الإصلاح المحاسبي الجزائري-مدى تأثر القانون 23-07 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمعايير IPSAP-

The Algerian Accounting Reform - The Impact of Law 23-07 on Public Accounting Rules and Financial Management in accordance with IPSAS Standards

محمود عابد*[1]، بن قايد الشيخ[2]

[1]مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الإقتصادية- جامعة غرداية (الجزائر)،

mahmoud.abed@univ-ghardaia.dz

[2]مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الإقتصادية- جامعة غرداية (الجزائر)، ***cbengaid@yahoo.com***

تاريخ الاستلام: 2024/07/12 تاريخ القبول: 2024/10/06 تاريخ النشر: 2024/12/01

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تحليل احدى مخرجات الإصلاح المحاسبي العمومي في الجزائر وهو القانون 23-07 المتضمن قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي وضعه في ميزان معايير IPSAS.

لقد خلصت الدراسة إلى أن القانون 23-07 يوافق معايير IPSAS في كثير من مواده ويختلف عنها في مواد أخرى ويمكن ان يتقلص هذا الاختلاف مع صدور القوانين والمراسم التنفيذية التابعة له.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، اصلاح المحاسبة العمومية، القانون 23-07، معايير IPSAS

تصنيف JEL: M40,M41

Abstract:

This study aims to analyze one of the outputs of public accounting reform in Algeria, which is Law No. 23-07 containing the rules of public accounting and financial management, and to evaluate its compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). The study concluded that Law 23-07 is consistent with IPSAS standards in many of its articles, but differs in others. This divergence can be reduced with the issuance of related laws and executive decrees.

Keywords: Public accounting, public accounting reform, Law 23-07, IPSAS standards.

Jel Classification Codes: M40,M41.

* المؤلف المرسل

1. مقدمة:

لقد مر تاريخ الإصلاحات المحاسبية في القطاع العمومي الجزائري بعدة مراحل كان أولها التخلي عن الأنظمة والتشريعات الاستعمارية الفرنسية سنة 1975 ومنذ ذلك الحين والدولة تصدر في القوانين واللوائح التي حاولت من خلالها تنظيم وتحسين جودة المحاسبة العمومية فن الناحية التطبيقية والرقابية.

لقد كان أخرها مشرع سنة 2006 و الذي حاول فيه المشرع تبني المعايير الدولية في القطاع العام **IPSAS** و ذلك على غرار باقي دول العالم و التي جاءت لتوحيد طرق عرض القوائم المالية و المحاسبة للدول و كذا مدى مصداقية الوضعية المالية لها و لذا جاء هذا المشروع ليواكب مسار الإصلاح المحاسبي الكلي الذي بدأته بتبني المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي **SCF**.

إن موجة الإصلاحات المحاسبية الجزائرية في القطاع العام انجرت عنها مجموعة من القوانين كان أخرها القانون 23-07 المؤرخ في 2023/06/21 والذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي في القطاع العام.

1.1إشكالية البحث:

على ضوء ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى تأثر القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بالمعايير الدولية **IPSAS**؟

2.1 فرضيات البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضية أو الفرضيات الآتية:

- جاء القانون 23-07 مواكبا لمسار إصلاح التسيير المالي والمحاسبي العمومي؛
- حاولت الدولة تجسيد عدد من المعايير المحاسبية **IPSAS** في القانون 23-07؛
- لقد وافق القانون 23-07 المعايير الدولية في كثير من أبوابه؛
- هناك بعض الاختلافات بين القانون 23-07 والمعايير**IPSAS** .

3.1 أهداف البحث:

يمكن تلخيص أهداف الدراسة فيما يلي:

-إظهار جهود الدولة في مجال إصلاح المحاسبة العمومية؛

- دراسة وتحليل القانون 23-07 ومقارنته بالمعايير الدولية؛

- محاولة وضع توصيات تساعد في إثراء القانون خاصة وأن القانون لم يطبق بعد.

4.1 أهمية البحث

تأتي هذه الدراسة نضرا لأهميتها الكبيرة حيث تعتبر موضوع الساعة فقد كثرة القوانين والمراسيم المتعلقة بتسيير المال العمومي والمحاسبة عنه وذلك منذ صدور القانون 15-18 المتعلق بالإصلاح الميزانياتي والتي من بينها القانون المدروس حث نحاول نقارن بينه وبين ما جاء في معايير **IPSAS** بشكل علمي وموضوعي.

