جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الإقتصادية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي / مهني

الشعبة: علوم مالية و محاسبة التخصص: محاسبة و تدقيق

الموضـوع:

إعتماد قطاع العام معايير ipsas للمحاسبة الدولية في الجزائر

مقدمة من طرف الطالب :

مربوح ربيع

تحت إشراف الأستاذ(ة):

تيفالي بن يونس

لجنــة المنــاقشة

عن الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب	الصفة
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	مقراد عبدالله	رئيسا
جامعة مستغانم	أستاذ	تيفالي بن يونس	مقرر الاول
جامعة مستغانم			مقرر الثاني
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	بن زيدان يسين	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

قال الله تعالى

:وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْماً [طـه:114]، وقوله تعالى :قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لا يَعْلَمُونَ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ [الزمر:9]، وقوله تعالى :يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَات [المجادلة:11]، وقوله تعالى :شَهِدَ اللَّهُ أَنَّهُ لا إِلَهَ إِلَّا هُوَ وَالْمَلائِكَةُ وَأُولُو الْعِلْمِ قَائِماً بِالْقِسْطِ [آل عمران:18]، وقوله تعالى :وَمَا يَعْلَمُ تَأْوِيلَهُ إِلَّا اللَّهُ وَالرَّاسِخُونَ فِي الْعِلْمِ يَقُولُونَ آمَنَّا بِهِ كُلٌّ مِنْ عِنْدِ رَبِّنَا [آل عمران:7]، وقوله تعالى :إِنَّمَا يَخْشَى اللَّهَ مِنْ عِبَادِهِ الْعُلَمَاء [فاطر:28].

تشكرات

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة على نبينا الكريم

يعجز اللسان عن الكلام و القلم عن الكتابة

بعدما تزاحمت علينا الأيام والسنين هانحن اليوم

قد إختتمنا دراستنا بهذا التقرير التربص الذي هو نتاج

جهد مبدول وأهل كانو السند والرفاق هم الدعم

اما الأساتدة أعتبرهم قدوة

فشكرا لجميع الكرام الذين

عبدو لنا طريق إلى النجاح

كما لاأنسى الترحم على من كانو هم الطريق

فهرس المحتويات

الفهرس	الصفحة
الفصل الأول : نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	14
المبحث الأول : مفاهيم حول المحاسبة العمومية	14
المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية وأنواعها	14
المطلب الثاني: المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية	17
المطلب الثالث :أهداف وخصائص المحاسبة العمومية	21
المبحث الثاني: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر	29
المطلب الأول: المبادئ التقنية التي يقوم عليها التنظيم الحالي للمحاسبة العمومية	30
المطلب الثاني: تصنيف مدونة الحسابات	33
المطلب الثالث: المحاسبات الممسوكة في ظل التنظيم الحالي للمحاسبة العمومية	35
المبحث الثالث : المجلس الوطني للمحاسبة وأعوان المحاسبين	39
المطلب الأول : المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر	39
المطلب الثاني :النتائج المترتبة عن تحريات المجلس	43
المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية:	51
الفصل الثاني: دور معايير المحاسبة الدولية في العمومي	58
المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العموميipsas	59
المطلب الأول : مفاهيم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي	59
المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSASB)	42
المطلب الثالث: متطلبات تبنّي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي	72
المبحث الثاني : دور معايير القطاع العام في دعم الآداء المالي بالمؤسسات العمومية	78
المطلب الأول : تعريف وأهمية الأداء المالي في المؤسسات العمومية ودور معايير القطاع العام	78

المطلب الثاني: أهداف وخصائص الأداء المالي	80
المبحث الثالث : أسباب التحول إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية	88
المطلب الأول: العيوب المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية	88
المطلب الثاني : الفساد المالي في مؤسسات القطاع العمومي	94
المطلب الثالث: مشروع إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	100
الفصل الثالث : التربص الميداني في مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم	109
المبحث الأول : الميزانية والتسيير الميزانياتي في الجزائر	110
المطلب الأول : الميزانية في الجزائر	110
المطلب الثاني : مناقشة قانون رقم 23-07-	112
المطلب الثالث : مرسوم تنفيذي رقم 24-90: محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية	116
المبحث الثاني : الجانب التطبيقي – مديرية الشباب و الرياضة لولاية مستغانم-	120
المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مديرية الشباب والرياضة.	120
المطلب الثاني : تسير الميزانية	144
المطلب الثالث : إعداد الميزانية	448
المبحث الثالث:استبيان حول دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية	110
المطلب الأول : التعريف بالإستبيان	164
المطلب الثاني : تحليل الاستبيان	167
المطلب الثالث : نتائج الإستبيان	173
اقتراحات وحلول	177
المراجع	178

قائمة الأشكـال

شكل	الموضوع
1	الجهات المستفيدة من المعلومات في مجال المحاسبة العمومية
2	الهيكل التنظيمي لمديرية الشباب و الرياضة
3	رسم بياني دائري: يمثل توزيع العينة حسب الوظيفة.
4	**رسم عمودي:** مقارنة نسب الاطلاع حسب الفئة
5	مدى فائدة المعايير في النظام المحاسبي الحالي
6	إمكانية تطبيقipsas
7	العراقيل المرتبطة بتطبيقIPSAS
8	المتطلبات الأساسية لتطبيقIPSAS

