**المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:**

 يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدد قانونا لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلف ".[[1]](#footnote-2)

 بناء على ،ذلك يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة الدولة تخضع بالضرور ة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث "تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها".[[2]](#footnote-3)

 أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية :

* الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة .
* الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
* العمليات المالية للميزانية الملحقة.
* العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات .)
* المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

 وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

 ويمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والجانب المادي ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية والمحاسبية

1. **الجانب العضوي ( الهيئات العمومية )**

 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 وهي" الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري" . إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل: ( المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات طابع الصناعي والتجاري ) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية ( توجها ألأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليهم)

 كما يمكن إضافة معيار أخر لتمييز الهيئات العمومية كمفهوم المحاسبة عن بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

1. **الجانب المادي : ( العمليات المادية والمحاسبية)**

 تنفذ النفقات العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي :

* تنفيذ الإيرادات والنفقات
* تسيير الممتلكات
* انجاز عمليات الخزينة
* مسك المحاسبة .

**المطلب الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية**

 يؤدي اختلاف الخصائص المميزة للأنشطة الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح بالضرورة لاختلاف أسس وقواعد وإجراءات المحاسبة الملائمة لكل منهما، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين من خلال الفروع الآتية:

**الفر ع الأول: أوجه التشابه بين نظام المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية**

 يمكن عرض أهم أوجه التشابه بين النظامين في النقاط الموالية:[[3]](#footnote-4)

1. **مبدأ القيد المزدوج**

 تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية في تسجيل أوجه نشاط العمليات المالية على استخدام طريقة القيد المزدوج،ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والأخر دائن بنفس القيمة، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية

1. **مبدأ ثبات وحدة القياس**

 تتفق المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية على أن النقود هي وحدة للقياس لإثبات قيمة العمليات المالية، مع ثبات قيمتها بغض النظر عن تغيرات قدراتها الشرائية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم

1. **مبدا التكلفة التاريخية**

 يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث إنه " تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات و النفقات في كلتيهما بوحدات نقدية متجانسة ، مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الأسعار[[4]](#footnote-5) .

1. **من حيث الوثائق والمستندات**

 يعتمد النظام المحاسبي في كل من هما على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية وان اختلفت في الشكل اوالمسميات، حيث تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلي دفاتر اليومية، ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام، وتبويبها في جداول، ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية تمثل الموازنة والحسابات الختامية ،أما في المحاسبة العمومية فهي الحساب الختامي فقط.

1. **الفترة المحاسبية**

يتفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة واستقلال السنوات المالية، وبعبارة اخرى فان الفترة المحاسبية اثنا عشرة شهرا أي استقلالية السنوات المالية، بحيث يتم إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حدى، وذلك بتحميلها بما يخصها من نفقات وإيرادات، حيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية، في حين أن توقع الإيرادات و النفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة ى إل تحقيق الربح يكون لمدة سنة.

1. **توفير البيانات المالية**

 كل من النظامين"يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية[[5]](#footnote-6) ."

**الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية**

 تتبع كل من المحاسبتين نظامين متميزين ومختلفين فيها يتعلق بطبيعتهما القانونية وأهدافها ومجال تطبيقها كالأتي :

1. **من حيث الطبيعة القانونية**

 قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها قبل كل شيء عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية،ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التنميط المحاسبي مثلما هو شأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.

1. **خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام**

 لا تتمتع وحدات القطاع العام بشخصية معنوية مستقلة بحد ذاتها، ولكن تشكل وحدة متكاملة تتصرف باسم ولفائدة الدولة على عكس المحاسبة في القطاع الخاص التي تستند على إنشاء شركات تميزها شخصية مستقلة عن مالكيها أو المساهمين فيها.

1. **. مقابلة الإيرادات بالنفقات**

 تطبيقا لقاعدة عمومية وشمولية الإيرادات والنفقات في الميزانية، فإن نظام المحاسبة العمومية لا يقوم بمقابلة الإيرادات بالنفقات من أجل حساب النتيجة كما هو الحال في حسابات المنشآت الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح ، حيث يتم مقابلة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز

1. **من حيث مجال التطبيق**

 الملاحظ أن المحاسبة الحكومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة .

 ولعل السبب الرئيسي في عدم توسيع مجال تطبيق المحاسبة العمومية أو الحكومية على الرغم من محاولة ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم ممتلكات الدولة والهيئات الحكومية أو العمومية الأخرى،وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة مركزها المالي .

1. **.تكوين المخصصات و الاحتياطات**

 تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي الحكومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقا للإيرادات المتوفرة، وعلى هذا الأساس"لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عند ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازم ة لمواجهته[[6]](#footnote-7)"

1. **لا يتم حساب الاهتلاك على الأصول**

 لا تطبق المحاسبة العمومية الاهتلاكات على الأصول ولا تمسك لها قيود في الدفاتر المحاسبية، حيث يتم إثبات الاستثمارات في سجلات إحصائية، حيث يتم تخصيص اعتمادات مالية في الميزانية من أجل اقتناء الأصول الثابتة ، والتي لا تستعمل بالضرورة من أجل تحقيق إيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية، وبالتالي لا مجال لتطبيق الاهتلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض استبدال الأصول الثابتة خاصة في نظم المحاسبة العمومية القائمة على الأساس النقدي.

1. **حسابات النتائج و القوائم المالية**

 يتطلب النظام المحاسبي في القطاع الخاص عرض تقارير قوائم مالية متعلقة بنتيجة نشاط الوحدة المحاسبية، لتبيان نتائج أعمالها ومركزها المالي إضافة إلى تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للمؤسسة، أما نظام المحاسبة العمومية ونظرا لطبيعة نشاط القطاع العام واختلاف الهدف وأسلوب تمويله الذي يؤثر على بنية النظام المحاسبي وأساليب إدارته أو إعداد التقارير المتعلقة بتقييمه،والذي يؤدي إلى التركيز على مراقبة صرف وتداول المال العام عن طريق التحقق من مدى احترام الوحدات الإدارية للقواعد والتشريعات القانونية الإجراءات التنظيمية عند تنفيذ الميزانية العامة للدولة

1. **من حيث الأهداف**

 ترمي المحاسبة العمومية ( الحكومية) أساسا إلي التحقق من قانونية شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة إلى للهيئات العمومية أو الحكومية، تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لان سبب وجود هذه الهيئات ليس لتحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة وبالمقابل فان ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية،وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم .

1. **الأسس النظرية**

 يؤدي اختلاف طبيعة وتركيبة وحدات القطاع العام مقرنتا مع القطاع الخاص إلى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث " تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصص باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع"[[7]](#footnote-8)

الجرد و التسويات الجردية

 تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جرديه في نهاية السنة المالية أما ، في "نطاق محاسبة الوحدات الحكومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفات فليس هناك ضرورة تعمل التسويات الجردية لعدم الحاجة إليها أصلا ولكن الأمر يتطلب ضرورة التحقق من الموجودات الحكومية وسلامتها بصفة دورية وعدم إهمالها أو تبديدها ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة[[8]](#footnote-9) ."

**المطلب الرابع:أهداف المحاسبة العمومية:**

 يمكن تلخيص الأهداف التي ظهرت لأجلها المحاسبة العمومية في ما يلي:

* **أداة للتسجيل** :تسجيل تفاصيل العمليات المالية العمومية (إيرادات ونفقات) للوحدات الحكومية .
* **وسيلة للإثبات**:حفظ المستندات المبررة للعمليات المالية العمومية أو حفظ مذكرات العمليات المالية التي تؤديها الوحدات الحكومية .
* **إعداد التقارير الدورية**: للمساعدة في اتخاذ القرارات ووضع الخطط و السياسات للفترة المقبلة
* **وســيلة رقابــة** :التأكــد مــن مــدى مطابقــة ســيرورة العمليــات الماليــة العموميــة للتعليمــات الصادرة بشأنها.

**المطلب الرابع: خصائص المحاسبة العمومية**

**المبحث الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري**

 في هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم مرحلتين مرت بهما المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية لقطاع العام

 **المطلب الأول: المحاسبة العمومية في الجزائر**

 **الفرع الأول: مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى 1995**

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

* المرسوم التنفيذي رقم 91/311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين . - المرسوم التنفيذي رقم 91/312 المؤرخ 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .
* المرسوم التنفيذي رقم 91/313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكفايتها ومحتواها .
* المرسوم التنفيذي رقم 91/314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرون بالصرف للمحاسبين العموميين .

 فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليمة رقم 078 في أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

**الفرع الثاني: مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006 .**

 شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية العامة للمحاسبة مند سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إطارات المديرية ، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق، والذي يعتمد فقط على التسجيل ثم تحويله إلى محاسبة الذمة والتي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة، حيث تم الاتصال بوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم انجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة .[[9]](#footnote-10)

 وفي المطلب الموالي سوف نتطرق إلى نقائص نظام المحاسبي العمومي .

 **المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي**

 نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت أن النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب أهمها:[[10]](#footnote-11)

1. **عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة**

 حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات ( الأساس النقدي ) وبذلك تم إهمال عناصر أخري مهمة كالأملاك العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة .

1. **طريقة ترقيم حسابات الدولة**

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

1. **صعوبات تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية**

 تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع تقنيات المحاسبة الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات .[[11]](#footnote-12)

1. **تعقيد الوثائق المحاسبية**

 حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها

1. **عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية**

 حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي، فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف . [[12]](#footnote-13)

 وبعد التعرف على نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي سيتم التطرق في المطلب الموالي إلى متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

 **المطلب الثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

 يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من المتطلبات مساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة:

1. **إصلاح نظام المحاسبة العمومية**

 نظرا للقصور الذي يعاني منه نظام المحاسبة العمومي الجزائري في مختلف جوانبه، مما استوجب على الدولة ( وزارة المالية) إصدار مجموعة من القوانين لإيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة تستند إليها مؤسسات القطاع العام .

1. **تغيير أساس القياس المحاسبي**

 نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على الأساس النقدي ، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة ،ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات ومتابعة المحزونات من جهة أخرى ، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف ، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة امتلاكها.

1. **تخفيف مركزية السلطة**

 شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منع أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف عن كل منها .[[13]](#footnote-14)

1. **تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام**

 يتوجب على الجهات المعنية ( وزارة المالية، وزارة التعليم العالي ...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية المحاسب العمومي ،الأمر بالصرف ، المراقب المالي ،القاضي لدى مجلس المحاسبة ،الطلبة الجامعيين من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير ، لذا يتوجب ما يلي : [[14]](#footnote-15)

* عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
* تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
1. **الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات**

 أن تطبيق المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم الا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العالقة ( السلطة التشريعية ، السلطة التنفيذية ...) لن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

1. **تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية**

 من أجلب تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لان استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

**المبحث الرابع: دراسة مشاريع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**

 سعت الجزائر إلى الأخذ بالعديد من مشاريع للإصلاح نظام محاسبتها العمومية للتماشي والتطورات الحاصلة على مستوى العالم وكذا ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، خاصة بعد أن اعتمدت نظاما محاسبيا ماليا خاصا بالمحاسبة العامة والذي تبنى في طياته معايير المحاسبة الدولية IFRS /IAS في 2010 وسنحاول من خلال ما يلي التطرق إلى أهم مشاريع الإصلاح لنظام المحاسبة العمومي في الجزائر ، ثم تقييمها ومدى ومدى تماشي هذه الإصلاحات مع ما جاءت به معايير SAIPI

**المطلب الأول:عرض مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**

**الفرع الأول: مشروع المخطط المحاسبي للدولة**

 في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة، قامت وزارة المالية في1995 عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بتشكيل لجنة عمل مكونة من أخصائيين محليين في ميدان المحاسبة العمومية مع الاستعانة بخبرات أخصائيين فرنسيين وبالاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال، بتقديم مشروع إصلاح لنظام محاسبتها العمومية بشكل يجعله أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية والشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام

وحدات القطاع العام

 ولقد سمحت نتائج المناقشات والتي جرت مع مختلف الدوائر الوزارية حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة بإعطاء الضوء الأخضر لفوج العمل من أجل الانطلاق في المرحلة الموالية من التحضير وهي الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية، لذا برمجت مجموعة من الأعمال التي كانت كما يلي:

1. **تصور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية**

 وفي هذا الإطار تم تحديد معالم مشروع النظام وفق فكرة أساسية هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية والخروج بنتائج تكون بمثابة انطلاق لتحديد القواعد المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية.