5.1 منهج البحث والأدوات المستخدمة:

لقد اتبعنا في هذه الدراسة المنهج التحليلي الذي يقوم على مقارنة القانون المدروس بالمعايير المحاسبية للقطاع العام وإظهار نقاط التشابه والاختلاف بينهما وذلك لصعوبة الدراسة التطبيقية حيث أن القانون المذكور يحتاج إلى عدد من المراسيم والقرارات المفسرة والمنظمة له، فلقد أحالنا عليها في الكثير من فقراته ومن هذا المنطلق تأتي هذه الدراسة والتي تم تقسمها إلى:

-المحور الأول: دراسة تاريخية للإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

-المحور الثاني دراسة القانون 23-07 ومحاولة تحليله ومقارنته بالمعايير الدولية للقطاع العام

2. استقصاء تاريخ الإصلاحات الجزائرية للمحاسبة العمومية

1.2 تعريف المحاسبة العمومية:

حسب المادة الأولى من القانون 90-21 هي تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانية والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وتحديد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين وكذا مسؤولياته، وكذا توضيح إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية ونظام محاسبتها.

يمكن تعرف المحاسبة العمومية على إنها فرع من فروع المحاسبة تعنى بدارسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير، التسجيل ثم التقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات العمومية. (الحجاوي، 2004، صفحة 16)

2.2 مراحل الإصلاح المحاسبي:

مرة المحاسبة العمومية في الجزائر بعدة مراحل مقسمة كالتالي (محمد، 2003، الصفحات 09-11):

- مرحلة ما قبل الاستقلال وفيها كانت المحاسبة العمومية تخضع لنظام الفرنسي

- لمرحلة اما بين 1962-1975 والتي تم فيها بإصدار مجموعة من النصوص الفرنسية على غرار المرسوم 56-259 والمحدد لمسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام.

- المرحلة الثالثة 1975-1990 والتي تميزت بالتخلي عن التشريعات والأنظمة الفرنسية والدخول في أزمة الفراغ القانوني لنظام المحاسبي العمومي وذلك ابتداء من 1975/07/05

- المرحلة الرابعة 1990 1995 حيث تعد هذه المرحلة بداية بروز للإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية الجزائرية من خلال تنظمها ويحدد مجال ونطاق تطيقها حيث صدر القانون رقم 90-21 في 1990/08/15 والمتعلق بالمحاسبة العمومية بالإضافة للعديد من المراسيم التطبيقية والتعليمات

- المرحلة الخامسة 1995-2006 وقامت الدولة في هذه المرحلة بالتحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد وذلك بالاستعانة بمجموعة من إطارات وزارة المالية وبالشراكة مع المديرية العامة للمحاسبة العمومية الفرنسية وتمت المصادقة عليه في 1997/04/23. (روينة، 2011، صفحة 12)

- المرحلة السادسة وسعت فيها الدولة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006

3.2 مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006:

ان هذا المشروع يأتي ضمن حوكمة المؤسسات العمومية وتعزيز الحكم الراشد من خلال تطبيق البعد المحاسبي المتمثل في الشفافية والافصاح والذي يقصد الإفصاح عن المعلومات وشفافيتها من اجل ترشيد قرارات الأطراف ذات المصلحة داخل المؤسسة. (قربة و حوداسي، 2019، صفحة 266)

1.3.2 تعريف المعايير المحاسبية للقطاع العام:

يمكن أن تعرف على أنها تلك القواعد والأسس المحاسبية التي تضبط العمليات المالية والمحاسبية التي تحدث في القطاع العام غير الهادف للربح بهدف توجيه الممارسة المحاسبية وتوحيد

معالجتها للأحداث المتشابهة وتوضع قاعدة موحدة لمقارنة أداء مؤسسات القطاع العام وتحسين جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات العمومية. (جعارات، 2014، صفحة 14)

2.3.2 أهداف معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

يمكن حصر أهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في النقاط التالية: (نعيجة، 2021، صفحة 25)

-تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛

-مقاربة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛

-تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) و يقصد بالحقوق المثبتة كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقّة الّتي تكون محلا لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛

-تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛

-تحقيق الشفافية والمصداقية و الموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوي المحلي أو الدولي؛

-تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة و كل استثماراتها كنفقات، و إنما تقييدها في جانب الأصول تهتلك بمرور الزمن وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملا بمبدأ القيد المزدوج

3.3.2 أهداف مشروع 2006:

تمثلت أهداف مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006 فيما يلي: (ميلود و تيقاوي، 2017، صفحة 253)

-إيجاد معايير محاسبية وطنية تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛

-تطور الأدوات مع الخصائص المحددة؛

-ضرورة استقرار البيئة التنظيمية بدايتا بالتشريعات المنظمة للمحاسبة العمومية؛

- التوفيق بن المعايير الدولية للقطاع العام و أصناف الحسابات العمومية للدولة؛

-إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛

-النظر تحديد نطاق الرقابة الابتدائية و النهائية؛

-تطوير طرق و اساليب التدقيق والرقابة الداخلية؛

-تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعيقات؛

-تطوير مناهج للرقابة على الخدمات المقدمة؛

- إنتاج معلومات مالية تمتاز بالشفافية والموثوقية لاستغلالها من طرف المسؤولين لمواكبة مختلف التغيرات الاقتصادية الطارئة في الدولة؛

4.3.2 مبادئ مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة:2006 اعتمد مشروع النظام المحاسبي لسنة 2006 على مجموعة من المبادئ وهي (ميلود و تيقاوي، 2017، الصفحات 253-254)

-وضع نظام محاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية في القطاع العام

-تطبيق مبدأ الاستحقاق؛

-الربط بين الموازنة والنظام المحاسبي للدولة؛

- إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب.