قائمة الجداول

الجدول	الموضوع
1	التحليل الوظيفي لمجموعات مدونة الحسابات(09-01)
2	تحليل مقارن وملاحظات ختامية بين محاسبة التحليلية و الخاصة والعامة و الادارية
3	الغرف الوطنية وعددها ثمانية (8) يوزع مجال تدخل كل غرفة
4	مجال التدخل الإقليمي للغرف الإقليمية للمحاسبة
5	الجدول الزمني لتطور IFAC وIPSASB
6	جدول مقارن بين محاسبة الصندوق ومحاسبة الاستحقاق
7	التكاليف المرتفعة عائقًا جوهريًا أمام تبنيIPSAS
8	الجوانب الأساسية المرتبطة بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العامIPSAS
9	الفرق بين أهداف الأداء المالي وخصائصه
10	النسب والمؤشرات المالية التقليدية (في المؤسسات الخاصة والعامة ذات الطابع التجاري)
11	مؤشرات الأداء المالي في القطاع العام – وفق معاييرIPSAS
12	كيف يُستخدم التدفق النقدي في تقييم الأداء المالي
13	جدول قياس الأداء المالي مع شرح مختصر لكل مؤشر، مثال تطبيقي، ونوع القطاع (عام أو خاص)
14	مؤشرات الفساد للجزائر
15	الفرق بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق:
16	هناك أسس محاسبية أخرى
17	الجدول التوضيحي مع الشرح والأمثلة الواقعية من الجزائر
18	معلومات عامة عن المستجيب والمؤسسة
19	مدى فائدة المعايير في النظام المحاسبي الحالي
20	إمكانية تطبيقipsas
21	العراقيل المرتبطة بتطبيقIPSAS
22	المتطلبات الأساسية لتطبيقIPSAS

قائمة المرفقات

المرفقات	الموضوع
1	الجريدة الرسمية العدد 22 صفحة 19 مئرخ 04 افريل 2007
2	مدونة تسيير الميزانية لسنة2022
3	مرفق الاعتمادات لسنة2022
4	قائمة التعداد الشاغلة والحقيقة للموظفين
5	وثيقة الميزانية
6	حوالة الدفع من مكتب اعانات الجمعيات
7	بطاقة الالتزام
8	مقرر مصادق عليه
9	اشعار بالدفع

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحليل شامل **لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، مع التركيز بشكل خاص على دور وأهمية **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS)** في تطويره وتحسين أدائه.

تتناول الدراسة الجوانب النظرية للمحاسبة العمومية في الجزائر، بدءًا من مفاهيمها الأساسية وتعريفاتها، مرورًا بمقارنتها بالمحاسبة المالية وأهدافها وخصائصها. كما تستعرض التنظيم الحالي للمهنة، بما في ذلك المبادئ التقنية، تصنيف الحسابات، والمحاسبات المطبقة، إضافة إلى تسليط الضوء على دور **المجلس الوطني للمحاسبة** وأعوان المحاسبة.

تركز الدراسة أيضًا على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي .(IPSAS) تُقدم تعريفًا بمعايير IPSAS ومجلسIPSASB ، وتناقش متطلبات تبنيها. كما تتطرق إلى دور هذه المعايير في دعم **الأداء المالي للمؤسسات العمومية** وأسباب التحول نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بما في ذلك العيوب الحالية، مشكلة **الفساد المالي**، ومشروع الإصلاح المقترح.

يُقدم البحث كذلك دراسة حالة تطبيقية من خلال التربص الميداني في **مديرية الشباب والرياضة بولاية مستغانم**. يناقش هذا الجزء الميزانية والتسيير الميزانياتي في الجزائر، ويقارن بين الميزانية التقليدية والميزانية القائمة على البرامج، ليختتم بعرض الجانب التطبيقي لتسيير الميزانية داخل المديرية.

تسعى الدراسة بشكل عام إلى تعزيز الفهم العميق لأهمية تحديث نظام المحاسبة العمومية الجزائري بما يتماشى مع المعايير الدولية، بهدف زيادة الشفافية والفعالية في إدارة الأموال العامة.

الكلمات المفتاحية:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي - (IPSAS) الإدارة المالية إصلاح -المحاسبة العمومية

العمومية- الشفافية المالية- الأداء المالي للمؤسسات العمومية- المجلس الوطني

للمحاسبة- الفساد المالي-الحوكمة الرشيدة المالي

Summary:

This research aims to provide a comprehensive analysis of the public accounting system in Algeria, with a particular focus on the role and importance of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in developing and improving its performance.

The study addresses the theoretical aspects of public accounting in Algeria, starting with its basic concepts and definitions, then comparing it to financial accounting, its objectives, and characteristics. It also reviews the current

organization of the profession, including technical principles, account classification, and applicable accounting practices, in addition to highlighting the role of the National Council of Accountants and accounting assistants.

The study also focuses on the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). It provides an introduction to IPSAS standards and the IPSASB, discusses the requirements for their adoption, and examines the role of these standards in supporting the financial performance of public institutions and the reasons for the shift toward reforming the public accounting system in Algeria, including current shortcomings, the problem of financial corruption, and the proposed reform project.

The research also presents an applied case study through field training at the Directorate of Youth and Sports in Mostaganem. This section discusses budgeting and budget management in Algeria, comparing traditional budgeting with program-based budgeting, and concludes with a presentation of the practical aspects of budget management within the directorate.

The study generally seeks to enhance a deeper understanding of the importance of modernizing the Algerian public accounting system in line with international standards, with the aim of increasing transparency and effectiveness in the management of public funds.

key words:

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) - Financial Management Reform - Public Accounting - Financial Transparency - Financial Performance of Public Entities - National Audit Council - Financial Corruption - Financial Good Governanc

مقدمة

شهدت المالية العمومية في العقود الأخيرة تحولات جذرية مدفوعة بالحاجة إلى الشفافية، المساءلة، والكفاءة في إدارة الموارد العامة. وفي هذا الإطار، لم تعد المحاسبة العمومية مجرد آلية تقنية لتسجيل العمليات المالية، بل تحوّلت إلى أداة استراتيجية تساهم في دعم اتخاذ القرار وتحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة، خاصة في المؤسسات العمومية التي تواجه تحديات متزايدة في تحسين أدائها المالي وضمان الاستخدام الأمثل لمواردها.

ومع التوجه العالمي نحو تحديث الإدارة العمومية، برزت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كمرجعية عالمية تهدف إلى توحيد أسس إعداد التقارير المالية الحكومية وتحسين مصداقيتها وجودتها. هذه المعايير، التي تستند أساسًا إلى مبدأ الاستحقاق، تمكّن من توفير معلومات مالية دقيقة، موثوقة، وقابلة للمقارنة، مما يعزز من قدرة المؤسسات العمومية على تقييم أدائها، وتحقيق الشفافية والمساءلة أمام الجهات الرقابية والمواطنين.