1. **الصياغة التقنية لقواعد مشروع النظام المحاسبي للدولة P CE**

 من خلال صياغة القواعد المحاسبية والتركيز على حسابات المخطط المحاسبي للدولة ومختلف الجداول المرفقة له وتحضير التعليمة المتعلقة به؛

1. **اختبارمشروع نظام املحاسبةالعمومية**

 بعد تحديد صياغة القواعد المحاسبية لحسابات مشروع النظام المحاسبي للدولة، تم التفكير في وضع مشروع المخطط وكذا الجداول الموافقة حيز الاختبار وذلك من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع.

 وقد شرع ابتداء من 09 جويلية 2000 في اختبار حسابات المخطط المحاسبي للدولة الموافقة لحسابات المدونة الحالية للخزينة على مستوى الخزينة الولائية للواليات التالية: بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة

 وتم تعميم العمل بالمخطط الجديد على كافة واليات الجزائر في مرحلته الثانية بعد سنة من اختباره على الواليات السابقة، وقد شهدت كال المرحلتين مسك المحاسبة وفق مدونة حسابات الخزينة وهي المحاسبة القانونية نظرا لعدم اعتماد المخطط بصفة نهائية، وكذا مسك محاسبة وفق المخطط المحاسبي للدولة بصفة تجريبية؛ وهي المرحلة التي شهدت كذلك تنصيب جهاز تنظيمي لتسهيل مراقبة وتنسيق عمليات الاختبار. إن عملية الاختبار بينت وجود مجموعة من المشاكل والصعوبات والتي رجعت أساسا إلى صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة (محاسبة الذمة المالية) وانشغال المحاسبين لعمليات التحصيل والتي تتصف هي الأخرى بتعقيدها وثقل الإجراءات المرافقة لها على حساب اختبار قواعد المخطط المحاسبي للدولة .

**الفرع الثاني: أسباب عدم نجاح مشروع المخطط المحاسبي للدولة**

 إن عملية تبني المخطط المحاسبي للدولة والذي يعتبر أولى الخطى المكرسة لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لم يستمر، حيث اقتصر تطبيقه على المرحلة التجريبية ليتم التخلي عنه نتيجة عدة أساب لعل من أهمها:

1. التأخر في تبني مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة وهو ما أدى على عدم التوافق بين حسابات الموازنة وحسابات المخطط المحاسبي للدولة؛
2. عدم وجود إطار قانوني جديد للمحاسبة العمومية يسمح بتحديد إجراءات وطرق العمل لمسايرة نجاح تطبيق عمل هذا المشروع ونخص بالذكر قانون المحاسبة العمومية الذي لم يشهد أي عمليات تعديل؛
3. عدم توفر معلومات كافية عن كل الاستثمارات (التثبيتات) لدى المديرية العامة لأمالك الوطنية التابعة لوزارة المالية وصعوبة تحديد القيمة الحقيقية لها؛
4. صعوبة التسجيل المحاسبي للاستثمارات المتنازل عنها بسبب تعقيد الإجراءات المرافقة لها وتوزعها على عدة إدارات ما يصعب عملية تجميع المعلومات المرتبطة بها؛
5. عدم ملائمة الإطار الذي بني عليه هذا المخطط مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ذلك أنه اعتمد في وضعه على المخطط المحاسبي الوطني الخاص بالوحدات والمؤسسات الاقتصادية والذي تم الاستغناء عنه في سنة 2010 ،هذا المخطط الذي كان هو الآخر الذي يستجيب لمعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS؛
6. عدم مرافقة هذا المخطط بتعليمات تشرح عمليات تنفيذه وكيفيات معالجة الاستثمارات المحزونات؛
7. لم يتم الأخذ بمحاسبة الاعتمادات المالية في هذا المخطط وهو ما لا يسمح له بتحقيق الإفصاح المحاسبي عن حجم الاعتمادات المستهلكة والمتبقية خلال السنة المالية؛
8. عدم تحديد برنامج زمني يحدد مراحل الإصلاح وإجراءات التخلي عن النظام القديم ومعالجة الفروقات الناتجة عن هذا الانتقال؛
9. عدم الانتهاء من إعداد النظام الآلي لتسجيل العمليات المالية والمعالجة الآلية لدمج العمليات على المستوى المركزي.