5.3.2 مراحل انجاز المشروع:

لقد مر مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر ليتماشى مع معايير IPSAS بثلاث مراحل هيّ: (احمد و مراح ، 2021، الصفحات 42-43)

-المرحلة الأولى وتمت فيها الدراسة الأولية للمشروع انطلقت في افريل 2005. وبالشراكة مع مكتب فرنسي يهتم بإصلاح المحاسبة العمومية (GIP- ADETEF)

-المرحلة الثانية وهي مرحلة تقيم الدراسة الأولية ووضع تطور لنظام المحاسبي للدولة انتهت بافريل 2008

-المرحلة الأخيرة والتي تمت فيها الصياغة النهائية للمشروع بما يتماشى مع المعايير الدولية للقطاع العام والتي اصفرت عن مشروع المعايير المحاسبية الجزائرية للقطاع الذي يحتوي على 17 معيارا (قاضي و طويلب، 2020، صفحة 4).

3.: دراسة القانون 23-07، تحليله ومقارنته بمعايير IPSAS.

لقد جاء القانون 23-07 ضمن مجموع من القوانين و المراسيم التي أتت في إطار الإصلاح المحاسبي و المالي للقطاع الحكومي ليواصل المسير نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية و يطور و ينظم العمل المحاسبي و التسيير المالي العمومي ويقوم بتحديد مسؤوليات و التزامات الأعوان المكلفين بتنفيذ

لميزانيات و العمليات المالية في القطاع العمومي و كذا تحديد قواعد تنفيذ عمليات الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الممتلكات و عمليات الخزينة و نضام المحاسبة و الرقابة المتعلقة به (القانون العضوي رقم 23-07، 2023، صفحة 4)

1.3 نطاق التطبيق:

لقد نصت المادة الأولى من هذا القانون على المؤسسات و الهيئات الداخلة في نطاقه كما يلي:

-الدولة

-الجماعات المحلية

-المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة

-الأشخاص المعنويين الآخرين المكلفين بتنفيذ كل جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم.

ولقد تم تقسيم هذا القانون إلى خمسة أبواب كما يلي:

- الباب الأول: الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية
- الباب الثاني: العمليات (كل ما يخص الإيرادات والنفقات من الناحية الإجرائية والمحاسبية)
- الباب ا لثالث: مسك الحسابات وحسابات الدولة (موضوع البحث)
- الباب الرابع: الرقابة والمسؤوليات.

2.3 تعريف المحاسبة العمومية حسب القانون 23-07

يعرف القانون 23-07 المحاسبة العمومية في المادة 79 من على انها نظام يسمح بتنظيم المعلومات من خلال:

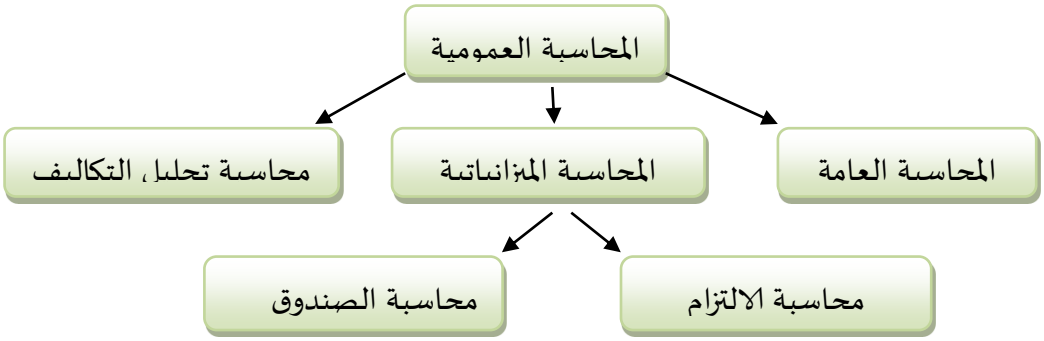
-إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة،

-عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية،

-المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها.

كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية.