في السياق الجزائري، بدأت الدولة في اعتماد مسار إصلاحي يستهدف تكييف النظام المحاسبي العمومي مع المعايير الدولية، إدراكًا لما يمكن أن تتيحه IPSAS من فرص لترشيد التسيير العمومي وتحسين الأداء المالي. ويُنظر إلى هذا التحول ليس فقط كخيار تقني، بل كضرورة استراتيجية لتعزيز فعالية المؤسسات العمومية وتحقيق أهداف التنمية المستدامة

إشكالية الدراسة

تعيش المؤسسات العمومية الجزائرية اليوم مرحلة انتقالية تستدعي إعادة النظر في أنظمتها المالية والمحاسبية، بما يضمن التكيف مع المتطلبات الحديثة للحوكمة المالية. وبناءً عليه، تنطلق هذه الدراسة من التساؤل المركزي التالي:

ماهو دور المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية الجزائرية؟

وللإجابة عن هذا السؤال، يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تؤثر المحاسبة العمومية، من حيث ممارساتها الحالية، على الأداء المالي للمؤسسات العمومية الجزائرية؟
- إلى أي مدى ينعكس تطبيق معايير IPSAS على فعالية وجودة التقارير المالية في هذه المؤسسات؟
- ما هي العوائق التي تحول دون التطبيق الكامل لهذه المعايير في البيئة الجزائرية؟

فرضيات الدراسة

انطلاقًا من الإشكالية، تقترح الدراسة الفرضية الرئيسة التالية:

يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية في الجزائر من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة وجودة المعلومات المالية.

وجوب تبني المعايير المحاسبة الدولية تدريجا مع تكيف النصوص القانونية

أهم المتطلبات والعراقيل لتبني هذا المشروع

أهم الأراء في تبني هذا المشروع

مبررات اختيار الموضوع

مبررات موضوعية:

- انخراط الجزائر في مسار إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية، خاصة بعد صدور القانون 23-07 والمرسوم التنفيذي 24-90.
- الأهمية المتزايدة لمعايير IPSAS على المستوى الدولي كأداة موحدة لإعداد التقارير المالية.
- قلة الدراسات التطبيقية التي تربط بين تبني هذه المعايير وتحقيق نتائج مالية ملموسة على مستوى المؤسسات العمومية الجزائرية.

مبررات شخصية:

- اهتمامي بمجال المالية العمومية وتطوير نظم المحاسبة في القطاع العام.
- رغبة في استكشاف مدى واقعية تطبيق معايير IPSAS في السياق المؤسسي الجزائري.
- الاقتناع بأهمية المعايير الدولية كوسيلة لدعم كفاءة وشفافية التسيير العمومي.

أهداف الدراسة

- تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وتحديد أوجه القصور التي تعيق تحسين الأداء المالي.
- دراسة الإطار النظري والتطبيقي لمعاييرIPSAS ، وأهدافها وآليات إصدارها ومزاياها.
- إبراز العلاقة بين تبني IPSAS وتحقيق فعالية أكبر في استخدام الموارد المالية العمومية.
- تقييم فرص وإكراهات تطبيق IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية، وخاصة في ولاية ميلة كنموذج ميداني.
- تقديم مقترحات عملية لتعزيز التبني التدريجي والفعال لهذه المعايير في البيئة الوطنية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في ربطها بين موضوعين محوريين في تحديث الإدارة المالية العمومية: **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والأداء المالي للمؤسسات العمومية**. إذ أن تحسين الأداء المالي ليس مجرد هدف محاسبي بل هو ضرورة اقتصادية، ويتطلب أدوات معيارية وشفافة تضمن الفعالية في التخطيط، التنفيذ، والمراقبة.

الدراسات السابقة مُلخّص محوري يركّز على دور:IPSAS

1. **دراسة شلال زهير (2014)**: أكدت على أهمية الانتقال من محاسبة الصندوق إلى أساس الاستحقاق، مشيرة إلى أن IPSAS تقدم إطارًا مثاليًا لتحقيق الشفافية والمساءلة في المالية العمومية.
2. **دراسة خلف الله بن يوسف (2017)**: أظهرت أن تبني IPSAS يعزز جودة التقارير المالية العمومية، لكن الجزائر لا تزال في مرحلة أولية من التبني، ما يتطلب جهودًا تنظيمية وتشريعية أكبر.
3. **دراسة جابي أمينة (2018)**: شددت على أن IPSAS تشكل لغة محاسبية دولية موحدة تمكّن المؤسسات من عرض نتائجها المالية بدقة، ما يدعم تقييم الأداء المالي بموضوعية.

تميّز هذه الدراسة:

تتميز هذه الدراسة، خلافًا للأبحاث السابقة التي تناولت البنية المفاهيمية لنظام المحاسبة العمومية أو التحديات المرتبطة بتبنيه، بالتركيز على الأبعاد العملية والتحليلية لتأثير اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS)على الأداء المالي للمؤسسات العامة. كما تستكشف الدراسة مدى قابلية تطبيق هذه المعايير على النظام المحاسبي القائم في الجزائر، بالإضافة إلى تسليط الضوء على الإصلاحات الرئيسية التي قامت بها الدولة في هذا الإطار

حدود الدارسة :

الحدود المكانية والزمانية: تتناول هذه الد ارسة عينة محدودة من المؤسسات العمومية (مديرية الشباب و الرياضة)على مستوى ولاية مستغانم، ولقد امتدت هذه الد ارسة من 2025/12/01 إلى 2025/12/25 .

المنهج والأدوات المستخدمة :

لتحقيق فهم شامل لمختلف جوانب موضوع الدراسة، تم استخدام أدوات المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة. بالإضافة إلى ذلك، تم اعتماد منهج دراسة الحالة من خلال تحليل مجموعة من المؤسسات العمومية في ولاية ميلة. ولجمع البيانات، تم توزيع استبيان على المحاسبين العموميين بهدف استطلاع آرائهم حول الموضوع وتقييم مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية الجزائرية. كما هدفت الدراسة إلى بحث العلاقة بين تبني هذه المعايير وتحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية. في الجانب النظري، اعتمدت الدراسة على الكتب والمراجع العربية والأجنبية، والمجلات، والمقالات، ومداخلات الملتقيات، والجريدة الرسمية.

