

## متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 1 IPSAS لضبط المال العام

### *Requirements presentation of financial statements in Algeria in accordance with IPSAS 1 for setting of public funds*

د. بوشيكحي عائشة

جامعة تلمسان - الجزائر

bouchikhiaicha@yahoo.fr

تاريخ النشر: 12 / 09 / 2019

أ. بلحمري سمية<sup>1</sup>

جامعة الشلف - الجزائر

s.belhamri@univ-chlef.dz

تاريخ الاستلام: 19 / 12 / 2018

#### **Abstract:**

Governments, including Algeria, are increasingly responding to increasing transparency in their operations to manage public finances more efficiently and effectively for their users. This research is dedicated to the requirements of IPSAS 1 in the public sector, which aims to demonstrate the way public financial statements are presented from In order to ensure comparability, to achieve this objective, this research describes the overall

considerations of the standard and guidance on the structure of such data and the minimum requirements for the content of the prepared financial statements.

• This standard requires a special accounting environment for the success of an adoption process that begins with the design of an electronic accounting system. All assets and assets as well as the liabilities to which they are entitled should be assessed. The net assets are assessed as included in the IPSASs. This is an important stage in preparation of the financial statements and application. Partial progress of Standard 1, the existence of a clear political will to gradually shift towards adoption of the standard of presentation of the financial statements.

**Keywords:** financial statements, accrual basis, public money.

#### **مقدمة:**

كانت حماية الأموال العامة، ولازالت تمثل هدفا رئيسيا، بل غاية جوهرية بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية. إن مبرر وجوده واستمراره ظل مرتبطا باستجابته إلى الحرص على حماية هذه الأموال من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب والفساد.

تتألف المحاسبة العمومية تقليدياً من تقديم تقرير نهائي يقارن بين المدفوعات والمقبوضات الفعلية بتلك التي أذن بها البرلمان في الميزانية. لا يزال هذا النهج يشكل أساساً لممارسة عدد كبير من الحكومات. إنه نمج بسيط وقوي يوفر تأكيداً، من خلال مراجعة هذه الحسابات، أن الإنفاق الحكومي تماشى مع الميزانية المتفق عليها وأن الاحتيايل ومخالفات أخرى قد تم تقليلها إلى الحد الأدنى، لكن ما يعاب على هذا الأساس أنه لا يلتفت إلى نتائج ذلك الإنفاق على تقييم الأداء والتكاليف وتوفير معلومات ملائمة، وموثوق بها لمستخدمي تلك المعلومات لتحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات السليمة. كما أنه يهمل الذمة المالية للدولة وتسجيل التزامات وحقوق الدولة لدى الغير.

إن المحاسبة العمومية التقليدية المبنية على الأساس النقدي غير مناسبة للتعامل مع التحديات الجديدة للحكومة، ولذلك تم تنفيذ إصلاحات كبيرة في بلدان مختلفة لتطوير نظام المحاسبة العمومية يكون أكثر نفعاً ومفيداً في عملية صنع القرار والمساءلة والشفافية.

أما المحاسبة على أساس الاستحقاق يُنظر إليها على أنها وسيلة لتحسين الإبلاغ عن الأنشطة الحكومية، ونظراً لتزايد الحاجة إلى التقارير المالية الحكومية في ظل انفتاح الاقتصاد العالمي والتطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات ونشر التقارير المالية على شبكة الإنترنت، قد

1 - المؤلف المرسل: بلحمري سمية، الاميل: s.belhamri@univ-chlef.dz

دعا الاتحاد الدولي للمحاسبين (FIC) منذ عام 2000 إلى تطبيق نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بحيث يتم توفير المعلومات النوعية عن المحاسبة في القطاع العام في التقارير المحاسبية في نهاية العام، فقد اهتم اتحاد مجلس المحاسبين الدوليين بتطوير معايير موحدة عالميا ومقبولة دوليا تعمل على إنتاج معلومات شفافة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسات العمومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح بهدف اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب وحماية المال العام من الفساد كما تسمح بمقارنات بين مختلف اقتصاديات دول العالم وفي هذا الصدد ، يتعلق المعيار رقم 1 - المتضمن لمعيار رقم 2 - من المعايير المحاسبية الدولية بالدرجة الأولى بأشكال وأنواع التقارير المحاسبية في نهاية السنة التي يتعين تقديمها.

تعتبر قائمة عرض البيانات المالية من أهم مكونات هذه التقارير المالية التي تظهر كمعيار رقم 1 في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كونها المصدر الرئيسي للمعلومات المتضمنة نشاط المؤسسة العمومية، مركزها المالي، بيان آدائها المالي، التغيرات التي حدثت في أصولها أو حقوق ملكيتها، إضافة إلى تدفقاتها النقدية التي تمثل معيار رقم 2. بما أنه لحد الآن لم تتبنى الجزائر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيجب أن نتطرق أولا إلى تحضير المناخ أو البيئة الملائمة الذي يسمح بالتبني الناجح لهذه المعايير لهذا تتلخص الإشكالية في الآتي:

**ماهي متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 لضبط المال العام؟**

**للإحاطة أكثر بالإشكالية يتم طرح الأسئلة التالية:**

1. ما هي المعلومات الواجب الإفصاح عنها طبقا لمعيار عرض البيانات المالية؟
  2. ما هي درجة امتثال الجزائر للمعايير الدولية لتحقيق الشفافية والمساءلة؟
  3. فيما تتمثل عيوب ونقائص النظام المحاسبي العمومي الجزائري؟
  4. وما هي متطلبات إصلاح النظام المحاسبي العمومي لتحقيق المساءلة والشفافية لحماية المال العام وفقا لمعيار 1 ؟
- أهمية الدراسة:**

1. يكتسب هذا الموضوع أهميته من المكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية للدولة، حيث ينتج النظام المحاسبي للدولة تقارير مالية تعرض نشاط وحدات القطاع العام يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية لضبط تسيير المال العام.
2. إصلاح نظام المحاسبة العمومية يصب في إصلاح جودة المعلومة المالية واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب مما يعمل على جذب مختلف المستثمرين للدولة سواء داخل الوطن أو خارجه.
3. تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يسمح بمقارنة مختلف اقتصاديات دول العالم بالإضافة إلى تحقيق المساءلة والشفافية وتحسين جودة المعلومة المالية وجودة التقارير المالية لمستخدميها.
4. عولمة الاقتصاد والسوق المفتوحة تفرض على الدول إتباع نظام محاسبي موحد يسمح بمقارنة اقتصاديات مختلف دول العالم.
5. يعتبر معيار المحاسبة الدولي رقم 1 من أهم المعايير التي يتعين إصدارها في نهاية كل سنة كمرحلة تمهيدية لتبني باقي المعايير.
6. التعرف على المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في كل مكون من مكونات معيار عرض البيانات المالية وكيف يساهم ذلك في إثراء التقارير المالية الحكومية لمستخدميها.
7. الوقوف على أهم مشاكل المحاسبة العمومية التي تعاني منها الجزائر ومحاولة اصلاحها بتهيئة بيئة ملائمة لتبني معيار عرض البيانات المالية.

**أهداف الدراسة:**

إن الهدف من تناول موضوع متطلبات تبني معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى، ولتحقيق هذا الهدف، يبين المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، كما تهدف الورقة البحثية إلى إبراز جوانب قصور النظام المحاسبي العمومي الجزائري وأهم النقاط التي تدعم تبني نظام محاسبي استحقاق ناجح وفقا لمعيار 1 كمرحلة تمهيدية لتبني باقي المعايير.

