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما يحدد الوقت المناسب لعكس خسارة انخفاض القيمة كما يوضح الإفصاحات المطلوبة.
- **معيار IPSAS رقم 22 " الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"**: يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، الأمر الذي يعزز شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق.
- **معيار IPSAS رقم 23 " الايراد من المعاملات غير التبادلية"**: يهدف المعيار الى تحديد متطلبات اعداد التقارير المالية حول الايراد الناتج عن معاملات غير تبادلية، والتي تبرز في الضرائب، التحويلات، المنح، الاعفاء من الضرائب، الغراماتالخ.
- **معيار IPSAS رقم 24 "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية"**: يقتضي هذا المعيار تضمين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعاً لها المسؤولية عنها علناً.
- **معيار IPSAS رقم 25 " منافع الموظفين"**: يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تعترف بـ : من جهة التزامها بدفع المنافع اذل قدم الموظف خدمته مقابل الحصول عليها، ومن جهة أخرى بالمصروف المترتب على المنشأة حين تستهلك المنافع الاقتصادية أو مقدرات الخدمة المقدمة.
- **معيار IPSAS رقم 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"**: يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للأصل.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

- **معييار IPSAS رقم 27 "الزراعة"** : يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية للإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية المتداولة أساسا لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها.
- **معييار IPSAS رقم 28 "الأدوات المالية : العرض"** : عند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام التي تقوم بإصدار هذه الأدوات تصنيفها على أساس التزام مالي أو حق ملكية الذي يعتبر عقد يثبت حصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع كل الالتزامات وذلك استنادا على جوهر الترتيب التعاقدي للأدوات المالية.
- **معييار IPSAS رقم 29 "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس"** : يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام، حيث يتم الاعتراف المبدئي للأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيئات القطاع العام طرفا في البنود التعاقدية للأدوات المالية، والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية.
- **معييار IPSAS رقم 30 "الأدوات المالية : الإفصاحات"** : يهدف هذا المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير : من جهة أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة ومن جهة ثانية طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.
- **معييار IPSAS رقم 31 "الأصول الغير ملموسة"** : يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برا مج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كان منافع اقتصادية من المحتمل ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.
- **معييار IPSAS المتعلق بالتقارير المالية بموجب النقد المحاسبي** : يحدد هذا المعيار متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية لوحدات القطاع العام التي تتبنى الأساس النقدي، حيث ينقسم إلى جزئين أساسيين هما:
✓ جزء إلزامي يتضمن شروط ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات العرض العام الواجب توفرها في التقارير المالية لوحدات القطاع العام.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

✓ جزء اختياري يشتمل على الإفصاحات غير الإلزامية لمنشآت القطاع العام والمتعلقة بالسياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يجذب الإعلان عنها من طرف وحدات القطاع العام، لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية¹.

و عليه تعد هذه المعايير الدولية مرجعا عاما لمختلف دول العالم التي توافق على تبنيها في أنظمتها المحاسبية، لذا فان كل دولة تتمتع بالحرية المطلقة في اختيار عدد ومضمون المعايير التي ترغب في تكييفها مع واقع نظامها المحاسبي ولعل أهم مثال على ذلك النموذج الفرنسي الذي سيتم تناوله في النقطة الموالية.

2 - أهم المعايير المحاسبية المتبناة في الاصلاح المحاسبي الفرنسي : كمثال عن حرية الدولة في اختيار المعايير الملائمة لها.

لقد شرعت وزارة المالية الفرنسية في اصلاح نظامها المالي والمحاسبي منذ مطلع الألفية الثالثة حيث تم اصدار اطار قانوني جديد لإعداد قوانين المالية سنة 2001 من خلال ما يعرف القانون العضوي لقوانين المالية والذي كان الانطلاقة لمشروع النظام المحاسبي الجديد وفق معايير المحاسبة الدولية IPSAS. حيث تمت صياغة مرجع للمعايير المحاسبية تم من خلاله اعتماد ثلاثة عشرة معيار دولي للمحاسبة العمومية تم تكييفها مع معطيات النظام المحاسبي الفرنسي. حيث شمل هذا المرجع المعايير التالية²:

المعيار 01 : الجداول المالية

المعيار 02 : التكاليف

المعيار 03 : الايرادات السيادية

المعيار 04 : ايرادات التسيير، الاستغلال والتمويل

المعيار 05 : الاستثمارات المعنوية

المعيار 06 : الاستثمارات المادية

المعيار 07 : الاستثمارات المالية

المعيار 08 : المخزونات

المعيار 09 : اقتراضات الأصول المتداولة

¹ مبارك صلاح الدين عبد المنعم، " المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية 2008، ص 156

² Ministère de l'Economie des Finances et de l'Industrie, « Recueil des normes comptable de l'Etat », Janvier 2004.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

المعيار 10 : مكونات خزانة الدولة

المعيار 11 : الديون المالية والوسائل المالية لأجل .