صعوبات الدارسة :

واجهت الدراسة عدة صعوبات أثناء تنفيذها، تتمثل في الآتي:

- **الفصل بين وزراة الشباب ووزارة الرياضة قانونيا أما من الناحية التطبيقية في تسير الميزانية نقص كبير في المراسيم التنفيدية.**
- **عدم فهم ثقافة الاستبيان**: عانت الدراسة من صعوبة ناجمة عن عدم تفهم بعض الموظفين لثقافة الاستبيان، مما أثر سلبًا على جودة البيانات المجمعة.
- **نقص الدراسات النظرية والتقنية**: وجدنا نقصًا في الدراسات المتعلقة بالجانب النظري والتقني في مجال المحاسبة العمومية، خصوصًا فيما يخص المعايير الدولية للقطاع العام.(IPSAS)
- **نقص المراجع المتخصصة**: لوحظ وجود نقص ملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية ومعايير IPSAS في مكتبة الجامعة، مما أثر على إمكانية الوصول إلى مصادر معلومات كافية.
- **مستوى الوعي والفهم**: كان هناك نقص في مستوى الإدراك والفهم لدى المحاسبين لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، مما انعكس على فعالية الاستبيانات والاستجابة لها.

تتطلب هذه الصعوبات جهودًا إضافية لتجاوزها في الدراسات المستقبلية، وذلك من خلال تحسين التواصل مع المؤسسات وتوعية الموظفين بأهمية البحث العلمي.

خطة البحث:

يهدف هذا البحث إلى تقديم تحليل شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مع التركيز على أهمية ودور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) في تطويره وتحسين أدائه. يتكون البحث من ثلاثة فصول رئيسية تعالج جوانب نظرية وتطبيقية.

يبدأ **الفصل الأول** بتقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة العمومية، بما في ذلك تعريفها وأنواعها، ومقارنتها بالمحاسبة المالية، بالإضافة إلى تحديد أهدافها وخصائصها المميزة. يتطرق هذا الفصل أيضًا إلى التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر، مستعرضًا المبادئ التقنية التي يقوم عليها، وتصنيف مدونة الحسابات، وأنواع المحاسبات الممسوكة. كما يسلط الضوء على دور المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر، والنتائج المترتبة عن تحرياته، ومهام أعوان المحاسبة العمومية.

ينتقل **الفصل الثاني** للتركيز على دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي. يقدم هذا الفصل مفاهيم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي(IPSAS) ، ويعرف بمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)، ويناقش المتطلبات اللازمة لتبني هذه المعايير. كما يستعرض دور معايير القطاع العام في دعم الأداء المالي للمؤسسات العمومية، معرفًا بالأداء المالي وأهميته، وموضحًا أهدافه وخصائصه. ويختتم هذا الفصل بتحليل أسباب التحول نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بما في ذلك العيوب المتعلقة بالنظام الحالي، والفساد المالي في مؤسسات القطاع العمومي، وأخيرًا، مشروع إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

أما **الفصل الثالث**، فيقدم دراسة حالة تطبيقية من خلال التربص الميداني في مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم. يتناول هذا الفصل في البداية الميزانية والتسيير الميزانياتي في الجزائر، مستعرضًا واقع الميزانية وآلياتها وتحدياتها، ويقدم مقارنة شاملة بين الميزانية التقليدية والميزانية حسب البرامج. يختتم الفصل بالجانب التطبيقي المتعلق بمديرية الشباب والرياضة بمستغانم، مقدمًا لمحة تاريخية عنها، وموضحًا كيفية تسيير الميزانية داخلها.

الفصل الأول : نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الأول : مفاهيم حول المحاسبة العمومية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية وأنواعها

نتناول في هذا المحور مفهوم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك من خلال تقديم لمحة عامة عن تعريف المحاسبة العمومية، وأنواعها المختلفة، مع التركيز على الجوانب القانونية، التقنية والإدارية التي تميز هذا النظام.

1-اتعريف المحاسبة العمومية:

تُعد المحاسبة العمومية من الأنظمة المالية الأساسية التي ظهرت منذ نشأة الدولة، وتطورت بتطور دورها في المجتمع. فبعد أن كانت الدولة تؤدي دورًا تقليديًا محدودًا يقتصر على الأمن، والعدل، والسياسة الخارجية، تطور هذا الدور ليشمل التدخل في مختلف مناحي الحياة الاقتصادية، مما أثر بشكل مباشر في تطور أنظمة المحاسبة.

وقد مرت المحاسبة بعدة مراحل تطورية، بدايةً من نظام الإضافة والخصم في تسجيل العمليات المالية، ثم إلى نظام القيد المفرد، الذي ركز على العلاقة مع الغير دون اعتبار للجهة المسجلة، إلى أن جاء التحول الجوهري سنة 1494 ميلادية بتطبيق نظام القيد المزدوج على يد الراهب الإيطالي *لوقا باسيولي*، وهو ما شكل الأساس الحديث لعلم المحاسبة.

وعلى الرغم من هذا التطور التاريخي، لم يستقر الفقه ولا التشريع على تعريف موحد شامل للمحاسبة العمومية.

تعريفات المحاسبة العمومية

1. **تعريف هيئة الأمم المتحدة:**

- تُعرف المحاسبة العمومية بأنها "تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي."

2. **تعريف آخر:**

- هي "مجموعة من الإجراءات المحاسبية تتم وفقًا للتشريعات المالية من حيث إثبات الإيرادات ونفقات الدولة وتصنيفها وتلخيصها وإعداد التقارير المالية ورفعها إلى الجهات المختصة[1]."

3. **تعريف شامل:**

[1] خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهايني - *المحاسبة الحكومية*، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 14.

- تشمل "كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري[1]."

4. **تعريف تقني وقانوني:**

- تُعرف المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الآمرين بالصرف والمحاسبين العمومين[2]."