للإجابة على هذه الإشكالية قسمنا بحثنا إلى أربعة محاور:

**المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية** (تعريف المحاسبة العمومية وأهدافها، أهداف النظام المحاسبي العمومي الفعال، جودة المعلومة المالية، أسس القياس في المحاسبة العمومية، الأسس المحاسبية المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام)

**المحور الثاني: عرض البيانات المالية حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** (مكونات معيار عرض البيانات المالية، نطاق تطبيق معيار عرض البيانات المالية، الهدف من عرض البيانات المالية وفق IPSAS 1 "عرض البيانات المالية")

**المحور الثالث: الامتثال للمعايير الدولية حول شفافية التقارير المالية في الجزائر** (الامتثال للمعايير الدولية حول شفافية تقارير الميزانية العمومية في الجزائر، عمليات الخزينة ومبدأ وحدة الخزينة في الجزائر، نظام معلومات الحساب الوحيد للخزينة في الجزائر)

**المحور الرابع: الحاجة إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر** (جوانب قصور المحاسبة العمومية في الجزائر، متطلبات تطبيق معيار عرض البيانات المالية في الجزائر)

**المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية**

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدمائية غير الهادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية، ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبه إنفاقه.

**أولا: تعريف المحاسبة العمومية وأهدافها:**

- هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة لالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين<sup>1</sup>.

- تهدف المحاسبة العمومية إلى:

● توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.

● أحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها.

● تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على إيرادات ونفقات الدولة للتأكد من تماشيها مع القوانين واللوائح المنظمة لذلك.

● إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية لمقارنتها مع الإيرادات والنفقات المقدرة لتحديد الانحرافات وتصحيحها بهدف التعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات لتصحيحها وتفادي الفروق غير المرغوب فيها<sup>2</sup>.

● إمداد الجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة في المعلومات المالية للنشاط الحكومي بالبيانات اللازمة لمتابعة نتائج تنفيذ الموازنة الجارية و لموازنة الرأسمالية. وتشمل هذه الجهات الرؤساء الإداريين في مختلف وحدات العمومية والهيئات التشريعية وعلماء المالية والسياسة<sup>3</sup>.

## ثانيا: جودة المعلومة المالية:

- من هم مستخدمو المعلومة المالية في القطاع العام؟

يوجد قائمة من مستخدمي القوائم المالية تشمل المدققين، سوق الأسهم أين يتم التفاوض حول التزامات الخزينة، المواطنين وممثليهم، الزبائن، الموظفون، مستخدمو الخدمات العمومية، الجمهور الذي يشمل دافعي الضرائب<sup>4</sup>.

المعلومة المالية التي تصدر عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يجب أن تهدف إلى معرفة الأحداث المالية التي تؤثر على حساب النتيجة الختامية الشاملة والمديونية. لهذا الغرض، تحدد IPSAS متطلبات التقارير المالية في القطاع العام. معيار رقم 1 من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يوجز خصائص الجودة للتقارير المالية: الوضوح والملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة.<sup>5</sup>

## ثالثا: أسس القياس في المحاسبة العمومية:

لغرض استخلاص قياس النتائج الخاصة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة اعتمدت الأنظمة المحاسبية بصورة عامة على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات وهي ليست هدفا بحد ذاتها إنما يجب اختيار الأساس الأفضل والأكثر دقة بموجب المعايير التالية:

- تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية واختيار الأساس المحاسبي الذي يخدم مصالح كل منهم أكثر من غيره.
- يعتمد استخدام أي من الأسس المحاسبية على مدى إمكانية تطبيقه بشكل كامل وصحيح وضمن الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة مع الأخذ بعين الاعتبار قاعدة التكلفة مقابل المنفعة.
- يعتمد استخدام أي من الأسس المحاسبية على قدرة هذا الأساس في توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال بغرض الحفاظ على الموجودات، أي قياس النتائج للوحدات الإدارية العمومية ليس بقصد قياس الربح أو الخسارة لاختلاف طبيعة الإيرادات والنفقات الخاصة بها، وإنما يكون بقصد متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على أوجه استخدامها حسب البنود المخصصة لها وبيان العجز أو الفائض في قائمة الحساب الختامي للدولة<sup>6</sup>.

واستنادا لهذه المعايير نجد أن مختلف أسس القياس المحاسبي مازالت مستخدمة في القطاعات المختلفة وضمن حدود متفاوتة، ويمكن تعريف الأسس المحاسبية كما يلي:

" هي طرق القياس التي حدثت وقت تحقيق الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بهما، ووقت تسجيلها، وإظهار ذلك في التقارير، والقوائم المالية فإنها تتعلق بوقت القياس الذي تم بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق"<sup>7</sup>.

نستعرض فيما يلي أهم أسس القياس المحاسبي المستخدمة في المحاسبة العمومية<sup>8</sup>:

أ. الأساس النقدي: يتم تسجيل الإيرادات عند قبضها فعلا والنفقات عند دفعها فعلا بغض النظر عن الفترة المحاسبية التي تخص كل منهما.

ب. أساس الالتزام: يعني هذا الأساس أن الإيرادات تتحقق عند قبض الأموال. وتتحقق كنفقات جميع الالتزامات ذات العلاقة بميزانية السنة الحالية سواء تم دفعها أو سيتم دفعها ضمن فترة زمنية محددة بعد نهاية السنة المالية.

ت. أساس الاستحقاق: يعني هذا الأساس إثبات العمليات المالية لحظة حدوثها، وبناء عليه يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات وإفادتها بكافة الإيرادات المتحققة خلالها، بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية للسنة المالية التي يتم فيها تسجيل وتلخيص وعرض نتائج أعمال النشاط وبيان المركز المالي للحكومة بصورة عادلة وسليمة.

رابعا: الأسس المحاسبية المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام « International Public Sector

Accounting Standards, IPSAS »

يطور مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs للبيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وكذلك البيانات المالية المعدة على أساس المحاسبة النقدية. تطبق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام. تتسم هذه البيانات المالية بمحقيقة أنها تصدر للمستخدمين غير القادرين على المطالبة بالمعلومات المالية لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.<sup>9</sup> استنادا للأساس المحاسبي المستخدم فإن IPSAS تتوزع على مجموعتين:

**المجموعة الأولى:** تطبق على كافة القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة والمعرضة وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، ما يسمح بتقريب المحاسبة العمومية مع محاسبة العمليات المعمول بها في القطاع الخاص وهو شرط أساسي للتبني التام لـ IPSAS.

**المجموعة الثانية:** تطبق على كافة القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة والمعرضة وفق الأساس النقدي ويشملها معيار محاسبي وحيد، الهدف منه دعم وتسهيل التحول التدريجي نحو أساس الاستحقاق. مع الإشارة إلى أنه لا يمكن تطبيق المجموعتين معا.

- إن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB The International Public Sector Accounting Standards Board بإعداده للمعايير التي تضمها هاتين المجموعتين سوف يغطي أقصى طرقي سلسلة الأسس المحاسبية، أساس الاستحقاق التام والأساس النقدي التام، وبذلك يترك مجالاً للاستفادة من معايير المجموعتين عند وضع معايير وطنية. لكنه في المقابل، إذا تبنت الحكومة أي أساس من أسس مجموعتي IPSAS كسياسة محاسبية للإبلاغ المالي، فعليها الإفصاح عن هذه الحقيقة في صدر قوائمها المالية فضلا عن الالتزام الكامل بكافة متطلبات معايير المجموعة التي قررت تبنيها<sup>10</sup>.

### المحور الثاني: عرض البيانات المالية حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يؤدي تبني معيار عرض البيانات المالية إلى تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرارات في القطاع العام.