المعيار 12 : مخصصات الأخطار والتكاليف، الديون غير المالية والخصوم الأخرى.

المعيار 13 : الالتزامات المشار إليها في المرجع.

ان الملاحظ على المرجع الفرنسي للمعايير المحاسبية هو ادخاله لجملة من التعديلات الواسعة التي شملت حتى التسمية الأصلية للمعايير المحاسبية الدولية وكذا أليات واجراءات تطبيقها على أرض الواقع، وهو الأمر الذي يعكس مدى حرية السلطات العمومية لأي بلد في تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي وكذا تكييفها مع حاجياتها وأهدافها لكن في اطار احترام المضمون العام لهذه المعايير. وهو نفس التوجه الذي تبنته السلطات العمومية في الجزائر كما سيتم توضيحه في النقطة الموالية.

3- أهم المعايير المحاسبية المتبناة في مشروع الاصلاح المحاسبي في الجزائر

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

وعليه فان أهم المعايير التي تم الشروع في تجسيدها على أرض الواقع شملت أربعة معايير تتوفر بمحمل معطياتها المالية والمحاسبية في النظام المحاسبي الحالي، حيث شملت هذه المعايير :

معييار IPSAS رقم 01 "عرض البيانات المالية" : لقد تم اختيار هذا المعيار من أجل اعادة هيكلة الوثائق المالية والمحاسبية التي يتم اصدارها حاليا (لا سيما الميزان الشهري) وفق المعايير الدوالية من أجل تسهيل تحليلها واستغلالها من طرف كل المتعاملين مع الدولة.

معييار IPSAS رقم 02 "بيانات التدفق النقدي" : يعد هذا المعيار من أكثر المعايير سهولة للتطبيق على واقع النظام المحاسبي نظرا لتماشي مع نظام محاسبة الصندوق المعتمد في المحاسبة العمومية في الجزائر .

معييار IPSAS رقم 16 "العقارات الاستثمارية" : لقد تم اعتماد هذا المعيار من أجل ادراج مختلف عناصر الأصول التي كانت تقيد في دفاتر محاسبية ثانوية ضمن الشكل الجديد لموازنة الدولة من أجل اعطاء صورة واضحة وشاملة على ذمة الدولة ومركزها المالي .

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

معييار IPSAS رقم 23 " الايراد من المعاملات غير التبادلية " : يندرج هذا المعيار في اطار الهدف الشامل والمتمثل في الانتقال الى محاسبة الدمة، حيث يسمح هذا المعيار بتكريس مبدأ الحقوق المثبتة لا سيما في شقه المتعلق بالإيرادات حيث يسمح بتسجيل كل الديون المستحقة للدولة في مجال تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها. ان اختيار هذه المعايير يعد فقط الخطوة الأولى في مجال تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي، ليتم بعدها التمهيد لتبني جملة من المعايير الأخرى التي تتولى انتقاءها لجنة من الخبراء التي سيتم تنصيبها من أجل وضع "مرجع المعايير المحاسبية" « Référentiel des normes comptables », وعليه سيتم تكييف هذه المعايير بصفة تدريجية بما يتوافق مع أهداف الإصلاح المحاسبي الذي سيتم التطرق اليه بالتفصيل والتحليل في المحور الموالي.

III- مشروع النظام المحاسبي الجديد للدولة : بين اكتمال التصور وصعوبة التطبيق على أرض الواقع.

تعد المحاسبة العمومية أداة تنفيذ الميزانية العامة للدولة فعملية تنفيذ النفقات العمومية تتم وفق الاعتمادات المفتوحة في قانون المالية. وعليه فان أي عملية إصلاح للمحاسبة العمومية ترتبط بصفة البية مع الجانب الميزانياتي وهو ما تم اعتماده في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

1- الإطار العام لمشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006

1.1- مشروع عصرنه أنظمة الميزانية : الإصلاح الميزاني كخطوة سابقة وضرورية للإصلاح المحاسبي.