وتبعًا للزاوية التي يُنظر منها إلى المحاسبة العمومية، يمكن تمييز ثلاثة تعريفات رئيسية:

أ. التعريف القانوني:

ينص **القانون 90-21** المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، على أن المحاسبة العمومية هي "الأحكام التنفيذية العامة التي تُطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة، والمجلس الدستوري، والميزانيات الملحقة، والجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري". ويحدد هذا القانون كذلك التزامات ومسؤوليات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، كما ينظم كيفية تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة.

أما **القانون 20-02** المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، فيعرف نظام المحاسبة العمومية بأنه "نظام يُنظم المعلومة المالية من خلال إدخال البيانات ومعالجتها وإنتاج القوائم المالية التي تعكس صورة صادقة للوضعية المالية والنتيجة عند إقفال السنة المالية[3]."

ب. التعريف التقني:

---

[1] لوني نصيرة - *مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية، موجهة لطلبة السنة الثانية ل م د، تخصص: حقوق، جامعة البويرة، الجزائر*، 2013/2014، ص 2

[2] محمد مسعي - *المحاسبة العمومية*، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 6.

[3] الجريدة الرسمية - القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990، العدد 35، المادة الأولى المتعلقة بالحساسية العمومية، ص 1132.

يركز هذا التعريف على الجانب الفني، ويعتبر المحاسبة العمومية "مجموعة من القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية". ورغم دقته التقنية، إلا أنه يُعد ضيقًا لأنه يختزل المحاسبة العمومية في الجانب الشكلي لتقديم الحسابات، متجاهلًا جوانب التنفيذ والرقابة والمسؤوليات[1].

ج. التعريف الإداري:

ينظر إلى المحاسبة العمومية على أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين". ويُضيف هذا التعريف بُعدًا إداريًا مقارنة بالتقني، إلا أنه لا يشمل دور الآمرين بالصرف ولا يغطي النطاق الكامل لتطبيقات المحاسبة العمومية[2].

خلاصة التعريف:

انطلاقًا مما سبق، يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها أحد فروع المحاسبة المتخصصة في تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام، والتي لا تهدف إلى تحقيق الربح، بل إلى تنفيذ الميزانية العامة للدولة في إطار من الرقابة القانونية والتنظيمية. وهي تعتمد على قواعد دقيقة لضمان الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام.

-2 أنواع المحاسبة

مقدمة: تُعد المحاسبة من الركائز الأساسية لأي نظام اقتصادي حديث، حيث تنقسم إلى عدة فروع، كل منها يؤدي دوراً محدداً في دعم القرارات الاقتصادية والمالية. في هذا الفصل، سيتم تقديم تحليل أكاديمي معمق لأهم أنواع المحاسبة، مع التركيز على وظائفها النظرية وتطبيقاتها العملية داخل المؤسسات.

طبقا للقانون رقم 90 -21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، لاسيما المادة 2 منهم، فإن المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، يهدف إلى تكملة أحكام النص السابق وتحديد المحاسبة التي يمسكها أعوان تنفيذ ميزانية الدولة، حيث تنص المادتين 02 و03 منه على ما يلي: تتمثل المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها، حيث تتكون هذه المحاسبة من:

[1] محمد مسعي - *مرجع سبق ذكره*، ص 7.

[2] محمد مسعي - *مرجع سبق ذكره*، ص 8.

- محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصرف، تسمح لهم بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية.

-محاسبات يمسكها المحاسبون العموميون، و تشمل : محاسبة عامة تسمح بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الحزينة او مراقبتها إضافة إلى تحديد النتائج السنوية، محاسبة خاصة بالمواد القيمية والسندات، إضافة إلى محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات.

المحاسبة في القطاع العام

الفرع الأول: المحاسبة الإدارية

تساعد المحاسبة الإدارية أعوان تنفيذ العمليات المالية للدولة في متابعة الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية. يتعين على الآمرين بالصرف، سواء الرئيسيين أو الثانويين، إعداد حساب إداري يتضمن[1]:

- **في الإيرادات**:
  - الديون الدائنة المثبتة والموصى بها
  - الأوامر بتحصيل الإيرادات
  - التخفيضات أو الإلغاءات بناءً على الأوامر
  - التحصيلات المنجزة
- **في النفقات**:
  - الاعتمادات المفتوحة المفوضة حسب الأبواب
  - تفويضات الاعتمادات للأمرين بالصرف الثانويين
  - التزامات الدفع ونفقات التسيير والتجهيز
  - الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز
- **في أوامر الصرف**[2]:
  - مسك الحسابات وفق مبدأ القيد البسيط لتوضيح الاعتمادات المفتوحة والمفوضة.

[1] المادة 15 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة 24من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

المحاسبة الإدارية تسجل العمليات المالية التي ينفذها الآمرون بالصرف، ولكن يلاحظ أن الاحتفاظ بالحسابات الإدارية غالبًا ما يتم تجميعه بأثر رجعي، مما يجعل الرقابة المتبادلة غير فعالة.

الفرع الثاني: المحاسبة العامة[1]

تعتمد الدولة على المحاسبة العامة لمراقبة العمليات المالية وعمليات الميزانية والخزينة. يمسك المحاسبون التابعون للدولة محاسبة عامة خاصة بالأعيان والسندات، ويستخدمون طريقة القيد المزدوج للإيرادات والنفقات. تشمل المحاسبة العامة:

- عمليات الميزانية الخاصة بالدولة
- تحصيل الإيرادات وتحقيق الموازنات
- نفقات التسيير والتجهيز والاستثمار

يتم إرسال البيانات الحسابية إلى العون المحاسب المركزي سنويًا، مع ضرورة وضع حساب تسيير للعمليات المختصة.[2]

لكن المحاسبة العامة الحالية تقتصر على تسجيل المعاملات النقدية، ولا تأخذ بعين الاعتبار مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات.

الفرع الثالث: المحاسبة الخاصة[3]

تسمح المحاسبة الخاصة بعرض الجرد العيني والمالي للمواد والقيم. تم تصميمها لتكملة المحاسبة العامة، وتهدف إلى متابعة حركات الممتلكات. تشمل العمليات المتعلقة بالمخزونات والسندات والأدوات.