### أولاً: الهدف من عرض البيانات المالية وفق IPSAS 1

الهدف من هذا المعيار هو تحديد الطريقة التي ينبغي بها تقديم البيانات المالية للأغراض العامة لضمان قابلية المقارنة مع البيانات المالية للكيان في الفترات السابقة ومع البيانات المالية للكيانات الأخرى. لتحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض البيانات المالية، والتوجيه لهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات محتوي البيانات المالية المعدة بموجب أساس المحاسبة على أساس الاستحقاق. يتم التعامل مع الاعتراف بقياسات محددة وغيرها من الأحداث وقياسها والإفصاح عنها في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الأخرى.<sup>11</sup>

حسب الفقرة 15 فإن البيانات المالية هي تمثيل منظم للوضع المالي والأداء المالي للمنشأة. تتمثل أهداف البيانات المالية للأغراض العامة في توفير معلومات حول الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لأي كيان مفيد لمجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد. على وجه التحديد، ينبغي أن تكون أهداف التقارير المالية للأغراض العامة في القطاع العام هي تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، وإثبات مساءلة الكيان عن الموارد الموكلة إليه، من خلال<sup>12</sup>:

(أ) توفير معلومات حول مصادر الموارد المالية وتخصيصها واستخداماتها؛

(ب) تقديم معلومات عن كيفية تمويل الكيان لأنشطته وتلبية احتياجاته النقدية؛

(ج) توفير المعلومات المفيدة في تقييم قدرة الكيان على تمويل أنشطته والوفاء بالتزاماته؛

(د) تقديم معلومات عن الحالة المالية للكيان والتغيرات فيه؛ و

(هـ) توفير معلومات مجمعة مفيدة في تقييم أداء الكيان من حيث تكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.

يمكن أن يكون للبيانات المالية للأغراض العامة أيضًا دور تنبؤي أو متوقع ، حيث توفر معلومات مفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد اللازمة للعمليات المستمرة ، والموارد التي يمكن أن تتولد عن العمليات المستمرة والمخاطر والشكوك المرتبطة بها. قد توفر التقارير المالية أيضًا للمستخدمين معلومات<sup>13</sup> :

(أ) بيان ما إذا كان قد تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للميزانية المعتمدة قانونا ؛ و

(ب) الإشارة إلى ما إذا كان قد تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية ، بما في ذلك الحدود المالية التي وضعتها السلطات التشريعية المختصة.

لتحقيق هذه الأهداف، يجب أن توفر البيانات المالية معلومات حول المنشأة<sup>14</sup> :

أ. الأصول؛

ب. الالتزامات؛

ت. صافي الأصول/حقوق الملكية؛

ث. الإيراد؛

ج. النفقات؛

ح. التغيرات الأخرى في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛و

خ. التدفقات النقدية.

ورد في الفقرة 18 على أنه بالرغم من أن المعلومات الواردة في البيانات المالية يمكن أن تكون ذات صلة بغرض تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة 15 ، فمن غير المرجح أن يتم تمكين تحقيق جميع هذه الأهداف. من المحتمل أن يكون هذا هو الحال بشكل خاص فيما يتعلق بالكيانات التي قد لا يكون هدفها الأساسي تحقيق ربح ، حيث من المحتمل أن يكون المديرون مسؤولين عن تحقيق تقديم الخدمات وكذلك الأهداف المالية. قد يتم الإبلاغ عن معلومات تكميلية ، بما في ذلك البيانات غير المالية ، جنبًا إلى جنب مع البيانات المالية من أجل تقديم صورة أكثر شمولاً لأنشطة الكيان خلال الفترة.

حسب الفقرة 23؛ تزود البيانات المالية المستخدمين بمعلومات عن موارد والتزامات الكيان في تاريخ الإبلاغ وتدقق الموارد بين تواريخ الإبلاغ. هذه المعلومات مفيدة للمستخدمين الذين يقومون بإجراء تقييمات لقدرة الكيان على الاستمرار في توفير السلع والخدمات على مستوى معين ، ومستوى الموارد التي قد تحتاج إلى تقديمها إلى الكيان في المستقبل حتى يتمكن من الاستمرار في الوفاء بخدمته. التزامات التسليم.

قد توفر التقارير المالية للأغراض العامة من قبل كيانات القطاع العام معلومات حول ما إذا كان قد تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقًا للميزانية المعتمدة قانونًا. يتعين على الكيانات التي تتيح للميزانية (الميزانيات) المعتمدة للجمهور الامتثال لمتطلبات المعيار IPSAS 24 ، تقديم معلومات الميزانية في البيانات المالية، حيث تكون البيانات المالية والميزانية على أساس المحاسبة نفسه.

تشجع الكيانات على تقديم معلومات إضافية لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء الكيان ، وإدارته للأصول ، وكذلك اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وتقييمها. قد تتضمن هذه المعلومات الإضافية تفاصيل حول مخرجات ونتائج الكيان في شكل (أ) مؤشرات الأداء ، (ب) بيانات أداء الخدمة ، (ج) مراجعات البرنامج ، (د) تقارير أخرى من الإدارة حول إنجازات الكيان على مدار الفترة المشمولة بالتقرير.

تُشجّع الكيانات أيضًا على الكشف عن المعلومات المتعلقة بالامتثال للوائح التشريعية أو التنظيمية أو اللوائح الخارجية المفروضة. عندما لا يتم تضمين المعلومات المتعلقة بالامتثال في البيانات المالية ، فقد يكون من المفيد لمذكرة أن تشير إلى أي مستندات تتضمن تلك المعلومات. من المحتمل أن تكون معرفة عدم الامتثال ذات صلة لأغراض المساءلة ، وقد تؤثر على تقييم المستخدم لأداء الكيان واتجاه العمليات المستقبلية. قد تؤثر أيضًا على القرارات المتعلقة بالموارد التي سيتم تخصيصها للكيان في المستقبل.<sup>15</sup>

كما أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالإضافة إلى الإفصاح عن الامتثال لها سيؤدي إلى تحسن كبير في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. ويرجح أن يؤدي ذلك بدوره إلى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي إلى زيادة الشفافية والمساءلة.

تطور مفهوم الرقابة المالية إلى مفهوم المساءلة المالية للعديد من الأسباب منها:<sup>16</sup>

أ. أن المساءلة تعني تقديم تبرير أو تقديم حساب، عن تصرف معين؛

ب. تم استخدام مفهوم المساءلة لفترة طويلة في إطار الحديث عن المحاسبة المالية والتجارية. والنظر إلى لفظ المساءلة ومشتقاته يبرز هذه الخاصية بوضوح؛

ت. إن شيوع قيمة المساءلة يرتبط ببقاء ثقة المواطنين في أي نظام ديمقراطي كما أن رسوخ قيمة المساءلة في المجتمع تعني أن البيروقراطية تعمل من أجل الصالح العام في هذا المجتمع؛

ث. إن مفهوم المساءلة مرتبط أشد الارتباط بمفهوم الشفافية ومن ثم فإن وجود المساءلة لا بد وأن ينمي ثقافة الشفافية داخل المجتمع وداخل الإدارة العامة، وهو ما يهيء البيئة الصالحة للمساءلة الفعالة؛

ج. إن مفهوم المساءلة أوسع من مفهوم الرقابة ذلك أن مفهوم المساءلة يحتوي مفهوم الرقابة ضمنا، فمفهوم المساءلة يتضمن التأكد من اتساق القرارات واللوائح والتيقن من أن العمل يسير وفق الخطط المحددة لكنه يتجاوز ذلك لآفاق أكثر تشمل التغيير وتعزيز مشاركة الأفراد في الحفاظ على مشروعية وشرعية تخصيص موارد المجتمع، وبذلك تحفظ المساءلة على ديناميكية المجتمع بأسره، وليس فقط الجهاز الإداري. كما أن المساءلة تبدأ حين تنتهي الرقابة إذ تقوم المساءلة على نتائج العملية الرقابية.