شكل 1: تقسيمات المحاسبة العمومية حسب القانون 23-07



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مواد القانون 23-07

3.3 المقارنة القانون 23-07 بمعايير IPSAS:

1.3.3 المقارنة حيث المبادئ المحاسبية:

جدول 1- مقارن القانون 23-07 بمعايير IPSAS من حيث المبادئ المحاسبية

القانون 07/23	حسب معايير IPSAS
يمكن إن نستخلص بعض المبادئ المحاسبية والخصائص النوعية المذكورة في القانون من خلال قراءة المادة 97 وبعض المواد الأخرى فيما يلي:	- العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
–مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها	- استمرارية النشاط
- الانتظام	- اتساق العرض
- استمرارية النشاط	-المادية والتجميع
- قابلية المقارنة	- عدم المقاصة
-المصداقية	- المعلومات المقارنة
- الموثوقية	- قابلية الفهم
-قابلية الفهم	- الملائمة
-عدم المقاصة	- المادية
- الشمولية	- الموثوقية
	- التمثيل الصادق
	- تغليب الجوهر على الشكل

- مبدأ الحيطة - التناسق السنوية - الصورة الصادقة	- الحياد - الحيطة والحذر - الاكتمال - قابلية المقارنة
إن المبادئ المذكورة أعلاه في القانون 23- 07 مستمدة من مبادئ وقواعد المحاسبية والتقييم للمخطط المحاسبي والذي لم يفسر إلى الآن و لم يفهم إن كان PCE (2007) أو سيتم تعديله ليتماشى مع SCFكما أن أهم معيار او اختلاف بين المحاسبة العمومية و المحاسبة الموالية هو معيار تغليب الجوهر على الشكل لم تذكر صراحتا في القانون 23-07 او المرسوم 24-09 المحدد لمحتوات و كيفية تطبيق المحاسبة العمومية و اشير اليه بمفهوم الالتزام	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بنص القانون 23-07 و IFAC, handbook of international public sector) (accounting pronouncement, volume 1 new York, USA, 2018

2.3.3 المقارنة من ناحية المعيار 1 معيار القوائم المالية:

جدول 2- مقارن القانون 23-07 بمعايير IPSAS 1 القوائم المالية

	القانون 07/23	حسب معايير IPSAS
الهدف و النطاق	لم يوضح القانون طرق و إجراءات إعداد القوائم المالية و جعلها تابعة للقوانين السابقة إلى حين إصدار المراسيم التنظيمية الجديد التي تبين ذلك واقتصر على أنها توضح الوضعية المالية و الإدارية للمؤسسة العمومية و تلخص العمليات المحاسبية خلال السنة الإدارية كما انه لم يذكر مصطلح الاستحقاق بل ركز على محاسبة الصندوق و محاسبة الالتزام بالنسبة للنفقات و	توضيح إجراءات وقواعد إعداد وعرض البيانات المالية للأغراض العامة، مما يرفع من إمكانية المقارنة بين مختلف المخرجات المالية لمؤسسات القطاع العمومي، حيث يبين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق (قاضي و طويلب، 2020، صفحة 294)

	و جعل العمليات المحاسبية خاضعة للمخطط المحاسبي و هو المصلح المبهم حيث أن مشروع الإصلاح المحاسبي لـ 2006 استعان بالمخطط المحاسبي القديم PCNو جمدت هذه المدونة في 2007 فهل سيعد ليتمشى مع الحسابات في النظام المحاسبي المالي SCF هذا السؤال ستجيب عليه المراسيم و التعليمات القادمة . **النطاق** يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الخاصة بالمؤسسات ذات القطاع العام والتي تعرض على أساس الاستحقاق ما عدى جدول التدفقات النقدية و الذي يعد على الأساس النقدي	**نطاق التطبيق** يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الخاصة بالمؤسسات ذات القطاع العام والتي تعرض على أساس الاستحقاق ما عدى جدول التدفقات النقدية والذي يعد على الأساس النقدي
	إن الاختلاف الجوهري و الذي لم يبين بعد في القانون 07/23 هو مفهوم الاستحقاق و الذي يرتكز على أسبقية الواقعة الاقتصادية على الواقعة النقدية و الذي قامت عليه المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و لقد ظهر هذا المفهوم في المرسوم 23-09 حيث أن المحاسبة الميزانياتية تطبق بمحاسبة الصندوق (المادة 09) و المحاسبة العامة تطبق على أساس الالتزام (الاستحقاق)	