تمسك هذه المحاسبة من قبل الآمر بالصرف والمحاسب المكلف[4]، لكن تعاني من ضعف في التنفيذ والمتابعة، مما يجعلها غير معروفة وغير مستخدمة بشكل كاف.

---

[1] لمادة 39 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة 40 من نفس المرسوم السابق.

[3] المادة 42 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

[4] Article 54, Décret éxecutif n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

الفرع الرابع: المحاسبة التحليلية [1]

تساعد المحاسبة التحليلية في حساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات. ومع أنها تطبق بشكل واسع في المؤسسات الاقتصادية، إلا أنها تواجه قيودًا في الهيئات العامة بسبب نقص الترتيبات القانونية والموارد اللازمة.

تتطلب المحاسبة التحليلية نظامًا متطورًا لجرد وحساب تكاليف السلع والخدمات، وهو ما يفتقر إليه القطاع العام حاليًا.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

من خلال هذا المطلب سنتناول بشيء من الدقة أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية غير الهادفة للربح، والمحاسبة المالية القائمة على تحقيق الأرباح، فضلا عن الاختلافات والفروقات بينهما.

الفرع الأول: أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

-1طريقة القيد المزدوج: يستخدم كلا النوعيين هذه الطريقة التي تقوم على أساس أن كل عملية تجارية ذات قيمة مالية تؤثر على طرفين إحداهما مدين والآخر دائن، وتساعد هذه الطريقة على التأكد من صحة القيود المحاسبية وتوازنها في السجلات وسهولة تحضير الحسابات الختامية والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

-2 الفترة المحاسبية: يقوم كلا النوعين على أساس سنوية المحاسبة، واستقلال السنوات المالية، بحيث يتم إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حدة .

-3وحدة القياس النقدي: يعتمد كلا النوعين على استخدام الوحدة النقدية كوسيلة عامة لإثبات قيمة الصفات المالية مع ثبات قيمة وحدة النقود بغض النظر عن قدرتها الشرائية التي تتأثر بالتضخم والانكماش وما إلى ذلك [2].

-4الاستمرارية: يعتمد كلا النوعين على فرضية الاستمرارية، ومن هنا يتم تقويم معظم الأصول على أساس التكلفة التاريخية، وليس على أساس القيم السوقية .

---

[1] المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

[2] رأفت سلامة محمود، **المحاسبة الحكومية**، ط2، دار المسيرة، عمان، الأردن،ص25-26.

-5النظام المحاسبي: يستخدم كلا النوعين نفس عناصر النظام المحاسبي، وهي مجموعة المستندات، السجلات، الدفاتر المختلفة، التقارير الدورية والقوائم المالية التي يجب إعدادها وفق المعايير التالية :

-الملائمة وتتوقف على قدرة البيانات على التأثير في اتخاذ القرارات بالإضافة إلى توفيرها في الوقت المناسب .

-المصداقية ويقصد بالمصداقية مدى الثقة بها ومدى قدرتها على توضيح ودقة قياس الأحداث وبيان أثرها على النتائج المالية.

-الحياد ويعني أن تعكس البيانات أوجه النشاط الحقيقي، وأن تكون كاملة وواضحة.

-المقارنة وتعني قدرة البيانات على توفير المؤشرات لإجراء المقارنات بين الأنشطة المختلفة من سنة لأخرى.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

أهم العناصر التي تميز المحاسبة العمومية عن نظيرتها المالية[1] :

-1**الطبيعة القانونية:** قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية، كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي. أما قواعد المحاسبة المالية فإنها _ قبل كل شيء _ عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية، التي تكرست في الواقع مع مرور الزمن، ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التنميط المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان .

-2الأسس النظرية: يؤدي اختلاف طبيعة وتركيبة وحدات القطاع العام مقارنة مع القطاع التجاري إلى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع .

-3إعداد الموازنات: فالموازنة العامة للدولة تحتوي على بيانات تقديرية للإيرادات والمصروفات، بينما ميزانية المؤسسة التجارية تحتوي على بيانات فعلية عن مركزها المالي .

-4تكوين المخصصات والاحتياطات: 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 العمومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقا للإيرادات

[1] محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 19-20.

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 الحكمة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهته .

-5لا يتم حساب اهتلاك 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 .

-6من حيث الأهداف: ترمي المحاسبة العمومية على أساسا إلى التحقق من قانونية أو شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة المالية إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى. فبالنسبة للهيئات العمومية تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة، وبالمقابل فّإن ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم .

-7الجرد والتسويات الجردية: تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جرديه في نهاية السنة المالية، أما في نطاق محاسبة الوحدات العمومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفات فليس هناك ضرورة لعمل التسويات الجردية لعدم الحاجة إليها أصلا، ولكن الأمر يتطلب ضرورة التحقق من الموجودات العمومية وسلامتها بصفة دورية وعدم إهمالها أو تبديلها، ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة.

الفرع الثالث: الفرق بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية[1]

المحاسبة المالية	المحاسبة الحكومية
-1تعتمد على أساس نظرية الشخصية المعنوية -2تعتمد على ما تصدره المجامع العلمية والمهنية من معايير وتوجيهات لصياغة المعايير والمبادئ واجبة التنفيذ.	-1تعتمد على نظرية الأموال المخصصة -2تعتمد على التشريعات والنظم والتعليمات المالية، وتكون المصدر الرئيسي لأسس وإجراءات وقواعد

[1] نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الحكومية ، دار صفاء ، عمان ، الأردن ، 2009، ص 15.