حسب الفقرة 31 فإنه في الظروف النادرة للغاية التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الامتثال لمتطلبات ما في معيار ما سيكون مضللاً للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليها في هذا المعيار ، يجب على المنشأة الخروج عن هذا الشرط بالطريقة المحددة في الفقرة 32 إذا كان الإطار التنظيمي ذي الصلة يتطلب ، أو لا يحظر ، مثل هذا المغادرة.

تنص الفقرة 32 على أنه عندما يخرج كيان من أحد متطلبات المعيار وفقاً للفقرة 31 ، فإنه يجب عليه الكشف عن<sup>17</sup> :

(أ) خلصت الإدارة إلى أن البيانات المالية تعرض إلى حد ما المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدققاتها النقدية ؛

(ب) أنها امتثلت للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المطبقة ، باستثناء أنها ابتعدت عن شرط معين لتحقيق عرض عادل ؛

(ج) عنوان المعيار الذي غادر منه الكيان ، طبيعة المغادرة ، بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها المعيار ، والسبب الذي يجعل هذه المعاملة

مضللة للغاية في الظروف التي تتعارض فيها مع هدف البيانات المالية المنصوص عليها في هذا المعيار ، والمعاملة المعتمدة ؛

(د) بالنسبة لكل فترة معروضة ، الأثر المالي للمغادرة على كل بند في البيانات المالية كان من الممكن الإبلاغ عنه في الامتثال للمتطلبات.

**ثانيا: نطاق تطبيق معيار عرض البيانات المالية:**

يطبق هذا المعيار على جميع البيانات المالية للأغراض العامة التي يتم إعدادها وعرضها على أساس الاستحقاق في المحاسبة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

البيانات المالية للأغراض العامة هي تلك التي تهدف إلى تلبية احتياجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب التقارير المصممة لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. تشمل مستخدمي البيانات المالية للأغراض العامة دافعي الضرائب ودافعي الأسعار وأعضاء الهيئة التشريعية والدائنين والموردين ووسائل الإعلام والموظفين. تشمل البيانات المالية للأغراض العامة تلك التي يتم تقديمها بشكل منفصل أو ضمن وثيقة عامة أخرى ، مثل التقرير السنوي. لا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية الموجزة.<sup>18</sup>

**ثالثا: مكونات معيار عرض البيانات المالية:** حسب الفقرة 21 تشمل مجموعة كاملة من البيانات المالية ما يلي<sup>19</sup>:

(أ) بيان المركز المالي ؛

(ب) بيان الأداء المالي ؛

(ج) بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ؛

(د) بيان التدفق النقدي ؛

(هـ) عندما يتيح الكيان للجمهور ميزانيته المعتمدة ، ومقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود ميزانية في

البيانات المالية ؛

(و) الملاحظات ، التي تتضمن ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الملاحظات التوضيحية ؛ و

(ز) المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة على النحو المحدد في الفقرتين 53 و 53 ألف من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 1.

حسب الفقرة 22 يشار إلى المكونات المدرجة في الفقرة 21 بمجموعة متنوعة من الأسماء داخل الولايات القضائية وغيرها. يمكن الإشارة

إلى بيان المركز المالي أيضاً كميزانية عمومية أو بيان الأصول والخصوم. يمكن الإشارة إلى بيان الأداء المالي أيضاً على أنه بيان الإيرادات

والنفقات ، أو بيان الدخل ، أو بيان التشغيل ، أو بيان الأرباح والخسائر. قد تتضمن الملاحظات عناصر يشار إليها كجدول زمنية في

بعض الولايات القضائية.

كما يتطلب هذا المعيار إفصاحات خاصة في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ،

ويتطلب الإفصاح عن البنود الأخرى إما على وجه تلك البيانات أو في الملاحظات . يحدد المعيار 2 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

العام متطلبات عرض بيان التدفق النقدي.

سيتم عرض المعلومات التي يتم تقديمها في كل مكون من مكونات عرض البيانات المالية الخمس :

**1- المعلومات الواجب تقديمها على وجه بيان المركز المالي (الميزانية العمومية أو بيان الأصول والالتزامات):**

حسب الفقرة 88؛ كحد أدنى ، يجب أن يتضمن وجه بيان المركز المالي بنوداً تعرض المبالغ التالية<sup>20</sup>:

(أ) الممتلكات والمنشآت والمعدات ؛

(ب) الاستثمار العقاري ؛

(ج) الأصول غير الملموسة ؛ ص 180

(د) الأصول المالية (باستثناء المبالغ الموضحة تحت (هـ) و (ز) و (ح) و (ط))؛

(هـ) الاستثمارات المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(و) المخزون.

(ز) المبالغ المستردة من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)؛

(ح) المستحقات من المعاملات التبادلية؛

(ط) النقد وما في حكم النقد؛

(ي) الضرائب والتحويلات المستحقة الدفع؛

(ك) المبالغ المستحقة الدفع بموجب المعاملات التبادلية؛

(ل) الأحكام؛

(م) الالتزامات المالية (باستثناء المبالغ الموضحة تحت (ي) و (ك) و (ل))؛

(ن) حصة غير مسيطرة، معروضة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية؛ و

(س) صافي الأصول / حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الكيان المسيطر.

**2- المعلومات التي يجب عرضها في صدر بيان الأداء المالي (بيان الإيرادات والنفقات أو بيان حساب التشغيل أو بيان الأرباح والخسائر):**

حسب الفقرة 102؛ كحد أدنى يجب أن يشمل على بنود تعرض المبالغ التالية للفترة<sup>21</sup>:

(أ) الإيرادات.

(ب) تكاليف التمويل؛

(ج) حصة فائض أو عجز الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(د) الربح أو الخسارة السابقة للضريبة المعترف بها عند التصرف في الأصول أو تسوية الالتزامات التي تعزى إلى وقف العمليات؛

(هـ) الفائض أو العجز.

- يتعين على الكيان أن يقدم، في مواجهة بيان الأداء المالي أو في الملاحظات، تصنيفاً فرعياً لإجمالي الإيرادات والنفقات باستخدام

تصنيف يستند إلى طبيعة النفقات أو وظيفتها داخل الكيان، مصنفاً بطريقة تتناسب مع عمليات الكيان.

- تصنف المصروفات الفرعية لتسليط الضوء على التكاليف واسترداد التكاليف لبرامج أو أنشطة معينة أو قطاعات أخرى ذات صلة من

الكيان المبلغ.<sup>22</sup>

حسب الفقرة 112 فإن الشكل الأول من التحليل هو طبيعة طريقة حساب. يتم تجميع المصروفات في بيان الأداء المالي وفقاً لطبيعتها

(على سبيل المثال، الاستهلاك وشراء المواد وتكاليف النقل وفوائد الموظفين وتكاليف الإعلان)، ولا يتم إعادة تخصيصها بين الوظائف

المختلفة داخل الكيان. قد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق لأنه لا يلزم تخصيص مصروفات على التصنيفات الوظيفية. مثال على

التصنيف باستخدام طبيعة طريقة حساب هو على النحو التالي:

X	X	إيرادات
	X	تكاليف فوائد الموظف
	X	الاستهلاك والإهلاك حساب
	X	نفقات أخرى
(X)		المصروفات الكلية
X		فائض

- يتمثل الشكل الثاني للتحليل في وظيفة طريقة المصروفات وتصنيف المصروفات وفقاً للبرنامج أو الغرض الذي تم إعداده من أجله. يمكن أن توفر هذه الطريقة معلومات أكثر صلة بالمستخدمين عن تصنيف المصروفات حسب طبيعتها ، ولكن تخصيص التكاليف للوظائف قد يتطلب تخصيصات تعسفية ويتطلب إصدار حكم كبير. مثال على تصنيف باستخدام وظيفة طريقة حساب هو على النحو التالي:

X	الإيرادات
	النفقات
(X)	نفقات الصحة
(X)	نفقات التعليم
(X)	نفقات أخرى
X	الفائض

### 3- بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية:

حسب الفقرة 118 تقدم المنشأة بياناً بالتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية التي تظهر على وجه البيان<sup>23</sup>:  
(أ) الفائض أو العجز للفترة ؛

(ب) كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات للفترة ، كما هو مطلوب في المعايير الأخرى ، يتم الاعتراف به مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية ، ومجموع هذه البنود ؛

(ج) إجمالي الإيرادات والمصروفات للفترة (محسوبة كمجموع (أ) و (ب)) ، والتي تبين بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الكيان المسيطر والحصة غير المسيطرة ؛ و

(د) لكل عنصر من عناصر صافي الأصول / حقوق الملكية المفصّل عنها بشكل منفصل ، آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المعترف بها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 3.