قائمة البيانات المالية الكاملة	حسب المادة 95 - الحصيلة أو الوضعية المالية، - حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية، - جدول تدفقات الخزينة، -جدول تباين الوضعية الصافية المالية - الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدّد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الأخرى.	- بيان المركز المالي -بيان الأداء المالي -بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية -بيان التدفق النقدي -عندما توفر المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور يجب وضع مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية -الملاحظات التي تشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى
	نرى أن هناك تقارب كبير في القوائم المالية الواجب إعدادها مع اختلاف في التسميات	
المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية	لم يقم القانون بذكر المعلومات الموجودة في القوائم المالية واقتصر على ذكر الأصول وقسمها إلى مالية وغير مالية والتي تنقسم بدورها إلى أصول مادية وغير مادية. أما الخصوم فتم ذكرها دون أي تفصيل. كما انه لم يذكر شكل القوائم وأساس الترتيب المعتمد	لقد فصل المعيار الدولي الأول كل قائمة على حدى وذكر كل المعلومات الواجب توافرها كما انه قسم الأصول إلى متداولة و غير المتداولة جعل السيولة هي أساس ترتيب في حالات استثنائية و أوضح كل الشروط المتعلقة بتصنيف عناصر الميزانية
	ينتظر من النصوص التنظيمية توضيح أسس الترتيب للحصيلة والمعلومات الواردة فيها والقوائم المالية و لعلها لن تخرج عن المعيار المحاسبي الجزائري للقطاع العام رقم 1 المتعلق بالقوائم المالية و الذي يصنف الأصول و الالتزامات حسب درجة السيولة	

	المتزايدة مع التميز بين الأصول و الالتزامات الجارية و غير الجارية كما انه يوضح شرط تصنيفها (Ministère de finance, 2007, p. 40) كما انها لم تشرح في المرسوم رقم 24-90 لمحتوى و تطبيق المحاسب العمومية الصادر في 2024/02/29.

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بنص القانون 23-07 و IFAC, handbook of international public sector) (accounting pronouncement, volume 1 new York, USA, 2018

نلاحظ بعض اختلافات بين القانون 23-07 و المعيار IPSAS 01 و لعل ذلك راجع لعدم صدور النصوص التنظيمية المفسرة للقانون و التي توضح طرق التطبيق المحاسبي للعمليات المالية و تقرب المفهوم النظري للمفهوم التطبيقي للقانون كما أن هناك اختلاف في صياغة بعض المصطلحات.

3.3.3 مقارنة الأصول بين القانون 23-07 والمعايير IPSAS

جدول 3- مقارن الاصول بين القانون 23-07 ومعايير IPSAS

	القانون 07/23	حسب معايير IPSAS
الأصول المالية	تتشكل الأصول المالية حسب المادة 74 مما يلي: - الأموال المتاحة (البنك والصندوق) - الودائع المالية تحت النظر والآجلة. - الأوراق المالية والمستحقات على الغير	هي كل الأصول المالية التي تدار ويتم تقيم أدائها وفق القيمة العادلة
الأصول غير المالية	تتشكل الأصول غير المالية من مجموع الممتلكات المادية وغير المادية غير الملموسة. ولقد فصلة هذه الأصول في مدونة الميزانية حيث شملت الاستثمارات الصناعية والعقارات والمخزنات والعتاد العسكري .... وأصول أخرى متداولة وغير متداولة. وذلك في القرار الوزاري رقم 124	لقد أصدرت عدة معاير تتحدث عن الأصول الغير مالية مثل المعيار 12 الخاص بالمحزونات والمعيار 17 الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات المعيار 16 العقارات الاستثمارية والمعيار 31 الصول غير الملموسة.

	المؤرخ في 15 اوت 2022 والمتعلق بتحديد الأصناف الفرعية للنفقات حسب الطبيعة الاقتصادية لأعباء الميزانية والتي ستكون لها صورة في المخطط المحاسبي المزمع إنشائه.	
	لم يوضح القانون أسس الاعتراف والقياس واكتفى بمفهوم الالتزام والاعتماد وننتظر أن تكون هناك نصوص و مراسيم تحدد ذلك و التي ستكون مستمدة من المعايير المحاسبية للقطاع العام الجزائرية. و بالمجمل فان جميع عناصر الأصول المتحدث عنها في معايير IPSASموجودة في الميزانية الواجب عرضها في القوائم المالية حيث أن القانون جعل من مهام المحاسب جرد الممتلكات والمنقولات والمخزونان و القيم غاير الثابتة	
انخفاض قيمة الأصول	لقد تحدث القانون 23-07 عن الاهتلاكات و المؤونات و النواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية و ذلك تطبقا للمعيار الجزائري رقم 15 انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد. لكن لم يبين كيفية الاعتراف و الإفصاح و الطرق و السياسات المعتمدة لذلك	إن المعيار الدولي IPSASرقم 19 المتعلق بانخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد و بين الأصول المعنية بهذا الانخفاض كما انه بين طرق و سياسات المعتمدة لإثبات المؤونات و حساب الاهتلاكات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بنص القانون 23-07 و IFAC, handbook of international public sector) (accounting pronouncement, volume 1 new York, USA, 2018

بالنسبة للأصول فلا يمكننا المقارنة بشكل موضوعي و علمي بين القانون أعلاه و المعايير الدولة ما لم تتغير التنظيمات المعمول بها حتى الآن و التي ينتظر صدورها بالقريب العاجل حيث أن المشرع نص على استمرار الطرق و التنظيمات السابقة حتى وقت استبدالها و ذلك لتجنب الفراغ القانوني و الإجرائي.