-3هدفها تحقيق فائض يوزع على المساهمين فيها، إضافة إلى احتجاز جزء منه للمحافظة على رأس المال المستثمر.	المحاسبة الحكومية إضافة إلى ما تصدره الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية.
-4وجود علاقة سببية بين النفقات والإيرادات فيتم إعداد الموازنة بتقدير الموارد المتوقع الحصول عليها وتحديد النفقات اللازمة لتحقيق هذه الموارد، وتقتصر وظيفة الموازنة على الاستخدام الداخلي في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.	-3هدفها فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها في حدود الاعتمادات المخصصة لها وفقا للموازنة العامة للدولة. -4عدم وجود علاقة سببية بين النفقات والإيرادات، فمصدر إيرادات الدولة القوانين وأساس النفقات هي الخدمات التي تلتزم الدول بتأديتها، ويتم إعدادها بتقدير النفقات ثم تدبير الموارد اللازمة لتغطيتها والعلاقة بين الإيرادات والنفقات تقتصر على الناحية التمويلية فقط، فالإيرادات هي مصدر النفقات وليس العكس.
-5يتبع أساس الاستحقاق دون النظر إلى واقعة التحصيل أو الصرف لذا تجري تسويات الجرد في نهاية كل سنة، لتحديد ما يخص الفترة الزمنية المحاسبية من مصروفات وإيرادات للحصول على ما يخصها من نتائج.	-5يتبع الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل في بعض الحالات .
-6تفرق بين الإيرادات الرأسمالية والجارية وكذلك بين النفقات الإيرادية والرأسمالية .	-6لا تفرق بين الإيرادات الرأسمالية والجارية ولا بين النفقات الإيرادية والرأسمالية.
-7الهدف هو معرفة الربح أو الخسارة التي تخص الفترة الزمنية المحاسبية (سنة عادة)، لذا يتم توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي للوصول إلى صافي الربح الحقيقي (العادل) وهذا ما يسمى الاهتلاك.	-7الهدف ليس قياس الربح أو الخسارة، لذا لا تقوم بحساب الإهتلاك على الأصول الثابتة ولا تظهر حسابات خاصة بالأصول الثابتة أصلا، لأنها تعتبر نفقات تخص السنة المالية التي أُشتريت بها.
-8تكون المخصصات والاحتياطات وفقا لقاعدة الحيطة والحذر بهدف المحافظة على رأس المال.	-8لا تكون المخصصات والاحتياطات اللازمة لمقابلة الخسائر المحتملة أو المتوقعة لأن الحكومة تواجهها عند حدوثها.
-9لا تطبق مبدأ عمومية الإيرادات والنفقات لاستقلالية الوحدة الاقتصادية.	-9تطبق مبدأ عمومية الإيرادات والنفقات.
-10تم الاهتمام بها منذ القدم ووضعت لها سياسات محاسبية ومعايير محاسبية متعددة.	-10تم الاهتمام بوضع سياسات محاسبية منذ عهد قريب من قبل بعض المنظمات الدولية مثل: أ- اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية تأسست عام 1934.

	ب- مجلس معايير محاسبة التكاليف تأسس عام 1970 . ج- مكتب المحاسب العام تأسس عام 1972. د- مجلس معايير المحاسبة الحكومية تأسس عام1984. ه- اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية تأسست عام 1986 .

كما صرح المجمع الأمريكي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية الذي أسهم في صياغة العديد من السياسات المحاسبية في الوحدات الحكومية المحلية، بإصدار المعايير الأمريكية خصوصا دليل المحاسبين والمراجعين الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين والمدققين في الوحدات الحكومية، وبيان مفاهيم المعيار رقم4 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والمعيار رقم1ويتمثل في أهداف التقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح.

من خلال القراءة الأولية من الجدول، يمكن القول أن المحاسبة التجارية القائمة وفق أساس الاستحقاق، وهو الاتجاه السائد للعديد من الدول التي ترغب في تحقيق الشفافية وتعزيز المسائلة العامة، وهذا ما يعزى إلى المحاسبة العمومية التي تبقى حبيسة أدراج الأساس النقدي الذي يتسم بالجمود والتعقيد. وحتى يتسنى للمحاسبة العمومية تجنب عيوب الأساس النقدي، ما عليها إلا الاستفادة من مزايا المحاسبة التجارية، وبالتالي تقريب ممارسات المحاسبة العمومية من الممارسات المحاسبية للقطاع الخاص.

المطلب الثالث : أهداف وخصائص المحاسبة العمومية

الفرع الأول: ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية :

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك في سبيل الوصول إلى التحديد الصادق مع اإلفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة وفي هذا إلطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي[1]:

1. **التحقق من احترام ترخيصات الميزانية:**

[1] سلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013-2014، ص 11-10

- تطبيق الرقابة المالية قبل وأثناء الصرف لضمان التزام الصرف بالاعتمادات والأغراض المحددة في الموازنة.

2. **توفير نظام رقابة داخلية فعال:**

- حماية المال العام وإثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها.

3. **تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية:**

- متابعة الوفاء بالالتزامات المالية لوحدات القطاع العام.

4. **توفير بيانات حول التدفقات النقدية:**

- تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية لتسهيل اتخاذ القرارات وتحديد مصادر التمويل.

5. **توفير المعلومات لتحديد المراكز المالية:**

- رسم سياسات الحكومة واتخاذ القرارات المتعلقة بها، مما يساعد في إعداد تقديرات الموازنة العامة.

6. **تقييم الأداء:**

- مقارنة الأداء الفعلي بالتوقعات المحددة في الميزانية العامة لتقييم الفعالية

الفرع الثاني: 1خصائص المحاسبة العمومية

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن تلك الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح، إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما تخدم إجراءاته لتحقيق الأهداف الرقابية والإدارية، التي تضمن المحافظة على الأموال العامة، عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

ويرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء، وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية[1] :

-أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.

[1] بن بيا محمد ، عدي محمود ، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة: جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017، ص7.

-أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.

-يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال. وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.

-أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.

-أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.

-أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية[1].

-أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.

-أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

2تحليل لخصائص النشاط العمومي

1. **غياب هدف الربح**

- النشاط العمومي لا يستهدف تحقيق الربح بل يركز على تلبية الحاجات الأساسية للمواطنين (الأمن، العدالة، التعليم...).
- يتم تقديم هذه الخدمات دون النظر إلى قدرة الأفراد على الدفع.
- يتطلب قياس "العائد الاجتماعي" بدلاً من العائد المالي التقليدي، ما يستدعي تطوير مؤشرات أداء نوعية في المحاسبة العمومية.