### 4- بيان التدفق النقدي:

حسب الفقرة 126؛ توفر معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساساً لتقييم (أ) قدرة المنشأة على توليد النقد وما في حكم النقد ، و (ب) احتياجات المنشأة للاستفادة من هذه التدفقات النقدية. يحدد المعيار 2 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام متطلبات عرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات ذات الصلة.<sup>24</sup>

ملاحظة: ينبغي أن تعرض معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3. وذلك لأنه الأساس الذي يتم وفقاً له إعداد البيانات المالية يؤثر بشكل كبير على تحليلها.

### 5- الملاحظات: يجب على الملاحظات<sup>25</sup>:

- (أ) تقدم معلومات عن أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة ، وفقاً للقرارات 132-139 ؛
- (ب) الكشف عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي لم يتم تقديمها على وجه بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغييرات في صافي الأصول / حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي ؛ و
- (ج) تقدم معلومات إضافية لم يتم تقديمها على وجه بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغييرات في صافي الأصول / حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي ، ولكن ذلك يرتبط بفهم أي منها .

### المحور الثالث: الامتثال للمعايير الدولية حول شفافية التقارير المالية في الجزائر

تستجيب الحكومات بصورة متزايدة للنداءات الداخلية والخارجية لزيادة مستوى الشفافية في عملياتها وأنظمتها المتعلقة بالميزانية العامة كوسيلة لإدارة الموارد العامة على نحو أكثر كفاءة وفعالية من أجل الاستجابة على نحو أفضل لاحتياجات وأولويات مواطنيها.

### أولاً: الامتثال للمعايير الدولية حول شفافية تقارير الميزانية العمومية في الجزائر

صُمم دليل لدعم الحكومات في جهودها الرامية إلى الوفاء بمعايير الممارسات الجيدة الدولية بشأن شفافية الموازنة عن طريق تقديم إرشادات الموارد فيما يتعلق بالتقارير والوثائق التي ينبغي أن تنتجها وتتيحها طوال عملية وضع الميزانية، وما هي المعلومات التي ينبغي أن تتضمنها تلك التقارير، وروابط إلى وثائق نموذجية من بلدان أخرى. يغطي الدليل ثمان عناصر: بيان ما قبل الميزانية، مقترح الميزانية للسلطة التنفيذية، موازنة المواطنين، الموازنة المقررة، التقارير السنوية، مراجعة منتصف السنة، تقرير نهاية السنة، وتقرير التدقيق. وتعلق أربع من وثائق الموازنة الرئيسية الثماني المعروضة في هذا الدليل بخطوات الصياغة والموافقة: تقرير ما قبل الميزانية، ومقترح الموازنة للسلطة التنفيذية، والميزانية المعتمدة، وموازنة المواطنين. وتعلق التقارير الأخرى بتنفيذ الميزانية والرقابة عليها: التقارير السنوية، وتقرير منتصف السنة، وتقرير نهاية السنة، وتقرير مراجعة الحسابات.<sup>26</sup>

كما وضعت في 31 ديسمبر 2016، الحكومة الجزائرية وثيقتين من وثائق الميزانية الرئيسية الثمانية على الإنترنت في إطار زمني يمثل للمعايير الدولية. ويعكس ذلك انخفاضاً واضحاً مقارنة بنتائج مسح الموازنة المفتوحة لعام 2015، الذي قيم توافر الوثائق حتى 30 يونيو 2014. ومنذ هذا التقييم، أصدرت وزارة المالية بالجزائر اقتراح الميزانية التنفيذية للاستخدام الداخلي فقط ولم تنشر تقارير خلال العام في الوقت المناسب، ولكن صدر تقرير نهاية العام. ولتحسين شفافية الموازنة، من المتوقع أن تنشر الجزائر مقترح الميزانية التنفيذية وتقرير المراجعة وتنشر التقارير خلال السنة في الوقت المناسب.<sup>27</sup>

### جدول رقم (1): متابعة مدى إتاحة الوثائق لقضية الميزانية المفتوحة في الجزائر

الجزائر	تحقيق حول الميزانية المفتوحة 2015	تحديث في ديسمبر 2016
بيان ما قبل الميزانية	منتج لاستعمال داخلي فقط	منتج لاستعمال داخلي فقط
اقتراح ميزانية التنفيذ	متاح للجمهور	منتج لاستعمال داخلي فقط
ميزانية معتمدة	متاح للجمهور	متاح للجمهور
ميزانية المواطنين	غير منتجة	غير منتجة
تقارير خلال السنة	متاح للجمهور	ينشر لاحقاً
تقييم منتصف العام	غير متاح	غير متاح
تقرير آخر السنة	غير متاح	متاح للجمهور
تقرير التدقيق	غير متاح	متاح للاستعمال الداخلي فقط

Source: International Budget Partnership , **Suivi de la disponibilité des documents de l'enquête sur le budget ouvert en Algérie**, décembre 2016, copié le 28-12-2017, sur le site <https://www.internationalbudget.org/>

– تبقى الجزائر متأخرة عن الدول الأخرى في الامتثال للمعايير الثمانية في توفير التقارير المالية عن الميزانية نظرا لاعتمادها عن 25 % من شفافية تقارير الميزانية الحكومية وإتاحتها للجمهور.<sup>28</sup>

### ثانيا: عمليات الخزينة ومبدأ وحدة الخزينة في الجزائر:

إلى جانب عمليات الإيرادات والنفقات التي تتعلق بتنفيذ ميزانية مختلف الهيئات العمومية، هناك عمليات الخزينة التي تتمثل في كافة حركات الأموال نقدا، والقيم القابلة للتعبئة، وحسابات الإيداع، والحسابات الجارية، وحسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية أو عليها.<sup>29</sup>

كما تبين عمليات الخزينة الأموال المودعة لفائدة الخواص، والأموال الداخلة إلى الصناديق والخارجة منه مؤقتا، وعمليات التحويل.<sup>30</sup> فهذه العمليات لا تشكل إيرادات أو نفقات بالمفهوم الميزانياتي. وبالتالي، فهي لا تحتاج إلى ترخيص لإنجازها، حيث أنها تعتبر عمليات داخلية بالنسبة للهيئات العمومية (ليس لها تأثير على وضعياتها المالية تجاه الغير)، أو أنها تنفذ لحساب هيئات أخرى (عمومية أو خاصة) أو الأفراد.