 إن عدم تكييف البيئة اللازمة لتبني هذا المخطط بشكل نهائي حال دون نجاح مشروعه رغم التحديثات التي جاء بها والتي كانت ستؤدي في حال تطبيقها بصورة جيدة إلى الرفع من جودة النظام المحاسبي العمومي ومنه مخرجاته وتقاريره المالية، هذا إضافة إلى كون تبني الجزائر لمخطط الاصلاح كان تحت وقع الضغوطات التي مارسها صندوق النقد الدولي في تلك الفترة من أجل تمكينه من الحصول على معلومات حول المالية العامة للدولة التي تسمح بإعطاء صورة واضحة عن مدى إمكانية التزام الجزائر بتسديد ديونها الخارجية ، لهذا عملت الجزائر على طرح مشروع آخر لعصرنه نظام محاسبتها يتماشى ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

**المطلب الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية على ضوء معايير المحاسبة في القطاع العام**

 من خلال هذا المشروع ستحاول الجزائر اعتماد تطبيق المعايير الدولية في تنظيم العمل المحاسبي في القطاع العام وذلك من خلال البدء بعملية إصلاح لنظامها ألموازناتي كخطوة أولى يتبعها برنامج إصلاح متكامل للنظام المحاسبة العمومية..

**الفرع الأول: مشروع عصرنة النظام ألموازناتي**

 تم البدء في مشروع عصرنة أنظمــة املوازنـة في سنة 2005 حيث أبرمت وزارة المالية عقدا مع مكتب استشارات كندي SOGEMA-- CRC من أجل وضع تصور شامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي Crédit N° 7047-AL حيث تم بعد الانتهاء من أشغال صياغة أهم محاورالمشروع والتي كانت كالتالي:

1. **الجوانب المتعلقة بالموازنة**

 تضمنت وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل أبعاد نظام المحاسبة الثلاثة المتمثلة في كل من الموازنة، المحاسبة والرقابة على النفقات العمومية حيث تمت صياغة ذلك في:

* إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات؛•
* تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة؛•
* تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية؛•
* إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛•
* إدراج نظام محاسبة الذمة المالية.•
1. **الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات والتي شملت•**
* إعداد مخطط توجيهي لإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية؛•
* إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الموازاناتي
* تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للاعلام الآلي.•

 بعد صياغة محاور المشروع تم تكليف نفس المكتب بإنجاز كل من الجانب الأول والثاني من المشروع.

1. **-عبد االله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000 ،ص .28** [↑](#footnote-ref-2)
2. **- لؤي وديان و زهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان،2010 ،ص .35** [↑](#footnote-ref-3)
3. **--محمد جمال على هلالي، "المحاسبة الحكومية"،دار صفاء للنشر ،عمان ،ط1، 2002 ، ص 40.** [↑](#footnote-ref-4)
4. **- علي السعيد سنون ونصر محمد جعيصة، المحاسبة الحكومية والقومية النظرية والتطبيق ، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004: ص، 17.** [↑](#footnote-ref-5)
5. **- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة ، مؤسسة الوراق، عمان 1999: ص، 64.** [↑](#footnote-ref-6)
6. **- عقله محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، 1999،ص:42.** [↑](#footnote-ref-7)
7. - **قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ،ذكره 1999: ص ، 102.** [↑](#footnote-ref-8)
8. **- محمد السيد سرايا و سمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000 ،ص .85:** [↑](#footnote-ref-9)
9. **- عبد السميع روينة ، " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008 ، " مداخلة ضمن الملتقي الدولي بورقلة حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2011 ، ص5 ،ص7.** [↑](#footnote-ref-10)
10. **- خضير خبطي ويونس مونه، "نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" ،مداخلة ضمن الملتقي الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014 ، ص08.** [↑](#footnote-ref-11)
11. **- شلال زهير ،"أفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية" ،أطروحة دكتوراه ، بومرداس ،2014 ، ص 176.** [↑](#footnote-ref-12)
12. **- - شالل زهير ،" المرجع نفسه" ، ص 177.** [↑](#footnote-ref-13)
13. **- محمود عبد هللا محمود وشاح ،"الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ، مذكرة ماجستير غير منشورة "، الجامعة الاسلامية غزة فلسطين ،2008،ص 53.** [↑](#footnote-ref-14)
14. **- حسن زكي أحمد عثمان ،" تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء ، مذكرة ماجستير غير منشورة"، جامعة القاهرة ، مصر ، ص 56.** [↑](#footnote-ref-15)