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

1.1.1- الجوانب المتعلقة بالميزانية Budgétisation يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد

لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية، المحاسبة، والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغة كل ذلك في 04 مقومات:

- ✓ إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات
- ✓ تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة
- ✓ تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية
- ✓ إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

✓ إدراج نظام محاسبة الذمة

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

✓ إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية

✓ إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزاني.

✓ تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي.

يعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانية أكبر الورشات التي تعمل عليها هيكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الاستشارات الكندي CRC SOGEMA بإنجاز الجانب الأول والثاني من المشروع، فبالنسبة للجانب المتعلق بـ "تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة" فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي "حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية SIGBUD".

أما الجانب المتعلق بإعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد أو ميزانية بر- برنامج سنة 2010. لكن ونظرا لعدة معوقات ونقائص فان هذه الميزانية لم تر النور إلى يومنا هذا. وفي هذا السياق فقد صرح زير المالية في حوار له مع الصحافة المكتوبة أنه سيتم إعداد أول ميزانية وفق مشروع MSB في سنة 2015.

أما فيما يتعلق بالجانب الرابع المتمثل في «إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية» فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي GIP-ADTETEF¹ حيث تم إبرام العقد سنة 2006. ليتم الشروع بعد ذلك في إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.

2.1- مشروع «إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية» : الإطار العملي لإصلاح المحاسبة

العمومية

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

¹ GIP-ADTETEF : Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

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

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية .
- الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة.
- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة.
- تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة للتنفيذ النفقات العمومية.

2- المخطط المحاسبي الجديد للدولة: استجابة جديدة للمعايير المحاسبية الدولية

1.2- التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد

خلصت أعمال مجمع الاستشارات GIP-ADTETEF إلى إعداد مجموعة من التقارير والدراسات التي وضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة التي تم تصوره على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة لتدرج في مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة لإيرادات والنفقات وكذا الاستثمارات وهو ما يسمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن ذمة الدولة في أي لحظة. وقد شملت هذه التقارير على¹ :

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية للدولة مع الواقع المحاسبي الجزائري
- مشروع لهيكلة حسابات الدولة.
- مشروع المخطط المحاسبي للدولة.
- مخطط الكتابات المحاسبية.

2.2 مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

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

¹ GIP-ADETEF : «Plan comptable de l'Etat : Recueil du Plan Comptable», Janvier 2008, p 4.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS المرحلة انتقالية:

تتمحور هذه المرحلة أساسا حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات Table de conversion يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب NCT، واستنادا على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل على : الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقي العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة. تتميز هذه الجداول باقتصارها على العمليات المتعلقة محاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعليا. 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.

إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة "مرجع المعايير المحاسبية" « Référentiel des normes comptables » يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.

المرحلة النهائية :

ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق بـ "الاستثمارات".
- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآلي للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بـ "الإيرادات السيادية".
- إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

وكما ذكر سابقا فإن عملية الإصلاح المحاسبي تندرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية وبالتالي فإنه ترتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الميزاني وعليه فإن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام بها، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية.

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

إلى جانب ذلك فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي وهو ما يضمنه الشرط الثاني من مشروع إصلاح أنظمة الميزانية المتعلق بـ "النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني" SIGB هذا النظام الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي والميزاني في مشروع الإصلاح كما يسمح بالاطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت دون انتظار مختلف الإجراءات المتعلقة بوضع الميزانية حيز التنفيذ وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين.

3- نظرة حول أسباب تأخر تطبيق 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، 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 احد 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 إلى جانب اعتماد نظام محاسبة الدورة¹.
- 3- مشكل "مقاومة التغيير" والذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لاسيما 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 (أنظر الملحق) ، و هو الأمر الذي يجعل نطاق سلطاتها وصلاحياتها محدودة بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية وحتى الجمارك. وعليه فإن إنجاح هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام لكي تتمكن من فرض ضرورة المشاركة الفعالة في عملية