تنفذ عمليات الخزينة من طرف المحاسبين العموميين، وتسجل حسب طبيعتها في حسابات متميزة عن حسابات تنفيذ العمليات الميزانية. غير أن هذه الأخيرة تستقبل الأرصدة الدائنة أو المدينة لحساب عمليات الخزينة، أي الموارد والأعباء الناتجة عن تنفيذ هذه العمليات. فالخزينة العمومية باعتبارها تمثل الدولة في مظهرها المالي، تضطلع بمهمة أساسية ودائمة تتمثل في ضمان توفير السيولة اللازمة لجميع الهيئات العمومية، في كل وقت وفي كل مكان من التراب الوطني، وذلك لمواجهة دفع النفقات العمومية. ولتقوم بهذه المهمة على أحسن وجه، فلا بد أن تكون كل الأموال تحت تصرفها. وهو ما يعبر عنه بوحدة الخزينة أو وحدة الصندوق. وتجسيدا لهذا المبدأ، فإن الخزينة العمومية لا تتوفر سوى على حساب وحيد لدى البنك المركزي يسمح للمحاسبين العموميين بإيداع فائض الأموال فيه أو سد العجز منه.<sup>31</sup>

### ثالثا: نظام معلومات الحساب الوحيد للخزينة في الجزائر<sup>32</sup>:

منذ عام 2006 بواسطة النظام الجزائري للتسوية في الوقت الحقيقي ARTS System Algerian Real Time Settlement يتم التعرف على الفور على كل التحركات المعالجة على الحساب الوحيد للخزينة في شكل إيداع أو اقتطاع، ويتم تدعيمها من قبل إشعارات تأكيد الائتمان أو إشعارات تأكيد الخصم، مما يتيح توافر معلومات الرصيد في هذا الحساب في الوقت الحقيقي. ويكتسي هذا العنصر الأخير من المعلومات أهمية قصوى في رصد الوضع النقدي في الوقت الحقيقي، وهو ما يسمح باتخاذ تدابير كافية للتخفيف من أي حاجة إلى النقد.

### 1- أدوات إدارة الخزينة :

وللتحقق من أن نشاط الدولة يتم في الظروف المثلى للنجاح، فقد تم إنشاء أداة إدارية حديثة شفافة وهي خطة خزينة الدولة (PTE) le plan de trésorerie de l'Etat ولجنة مراقبة الخزينة الحكومية (comité de suivi de la trésorerie de l'Etat CSTE) ، التي ستمكن صانعي القرار من رصد تنفيذ الميزانية بشكل أفضل وإدارة التدفقات الداخلة والخارجة.

أ. خطة الخزينة للدولة (PTE): ويمكن تشبيه خطة التدفق النقدي بلوحة بيانات إحصائية تتبعها:

– أفقيا، على خطوط منفصلة، تسميات الإيرادات والنفقات ووسائل التمويل؛

– عموديا، التنبؤات والإنجازات والانحرافات ذات الصلة.

وبالتالي فإنه يؤدي وظيفتين في إدارة النقدية: وظيفة التنبؤ؛ ووظيفة الرد.

**ب. لجنة مراقبة خزينة الدولة:**

- لقد تم وضع اللمسات الأخيرة لإضفاء الطابع الرسمي والتنظيمي على لجنة مراقبة خزينة الدولة في عام 2015؛ ويقترح أن يبدأ تشغيله بتحديد نظامه الداخلي. والهدف الرئيسي من هذه الإستراتيجية هو تحسين إدارة خزينة الدولة.
- تقوم بمراجعة واعتماد خطط التدفق النقدي وتنقيحاتها، وتقرر تدابير التكييف الممكنة من أجل تمويل نفقات الدولة وتجنب تراكم متأخرات الدفع.

**2- الشروط المسبقة للتوجه نحو تحسين إدارة الخزينة**

- يجري تحسين الإدارة بالفعل في اتجاه التدفق النقدي، من خلال اعتماد أساليب موثوقة واستخدام أدوات طويلة الأجل لصقل التنبؤات النقدية.
- ولكن أيضا عن طريق نشر ثقافة إدارة الخزينة النشطة من خلال زيادة وعي مختلف أصحاب المصلحة في سياق نموذج جديد للنمو الاقتصادي.
- ويجب تحقيق التحسين من خلال تنفيذ الإصلاحات اللازمة في الميزانية والمحاسبة وإدخال تقنيات هندسية مالية لإدارة الأرصد النقدية العاجزة أو الفائضة على النحو الأمثل.
- والهدف النهائي هو ضمان أن الدولة لديها الأموال اللازمة، في الوقت المناسب، لتلبية هذه الالتزامات.

**المحور الرابع: الحاجة إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:**

تقتصر الرقابة في الوحدات الحكومية على الرقابة المالية والمحاسبية التي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح وأن الأموال العامة قد أنفقت في الأغراض المخصصة لها دون أن تمتد لتبين مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد بشكل اقتصادي وتحقيق الأهداف بأقل التكاليف وتحقيق العائد الأمثل من وراء الإنفاق. ونظرا لزيادة الأعباء الاجتماعية على الوحدات الحكومية والعجز في الميزانية، ومحدودية الموارد فإن ذلك يتطلب منها تطوير نظامها المحاسبي العمومي ليشمل جميع حقوقها (ذمة الدولة) والتزاماتها ليوفر معلومات أكثر نفعاً في التقارير المالية وتقديمها لمستخدميها.

**أولاً: جوانب قصور المحاسبة العمومية النقدية في الجزائر:**

- أ. لا يوفر النظام المحاسبي تقديراً محاسبياً عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة.
- ب. عدم تسجيل مخلفات النفقات الملتزم بها خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى استهلاك الاعتمادات المالية للسنة القادمة من أجل تغطية نفقات ملتزم بها في السنة السابقة، مما يؤدي بوحدة القطاع العام إلى طلب اعتمادات مالية إضافية.
- ت. مخرجات النظام المحاسبي لمحاسبة الخزينة العمومية لا تقدم بيانات مالية أو قوائم مالية عن تطور استهلاك الاعتمادات المالية، والتي يتم استخراجها من محاسبة الميزانية المثبتة في سجلات وجداول ذات طابع إحصائي.
- ث. عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع في مرحلة إثبات الإيرادات أو التصفية أو حتى عند إصدار سند الأمر بالتحصيل.
- ج. الاعتماد على الجدول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة.
- ح. لا يوفر النظام المحاسبي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.
- خ. عدم توفر حسابات لتسجيل إجراء الالتزام بالنفقات العمومية.
- د. الاعتماد على استعمال القيود بالمبالغ السلبية عند تصحيح الأخطاء دون اللجوء إلى القيود العكسية لإلغاء العملية.
- ذ. عدم توفر حسابات لتقييد حجم وقيمة مخزون وحدات القطاع العام.
- ر. عدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة.

ز. صعوبة معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم المحاسب بتسجيلها نظرا لترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة. وبالتالي فإن القوائم والبيانات المالية الحكومية لا تستطيع أن تعرض تقييما ماليا شاملا عن مختلف أصول وخصوم الدولة في وثيقة محاسبية واحدة، حيث أنها تقدم معلومات مالية محدودة تركز على بيان الأثر النقدي لتنفيذ الميزانية، والتي يتم عرضها بطريقة لا تسمح بالمساءلة والشفافية وتقييم الأداء وقياس تكلفة الخدمات العامة. وبذلك فإن النظام المحاسبي للدولة لا يسمح بتوفير بيانات متكاملة عن تطور الذمة المالية للدولة لأن أقسام مجموعة حسابات الخزينة لا تسجل أصول وخصوم الدولة.<sup>33</sup>

### ثانيا: متطلبات تطبيق معيار عرض البيانات المالية في الجزائر

تعتبر المحاسبة العمومية في الجزائر مجرد أداة رقابة على الميزانية العمومية التي تم إعدادها على أساس نقدي، التي تصبح سارية المفعول من خلال التشريع الذي يمنح التفويض لذلك، وتوفر التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تقدمها منشآت القطاع العام معلومات حول ما إذا تم الحصول على الموارد واستعمالها وفقا للميزانية التقديرية المعتمدة قانونا لا غير. تتمثل المتطلبات الكفيلة بتطبيق IPSAS 1 "عرض البيانات المالية" في :

#### ■ إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر يرتبط ارتباطا وثيقا بإصلاح الميزانية العمومية:

أ. الإصلاح المحاسبي عن طريق تفعيل وتعيين تطبيق المخطط المحاسبي للدولة PCE 2002؛ الذي يعمل على تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة العامة وبالتالي يسمح بإجراء القيد المزدوج، متابعة التزامات الدولة وحقوقها اتجاه الغير عن طريق ترصيدا إلى السنة المقبلة، وتحديد الكلفة لتسهيل عملية الرقابة والمساءلة والشفافية.