4.3.3 المقارنة من حيث الإيرادات والنفقات:

جدول 4- مقارن القانون 23-07 بمعايير IPSAS من حيث الإيرادات والنفقات

القانون 07/23	حسب معايير IPSAS
تعرفها: عرف القانون الإيراد على انه الحاصل الكلي للحصائل دون إجراء مقاصة بين الإيرادات والنفقات أصنافها : لقد أحالتنا المادة 35 من القانون إلى المادة 15 من القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 2018/08/15 المتعلق بقانون المالية المعدل و المتمم حيث ذكرت أصناف إيرادات الدولة كالأتي: - العناصر المتحصل عليها من الإخضاعان مهما كانت طبيعتها وكذا من حاصل الغرامات؛ -مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛ - مداخيل المساهمات المالية للدولة وكذا أصولها الأخرى؛ -المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات التي تقدمها لدولة وكذا الإتاوات، - مختلف حواصل الميزانية -الحواصل الاستثنائية المتنوعة - الأموال المخصصة للمساهمات والهبات ولوصايا، -الفوائد المحصل عليها من القروض والتسبيقات وتوظيف أموال الدولة،	لقد قسمة المعايير المحاسبية الإيرادات إلى صنفين جعلت لكل منها معيار خاص بها وهي -المعيار 09 الإيرادات من العمليات التبادليةّ: و تمثل العملية التي تحصل من خلالها المؤسسة على أصل أو خدمة أو تسديد التزامات تدفع مباشرة لمؤسسة أخرى قيمة مساوية أو تقريبية بالمقابل (تكون أساساً إما نقدا أو سلعة أو خدمة أو استخدام للأصول.) ويطبق هذا المعيار على؛ – منح الخدمات؛ – بيع البضائع؛ – استخدام لأصول المؤسسة من طرف جهة اخرى المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم؛ -المعيار 23 الإيرادات عن العمليات غير التبادلية و هي أحداث لا تستوجب تبادل منافع في المعاملات التبادلية، إما أن تستلم المؤسسة قيمة من مؤسسة أخرى دون أن تدفع مباشرة قيمة مساوية تقريباً بالمقابل أو تدفع مؤسسة قيمة إلى مؤسسة أخرى دون الحصول بشكل مباشرة على قيمة مساوية

الاعتراف: يتم إثبات وتصفية الإيراد قبل تحصيله - نعني بإثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، - التصفية هي الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدّين لفائدة الدائن العمومي. لم يتم إصدار التنظيم الخاص بكيفية تطبيق هذه الأحكام	تقريباً بالمقابل و يطبق هذا المعيار عن على الضرائب و التحويلات الاعتراف: 1- يتم الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن العمليات التبادلية إذا: - بالنسبة للبضائع يتم الاعتراف بها إذا تم نقل المخاطر الهامة للملكية للمشتري و فقدان السيطرة على الأصل من قبل البائع بالإضافة إلى شروط أخرى - بالنسبة للخدمات فيجب الرجوع إلى مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ التقرير وإمكانية تقدير قيمة المعاملة بشكل موثوق؛ - بالنسبة للأسهم والإتاوات فيجب أن تكون قابلة للقياس بشكل موثوق وينجر عنها منافع اقتصادية مستقبلية هناك شروط أخرى للاعتراف بالبراد وردة في المعيار المحاسبي لا يمكن التفصيل فيها حاليا 2- ينبغي الاعتراف بالتدفق الوارد للموارد من معاملة غير تبادلية، باستثناء الخدمات العينية، والذي يلبي تعريف الأصل على أنه أصل عندما، و فقط عندما: - يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى

	المنشأة؛ - يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق
رغم أن القانون أعلاه لم يقم بنفس التقسيمات في المعايير المحاسبية إلا أنه ذكر كل أصناف الإيرادات موجودة تقريبا وأوزع شرحها و تفصيلها و إجراءات تطبيقها إلا التنظيمات المستقبلية	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بنص القانون 23-07 و IFAC, handbook of international public sector) (accounting pronouncement, volume 1 new York, USA, 2018

5.3.3 النفقات:

بالنسبة للنفقات جعل الالتزام هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء النفقة العمومية و التي تندرج أصنافها ضمن قانون المالية الخاص بالسنة المالية و لا تخرج عن الأصناف المذكورة في القرار الوزاري رقم 124 المؤرخ في 15 اوت 2022 و المتعلق بتحديد الأصناف الفرعية للنفقات حسب الطبيعة الاقتصادية لأعباء الميزانية و التي يقابلها عدة معايير ضمن معاير IPSAS مثل المعيار 12 المخزونان و المعيار 17 الممتلكات و المصانع و المعدات و عدد كبير من المعايير مما يصعب علينا المقارنة بين القانون 23-07 و معايير IPSAS ويمكن أن نقول بان أساس النفقة في القانون الجزائري هو الالتزام و بشكل تفصيلي بالنفقة العمومية والتسجيل و العرض المحاسبين يكون على الأساس النقدي في المحاسبة الميزانياتية و على اساس الاستحقاق في المحاسبة العامة أما المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام جعلت التسجيل المحاسبي للنفقة و عرضها يكون على أساس الاستحقاق و الذي يعني أسبقية الواقعة الاقتصادية على الواقعة القانونية او التدفق الحقيقي لنقد.

6.3.3 الإفصاح والرقابة:

لقد وضع القانون بابا خاصا بالرقابة و التي يتحدث في طياته عن الإفصاح عن القوائم المالية حيث يتحدث على وجوب عرض القوائم المالية للمعنيين والإفصاح عن الإجراءات المتبعة للعمليات المالية العمومية و التي تتم وفق القوانين و الإجراءات المنصوص عليها في القوانين الجزائرية و تعرض على مجلس المحاسبة للمصادقة عليها و كذا سمح للبرلمان بمتابعة تنفيذ الاعتمادات و المصادق عليها في قانون المالية و مسائلة أعضاء الحكومة حول الموارد المالية للدولة كما قسم الرقابة الى ثلاث اقسام و هي.

اما فيما يخص الرقابة فقد قسمة الى:

أ- الرقابة الادارية

ب- الرقابة القضائية

ج- الرقابة البرلمانية:

4. الخاتمة :

حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة موضوع مستجد في الساحة المحاسبية الجزائرية وهو موضوع الإصلاح المحاسبي في القطاع العمومي الجزائري و ذلك ليتماشى مع ما جاءت به المعايير الدولية للقطاع العام من اجل توحيد و عرض القوائم المالية و الإجراءات و المفاهيم المحاسبية و لقد كثرة القوانين و المراسيم المنظمة و المسايرة لهذا المسار كان من أولها لقانوني العضوي لق 18-15 المؤرخ في 2018/09/02 و المتضمن القانون المالية و الصلاح الميزانياتي أما أخرها فكان القانون 23-07 و هو القانون محل الدراسة و ما جاء من مراسيم تنفيذية شارحة له الى حد كتابة هذا المقال، فلقد وضعناه محل مقارنة بالمعاير الدولية IPSAS خاصة فيما يتعلق بالمعاير المعتمدة في الإصلاح المحاسبي و المذكورة سابقا.

ان دراسة القانون 23-07 خلصت للنتائج التالية:

- يكلل القانون جهود و مشاريع الإصلاح التي كان من بينها تبني عدد من المعايير الدولية للقطاع العام و ايجاد معايير محاسبية جزائرية لهذا الغرض حيث انه تم تبني مشروع من 17 معيار لم يصدر بشكل رسمي ؛

- هناك توافق كبير بين المبادئ المذكورة في معايير IPSAS و المبادئ المذكورة أعلاه في القانون 23- 07 و المستمدة من مبادئ و قواعد المحاسبية و التقييم للمخطط المحاسبي و الذي لم يفسر إلى الآن و لم يفهم إن كان PCE(2007) أو سيتم تعديله ليتماشى مع SCF . كما أن أهم معيار او اختلاف بين المحاسبة العمومية و المحاسبة الموالية هو مبدأ الاستحقاق لم يذكر في القانون 23-07 او المرسوم 24-09 بشكل صريح و يمكن ان نرجع هذا لرغبت الدولة بتطبيقه بشكل تدريجي مثل بعض الدول على غرار المملكة السعودية؛

- لم يذكر مفهوم الاستحقاق صراحة في القانون 23-07 بل تمت الإشارة إليه في المرسوم 24-90 حيث انه جعل المحاسبة الميزانية مرتكزة على محاسبة الصندوق و المحاسبة العامة مرتكزة على محاسبة الالتزام و الاعتماد حيث تنشأ النفقة بمجرد القدرة على تقيمها و هو تعريف يقترب من

تعريف الاستحقاق حسب IPSAS و يمكن ان نرجع هذا لرغبت الدولة بتطبيقه بشكل تدريجي مثل بعض الدول على غرار المملكة السعودية؛