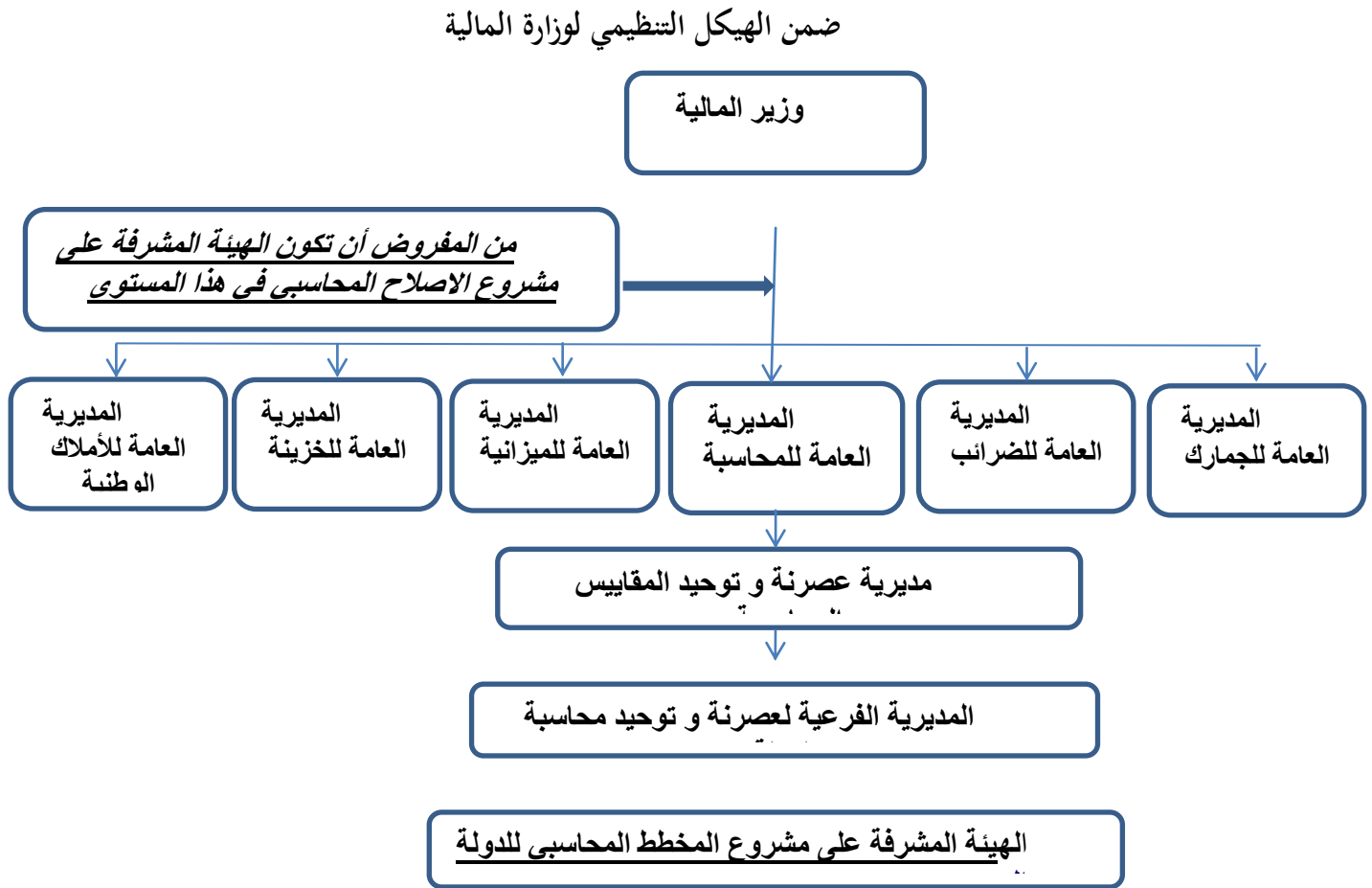
Schéma d'adaptation des normes comptables de :¹ GIP-ADETEF: «Plan comptable de l'Etat p21 l'Etat», Septembre 2007,

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

الإصلاح على كل المديرية العامة لوزارة المالية كما تساهم في التنسيق مع باقي الوزارات المنفقة. فبالرجوع إلى النموذج الفرنسي فقد وكلت مهمة الإشراف على عملية الإصلاح المحاسبي إلى عدة هيئات تبرز خاصة في :