ب. تفعيل وتعيين الإصلاح الموازاتي الذي تم مشروع إصلاحه سنة 2006 ولكن لم يتم تفعيله لعدم وجود إرادة سياسية نحو التغيير؛ سوف يتم دراسة هذا المشروع في سنة 2018 ليتم تطبيقه تدريجيا من سنة 2020 إلى غاية سنة 2024.

- توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق مجالاً واسعاً لممارسة الحكم وهذا يتطلب معرفة تقنية، ونهجاً منظماً ونظام تدقيق قادر على رصد كيفية ممارسة الحكم. وما لم يتم تحويل الميزانية إلى مبدأ الاستحقاق، فستكون هناك مشكلة أخرى تتمثل في كيفية ضمان إتاحة المعلومات المحاسبية على أساس الاستحقاق على أساس شهري أو ربع سنوي (ويجب أن تكون شهريا على الأقل) يتم التوفيق بين أرقام الميزانية النقدية المعادلة. ولهذا الأسباب، ينطوي أيضاً تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.<sup>34</sup>

حسب دراسة (خالد الجعارات 2014)؛ يتم دراسة البيئة المحلية والمعوقات التي تواجه التطبيق، وإجراءات المرحلة الانتقالية المطلوبة للانتقال من الإجراءات المحاسبية الحالية إلى الإجراءات المحاسبية المتوافقة مع معايير IPSASs، بحيث تتضمن الحد الأدنى التالي من إجراءات المرحلة الانتقالية<sup>35</sup>:

- أ. أن يتم تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني وفق أساس الاستحقاق.
- ب. أن يتم حصر كافة الأصول والموجودات لدى المنشأة الحكومية، وكذلك المطلوبات التي تستحق عليها، من خلال الجرد الفعلي لها.
- ت. أن يتم تقييم الموجودات والالتزامات وكننتيجة مباشرة تقييم صافي الأصول حسب ما تتضمنه IPSASs، وهذه مرحلة هامة لتسكين القيم تمهيدا لإعداد القوائم المالية ويجب أن تتم من قبل خبراء.
- التطبيق الجزئي المرحلي لمعيار 1 في مؤسسة عمومية لا تهدف إلى تحقيق الربح ثم تعميمها على باقي المؤسسات.
- متابعة ومراقبة تطبيق معيار 1.
- وجود إرادة سياسية واضحة تعمل على التحول التدريجي نحو تبني معيار عرض البيانات المالية.

إن المحاسبية العمومية النقدية المتبنية في الجزائر تعتمد على تسجيل فقط التدفقات النقدية بغض النظر عن حقوق والتزامات الدولة اتجاه الغير لذلك يمكن القول أنه لا مجال للمقارنة بين المحاسبة النقدية والمحاسبة الاستحقاقية المتبنية في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستثناء معيار المحاسبة الدولي على أساس النقد الذي يطبق في المرحلة الانتقالية نحو تبني المعايير ويختلف في تفاصيله ومكوناته عن المتبنى في الجزائر، فقد تم تخصيص الورقة لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 1.<sup>36</sup>

- إن المحاسبة على أساس النقد لها مزايا البساطة والموضوعية ورخيصة نسبيا للعمل، لا ينبغي إهمال هذه المزايا خاصة أنه لا يوجد في المؤسسات الحكومية عدد لا بأس به من المحاسبين الماهرين. لكن هذا الأساس يناسب فقط الإدارة العمومية التقليدية ويوفر معلومات حسب حاجة مستخدميها إليها ولكن مع التطورات التكنولوجية، السياسية، الاجتماعية والتكتلات الاقتصادية لم تعد المحاسبة النقدية تولد معلومات مفيدة في ظل هذه التطورات. هذا ما فرض على الدول ابتكار محاسبة جديدة توفر معلومات مالية ذات جودة مستخدميهما،

- إن نجاح عملية الإصلاح تستوجب عمليات إصلاح شامل إداري محاسبي ميزانياتي لتحقيق المساءلة من خلال قياس الأداء والتحول من المساءلة عن المدخلات إلى المساءلة عن المخرجات والنتائج، كما يستحيل نجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر خاصة وفي كل الدول والانتقال من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق في ظل تبني إدارة عمومية تقليدية بدلا من التسيير العمومي الجديد وفي ظل ميزانية نقدية بدل ميزانية استحقاقية لبلوغ الأهداف المرجوة.<sup>37</sup>

#### خاتمة:

تستند المحاسبة الاستحقاقية على مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات التي يجب أن تأخذ في الاعتبار العمليات للسنة التي تتعلق بها، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل، لذا هناك مجموعة واسعة من المزايا تنشأ عن إجراء هذا التغيير الأساسي على المحاسبة المالية في القطاع العام وتشمل تحسين المساءلة والشفافية وإدارة الأصول وزيادة الكفاءة وتحسين نوعية المعلومات المالية التي تبلغ عنها وحدات القطاع العام. لذا ينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادرا على تسجيل أكثر من مجرد المعاملات النقدية؛ لأن حجر الزاوية في إصلاح نظم المعلومات المالية هو إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، على حساب نظم المحاسبة النقدية التقليدية. ويمكن أن يؤدي التركيز على الإصلاح على ضمان السلامة المالية للمؤسسات وتحقيق المساءلة.

تعمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تجانس الحسابات دوليا لتسهيل عملية المقارنة لاتخاذ القرار والحد من الفساد المالي في المؤسسات العمومية، كما أن تبني IPSAS 1 يعتبر كخطوة تمهيدية لتبني باقي المعايير في انتظار تعميم باقي المعايير خاصة أنه مستلهم من معيار المحاسبة الدولي IAS 1 الذي تم بالفعل تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر.

كما ذكرنا سابقا إن الغرض من القوائم المالية هو بوجه عام إعطاء صورة حقيقية وعادلة لأصول الحكومة والمركز المالي والتدفقات النقدية والأداء، يجب أن يستند تعريف النطاق المحاسبي للدولة على المؤسسات العمومية التي لا تهدف إلى تحقيق ربح. تحت إطار المحاسبة النقدية سعت الجزائر لبذل مجهود حول توفير المعلومة المالية الجيدة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، إلا أنه رغم الجهود المبذولة في الجزائر لتحقيق شفافية الميزانية إلا أنها تبقى متأخرة عن الدول الأخرى في الامتثال للمعايير الثمانية في توفير التقارير المالية عن الميزانية نظرا لاعتمادها عن 25% من شفافية تقارير الميزانية الحكومية وإتاحتها للجمهور.

وللتحقق من أن نشاط الدولة يتم في الظروف المثلى للنجاح، فقد تم إنشاء أداة إدارية حديثة شفافة وهي خطة خزينة الدولة ولجنة مراقبة الخزينة الحكومية، التي ستمكن صانعي القرار من رصد تنفيذ الميزانية بشكل أفضل وإدارة التدفقات الداخلة والخارجة. إلا أن

هذه العملية لم تر النور بعد بسبب عدم تهيئة البيئة الملائمة لذلك. والهدف النهائي هو ضمان أن الدولة لديها الأموال اللازمة، في الوقت المناسب، لتلبية هذه الالتزامات.