- نلاحظ بعض اختلافات بين القانون 23-07 والمعيار IPSAS 01 و لعل ذلك راجع لعدم صدور النصوص التنظيمية المفسرة للقانون و التي توضح طرق التطبيق المحاسبي للعمليات المالية و تقرب المفهوم النظري للمفهوم التطبيقي للقانون كما أن هناك اختلاف في صياغة بعض المصطلحات؛

- بالنسبة للأصول فلا يمكننا المقارنة بشكل موضوعي وعلمي بين القانون أعلاه والمعايير الدولية ما لم تتغير التنظيمات المعمول بها حتى الآن والتي ينتظر صدورها بالقريب العاجل؛

- بالنسبة للإيرادات وعلى الرغم من أن القانون أعلاه لم يقم بنفس التقسيمات في المعايير المحاسبية إلا أن كل أصناف الإيرادات موجودة وأوزع شرحها وتفصيلها وإجراءات تطبيقها إلا التنظيمات المستقبلية.

- لقد قسم القانون 23-07 المحاسبة العمومية إلى محاسبة الميزانياتية، المحاسبة العامة، محاسبة التكاليف، بينما لا نجد هذه التقسيمات في المعايير الدولية.

مما سبق فانه قد تم تأكيد صحة الفرضيات التي انطلق بها لبحث

كما يمكن ان نوصي بما يلي:

- ضرورة إصدار النصوص التفسيرية لشرح مفاهيم وطرق و كيفيات تطبيق القانون 23-07؛

- تكوين المحاسبين العمومين من الناحية التصورية للمحاسبة العمومية حسب المعايير الدولية؛

- انجاز بحوث تسقط المعايير الدولية للقطاع العام بشكل تطبيقي على المحاسبة العمومية الجزائرية؛

- تعزيز وتوسيع تطبيق المعايير المحاسبية لتشمل أكبر عدد ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الجزائرية؛

- عدم وجود معايير IPSAS المحدد لكيفية تطبيق المعايير لأول مرة ضمن المعايير المعتمدة في المعايير الجزائرية يطرح تساؤلا عن الكيفية والمراحل التي ستطبق بها في الجزائر؛

- صدور المعايير الجزائرية لقطاع العام بشكل رسمي لتكون محل دراسة للباحثين.

5. قائمة المراجع:

المؤلفات:

- حسام ابو علي الحجاوي. الاصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية. دار النشر و التوزيع، عمان، الاردن: ، 2004.

- مسعي محمد، المحاسبة العمومية. دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.

- نعيجة فهيم، اطروحة دكتوراه بعنوان مساهمة علمية لإرساء محاسبة محلية على أساس الذمة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 03، 2021.

المقالات:

- حابي احمد، و نور الهدى مراح ، قراءة لمشروع المعيار الجزائري للمحاسبة العمومية رقم 13 والمتعلق بالمخزونات في ظل المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 12. *مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، 10* (01)، (2021) الصفحات 27-44.

- عبود ميلود، و العربي تيقاوي، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة التكامل الاقتصادي، 5(3)، 2017، الصفحات 244-280.

- فاطمة الزهراء قاضي، و محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 23(1)، 2020، الصفحات 487-510.

-قربة معمر،حوداسي ايمان، مدى الالتزام بابعاد الحوكمة للحد من الفسادي الادراي و المالي- دراسة حالة المديرية العامة لاتصالات الجزائر الاغواط-، مجلة المقريزي لدراسات الاقتصادية و المالية، 3(1)،2019، الصفحات 258-285.

المداخلات:

- خالد جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام جامعة ورقة، الجزائر. *مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل اداء المؤسسات الحكومية*، 24 11, 2014 ،جامعة صاقدي مرباح، ورقلة.

- عبد السميع روينة، واقع الاصلاح المحاسبي العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008 ،واقع الاصلاح المحاسبي في الجزائر. 29 11, 2011 جامعة قاصدي مرباح. ورقلة

المراسيم و القوانين:

- الجريدة الرسمية الجزائرية، القرار الوزاري رقم 124 المتعلق بتحديد الأصناف الفرعية للنفقات حسب الطبيعة الاقتصادية لأعباء الميزانية، العدد 42، 2022.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق لقانون المالية. العدد 04 ،2018.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون العضوي رقم 23-07. المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي، العدد 42، 2023.
- الجريدة الرسمية الجزائرية،القانون العضوي رقم 90-21 المتعلق بقانون المالية. العدد 35، 1990
- الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم رقم رقم 90-24 المتعلق بتحديد محتوى و كيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، العدد 15 ، 2024.

المراجع الأجنبية:

-IFAC. (2018). handbook of international public sector (Vol. 01). new York, USA: accounting pronouncement.

-Ministère de finance. (2007). Rapports mensuel Plan comptable de l'état N°30, direction général de comptabilité. Algérie.