- لجان التحكم *Comités de gouvernance* والتي تتمثل في مجموعة من اللجان التي تتولى اتخاذ القرارات التي تتعلق بعملية الإصلاح والتي تشمل اللجنة الإستراتيجية، لجنة القيادة، اللجنة التقنية.
- مشرف يدعى "رئيس المشروع" الذي يتمتع باستقلالية وصلاحيات واسعة محددة فيما يطلق عليه بـ « la lettre de mission » التي تعد وثيقة ترسم مجال تدخل هذا الأخير حيث تنبني عليها كل الصلاحيات والسلطات الموكلة له، حيث يتم إعداد مشروع هذه الرسالة من طرف رئيس المشروع نفسه ليوقع عليها وزير المالية، كما يساعد هذا الرئيس مجموعة من فرق عمل وظيفية متخصصة في الميزانية، الاستثمارات، الضرائب، إلى جانب ذلك يزود هذا الأخير بكل الوسائل البشرية، المادية والمالية اللازمة لإنجاح هذا المشروع. لذا فان غياب هذا التنظيم في الواقع الجزائري قد عرقل كثيرا من إنجاح عملية دخول هذا المشروع حيز التنفيذ وهو المشكل الذي كان من الممكن تخطيه لو وضعت الهيئة المشرفة على عملية الاصلاح تحت السلطة المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام كما هو موضح في المخطط الموالي:

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS
الشكل (1): مخطط توضيحي للتدرج الهرمي للهيئة المشرفة على مشروع المخطط المحاسبي
للدولة



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 و المتضمن تنظيم الادارة المركزية لوزارة المالية

الخاتمة:

بالرغم من بروز حتمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر منذ منتصف التسعينات نظرا للنقائص التي تم تسجيلها على مستوى مدونة حسابات الخزينة الحالية، إلا أن سيرورة الإصلاح النظام المحاسبي عرفت بطءا وتعثرا نتيجة جملة من العوامل التي ترتبط أساسا بدرجة التعقيد والتركيب التي يعرفها مجال المحاسبة العمومية بسبب تعدد المتدخلين وتعقيد الحسابات والإجراءات المحاسبية، الى جانب سبب جوهري آخر هو غياب رؤية واستراتيجية واضحة للإصلاح لا سيما مع مشروع سنة 1995 الذي افتقد الى مرجعية محاسبية واضحة .

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

الى جانب ذلك فان غياب الإرادة السياسية القوية التي برزت من خلال موقف السلطات العمومية التي لم تبد بعد رغبة حقيقية في الدفع بمشروع اصلاح النظام المحاسبي لسنة 2006، حيث تتميز موقفها بالتردد بين رغبة في تطبيقه وتخوف من نتائج هذا التطبيق على أرض الواقع، الأمر الذي عطل دخوله حيز التنفيذ بالرغم من اكتمال مرحلة التصور للمخطط المحاسبي الجديد.

وعليه فان إنجاح عملية إصلاح المحاسبة العمومية يتطلب توفر ارادة سياسية حقيقية وكذا تضافر جهود كافة الإدارات العمومية بصفتها إدارات منفقة تحت إشراف وزارة المالية. الى جانب توفير قاعدة (plateforme) تعتمد على ثلاثة أركان أساسية هي : الإطار القانوني المتكامل (قانون عضوي، مراسيم، تعليمات...)، الإعلام الآلي، وإطارات كفاءة.

المراجع :

المراجع باللغة العربية

1. اسماعيل حسين أحمر، " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2007
2. مبارك صلاح الدين عبد المنعم، " المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية 2008.
3. مسعي محمد، " المحاسبة العمومية"، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2003
4. شبايكي سعدان، " دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2001، ص 209.
5. الجعارات خالد، "دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، الملتقى الدولي بورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .
6. حاج جاب الله أمال، "واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014
7. الاتحاد الدولي للمحاسبين، " اصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، ج 1 ، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزاله، عمان 2010

اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

8. المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
9. -المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
10. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفياتها ومحتواها.
11. المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

المراجع باللغة الفرنسية

1. Direction Générale de la Comptabilité, «Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat », Décembre 2002
2. Secrétariat du programme d'examen des dépenses publiques et d'évaluation de la responsabilité financière (PEFA) , « Aperçu des normes internationales en matière de comptabilité, d'audit et de contrôle interne dans le secteur public », Mars 2003.
3. IPSASB , « Normes comptables internationales pour le secteur public » , 2005.
4. Ministère de l'Economie des Finances et de l'Industrie, « Recueil des normes comptable de l'Etat», Janvier 2004.
5. GIP-ADETEF : Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières.
6. GIP-ADETEF: «Plan comptable de l'Etat : Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat», Septembre 2007.
7. GIP-ADETEF : «Plan comptable de l'Etat : Recueil du Plan Comptable», Janvier 2008.