### التوصيات:

- تغيير إداري شامل بتبني مبادئ التسيير العمومي الجديد والانتقال من المساءلة عن المدخلات إلى المساءلة عن المخرجات والنتائج لقياس الأداء وتحقيق المساءلة والشفافية؛
- الانتقال من تبني الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق نظرا للتكتلات الاقتصادية الدولية والتطورات التكنولوجية والاجتماعية، فتبني هذا الأساس لا مفر منه؛
- توفير بيئة ملائمة من خلال نشر وعي ثقافي للمزايا التي يقدمها تبني المعايير؛
- التدريب الشامل للمحاسبين والمستمر؛
- أن يتم تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني وفق أساس الاستحقاق؛
- أن يتم حصر كافة الأصول والموجودات لدى المنشأة الحكومية، وكذلك المطلوبات التي تستحق عليها من خلال الجرد الفعلي لها؛
- أن يتم تقييم الموجودات والالتزامات وكنتيحة مباشرة تقييم صافي الأصول حسب ما تتضمنه IPSASs، وهذه مرحلة هامة تمهيدا لإعداد القوائم المالية ويجب أن تتم من قبل خبراء؛
- التطبيق الجزئي المرحلي لمعيار رقم 1 في مؤسسة عمومية لا تهدف إلى تحقيق الربح ثم تعميمها على باقي المؤسسات،
- متابعة ومراقبة تطبيق معيار رقم 1؛
- وجود إرادة سياسية واضحة تعمل على التحول التدريجي نحو تبني معيار عرض البيانات المالية.

### قائمة المراجع:

#### 1- المؤلفات:

- Thomas Muller-Marqués Berger, **IPSAS Explained A Summary Of International Public Sector Accounting Standars**, British, Ernst & Young, Second Edition, 2012.
- Jean-Bernard MATTRET, **La nouvelle comptabilité publique**, France, Édition L.G.D.J, 2010.
- IFAC, International Public Sector Accounting Standars Board, **Handbook of International Public Setor Accounting Pronouncements**, 2018 Edition, Volume 1, New York.
- علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، مصر، مكتبة بستان المعرفة، 2008.
- المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية، والمادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، الجزائر، دار الهدى، 2011.
- محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الأردن، الطبعة الرابعة، بدون دار نشر، 1998.
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، الجزائر، شركة دار الهدى، 2003.
- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، ط1، الأردن، دار صفاء، 2009.
- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية و القومية (بين النظرية و التطبيق)، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2003.
- حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية في المحاسبة الحكومية، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004.

#### 2- المقالات:

- Andy Wynne, Head of Public Sector Technical, **Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting ?** A century of innovation and responsibility in accounting 1904 – 2000 , January 2004.

### 3- الأطروحات:

- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2014.

- ابراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، 2008.

### 4- المدخلات:

- خالد الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، الجزائر.

- Hassan. Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform : The Main Issues Involved**, Conference Paper, Paper prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools, Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, Beirut.

### 5- مواقع الانترنت:

- International Budget Partnership , **Suivi de la disponibilité des documents de l'enquête sur le budget ouvert en Algérie**, décembre 2016, consulté le 28-12-2017, in <https://www.internationalbudget.org/publications/guide-to-transparency-in-government-budget-reports-why-are-budget-reports-important-and-what-should-they-include/>

- International Budget Partnership, **Suivi de la disponibilité des documents de l'enquête sur le budget ouvert en Algérie**, décembre 2016, consulté le 28-12-2017, in <https://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/country-info/?country=dz>

### الهوامش:

<sup>1</sup> - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، شركة دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 08.

<sup>2</sup> - نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، ط1، دار صفاء، الأردن، 2009، ص13.

<sup>3</sup> - محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية و القومية (بين النظرية و التطبيق)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003، ص43.

<sup>4</sup> - Jean-Bernard MATTRET, **La nouvelle comptabilité publique**, Édition L.G.D.J, France, 2010 , p 37.

<sup>5</sup> - Ibid, p 38.

<sup>6</sup> - نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص33.

<sup>7</sup> - محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الرابعة، بدون دار نشر، الأردن، 1998، ص 42.

<sup>8</sup> - محمد أحمد حجازي، نفس المرجع السابق، ص-ص 42-55 بتصرف.

<sup>9</sup> - Thomas Muller-Marqués Berger, **IPSAS Explained A Summary Of International Public Sector Accounting Standards**, Second Edition, Ernst & Young, British, 2012 ,p 07.

<sup>10</sup> - ابراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، 2008، ص148.

- <sup>11</sup>- International Federation of Accountants, **IPSAS 1—Presentation of Financial Statements**, New York, Published by IFAC, 2018, p 162.
- <sup>12</sup>- Ibid, p 165.
- <sup>13</sup>- Ibid, pp 165-166.
- <sup>14</sup>- Ibid, p 166.
- <sup>15</sup>- Ibid, pp 167-168.
- <sup>16</sup>- علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، مكتبة بستان المعرفة، مصر، 2008، ص 160.
- <sup>17</sup>- IFAC, IPSAS 1, Ibid, p 169.
- <sup>18</sup>- IFAC, IPSAS 1, Ibid, p 162.
- <sup>19</sup>- Ibid, p 168.
- <sup>20</sup>- Ibid, p 180.
- <sup>21</sup>- Ibid, p 184.
- <sup>22</sup>- Ibid, p 186.
- <sup>23</sup>- Ibid, p 187.
- <sup>24</sup>- Ibid, p 189.
- <sup>25</sup>- Ibid, p 189.
- <sup>26</sup>- International Budget Partnership , **Suivi de la disponibilité des documents de l'enquête sur le budget ouvert en Algérie, décembre 2016, consulté le 28-12-2017**, in <https://www.internationalbudget.org/publications/guide-to-transparency-in-government-budget-reports-why-are-budget-reports-important-and-what-should-they-include/>
- <sup>27</sup>- International Budget Partnership, **Suivi de la disponibilité des documents de l'enquête sur le budget ouvert en Algérie, décembre 2016, consulté le 28-12-2017**, in <https://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/country-info/?country=dz>
- <sup>28</sup>- وللمزيد من المعلومات عن المحتوى الذي ينبغي أن تتضمنه وثائق الميزانية الرئيسية الثمانية وجدول النشر لكل وثيقة، يرجى الرجوع إلى دليل الشراكة الدولية للشفافية في إعداد الميزانية الحكومية والمبادئ التوجيهية لقضية الميزانية المفتوحة بشأن توافر وثائق الميزانية للجمهور.
- <sup>29</sup>- المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية، المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.
- <sup>30</sup>- المادة 41 من نفس المرسوم.
- <sup>31</sup>- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2011، ص، ص 98، 99.
- <sup>32</sup>- Ali BESSAAD, **comment optimiser la gestion de la trésorerie, l'Algérie vers une gestion active de la trésorerie**, séminaire thématique, Alger, 10 et 11 juillet 2017, p 30.
- <sup>33</sup>- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2014، ص-ص 175-178.
- <sup>34</sup>- Andy Wynne, Head of Public Sector Technical , **Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting ?Acentury of innovation and responsibility in accounting 1904 – 2000** , January 2004, p 30.
- <sup>35</sup>- خالد الجعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 30.
- <sup>36</sup>- لمزيد من التفاصيل انظر في موقع <https://www.ipsasb.org>
- <sup>37</sup>- Hassan. Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform : The Main Issues Involved**, Conference Paper, Paper prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools, Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, Beirut, p 33.