2. **انعدام مبدأ المقابلة**

- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات العامة والنفقات.

[1] United Nations, Government Accounting and Budget Execution , Department of Economic Affairs, New York, 1952,p 04.

- يتم تقدير النفقات مسبقًا ثم تُحدد الإيرادات المطلوبة، وليس العكس كما هو الحال في المحاسبة الخاصة.
- هذا يعكس مبدأ "عمومية الإيرادات والنفقات"، ويؤكد الطابع التخطيطي للنشاط العمومي.

3. **الملكية العامة للوحدات العمومية**

- لا تملك رأس مال خاص بل تعتمد على أموال الشعب المحصلة.
- يؤدي انفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف الحافز للمساءلة والفعالية، مما يفرض على المحاسبة دورًا رقابيًا أكبر في توجيه الموارد.

4. **الخضوع لقيود قانونية صارمة**

- يتم الإنفاق وفق قوانين ومراسيم مالية محددة، وتُخصص الاعتمادات المالية بموافقة السلطات التشريعية والتنفيذية.
- المحاسبة العمومية مطالبة بالامتثال الصارم لهذه القواعد القانونية.

5. **غياب المنافسة الاقتصادية**

- لا تخضع الوحدات العمومية لمنطق السوق أو المنافسة.

هذا يتطلب نظامًا محاسبيًا يعزز كفاءة الاستخدام من خلال الربط بين الاعتمادات ومستوى الخدمات المقدمة، أي تحقيق "فعالية الخدمة العمومية."

من خلال ما ذكر آنفا، يتبين لنا أن المحاسبة العمومية تتميز بخصائص متعددة، تجعلها تقوم بدور المنوط بها على أحسن وجه، خاصة اتجاه الأطراف ذات العلاقة بصفة عامة والهيئات العمومية بصفة خاصة

الفرع الرابع: : مجال تطبيق المحاسبة العمومية

إن تطبيق المحاسبة العمومية يعتبر مجالها محدودا قانونا، لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بالإنفاق

1. **القطاع العام**

- يشمل الوزارات، الهيئات المحلية (البلديات)، والمؤسسات العمومية.

2. **الميزانية العامة**

- تنظم إعداد وتنفيذ الميزانية ضمن دورة مالية واضحة تُقرّ من البرلمان.

3. **الرقابة المالية**

- تتوزع بين رقابة داخلية ومراجعة من هيئات مستقلة كالمجلس الأعلى للحسابات.

4. **إعداد التقارير المالية**
   - أدوات لمراقبة الأداء المالي وتقييم فعالية السياسات العامة.
5. **التدريب والتطوير**
   - تأهيل الموظفين وتعزيز مهاراتهم لاستيعاب التغيرات التكنولوجية والتشريعية.
6. **التعاون الدولي**
   - تبادل الخبرات مع مؤسسات مالية دولية لتطوير النظام المحاسبي.
7. **التكنولوجيا المالية**
   - الرقمنة وتحليل البيانات الضخمة لتحسين اتخاذ القرار المالي.
8. **التحديات**
   - الفساد، نقص الكفاءة، ضعف البنية التحتية الرقمية.
9. **الفرص المستقبلية**
   - إصلاحات هيكلية لتعزيز الكفاءة.
   - مشاركة المواطنين في الرقابة تعزز الثقة والشفافية[1].

لتحصيل للأموال العمومية المتداولة عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

الفرع الاول: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

يمكن القول بصفة عامة أنه 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 مفهومي الربح أو الخسارة، حيث يكون تمويل 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 بالتكلفة[2].

---

[1] محمد فضل مسعد، وآخرون، **المحاسبة الحكومية**، ط1، مكتبة المجتمع العربي لمنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 13

[2] عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، **أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، القاهرة ، 2000، ص 28.

ومن خلال هذا الرأي يمكن أن نستنتج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة، فهي بالتالي تخضع بالضرورة 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 .

أما بخصوص الجزائر فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي نصت على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية[1]:

1. **الميزانية والعمليات المالية الخاصة بالدولة:**
   - تشمل جميع المعاملات المالية المتعلقة بالميزانية العامة.
2. **الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة:**
   - تضمن الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة.
3. **العمليات المالية للميزانية الملحقة:**
   - تشمل الميزانيات الإضافية أو الملحقة التي تتطلب متابعة خاصة.
4. **العمليات المالية للجماعات الإقليمية:**
   - مثل ميزانية الولايات والبلديات، التي تدير الموارد المالية المحلية.
5. **المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:**
   - تشمل جميع الكيانات التي تقدم خدمات عامة دون السعي لتحقيق الربح.

الخلاصة

وبالتالي ما يمكن استخلاصه من مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام، التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة .

الفرع الثاني: الفئات المعنية بالمعلومات الخاصة بالمحاسبة العمومية

[1] الجريدة الرسمية، القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990، العدد 35، المادة ألاولى المتعلقة بالحساسية العمومية، ص 1132.

إن نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات يختص في الرقابة وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديم التقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة او غير مباشرة بتلك البيانات . وفي هذا السياق فإن تحقيق الإبلاغ المالي مرهون بربط وتكييف أهداف القوائم والتقارير المالية العمومية وتوجيهها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها ، ومن أهم الدراسات في هذا المجال ، يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوساي [1], والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل (165) دولة ، حيث بلغ عدد الدول المستجيبة للاستبيان (93) دولة وفقا لهذه الدراسة ، إضافة إلى الدراسة رقم (01) للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية حيث يعرض الجدول التالي مقارنة للفئات المعنية بالبيانات والتقارير المالية الحكومية.

الجدول رقم 01: مقارنة للفئات المعنية بالبيانات والتقارير المالية الحكومية

قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الإنتوساي	**قائمة مستخدمي البيانات والتقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين**
السياسيون ، المنتخبون ، الموظفون	السلطة التشريعية والهيآت الحكومية الأخرى
المانحون	المواطنون
الاقتصاديون	المستثمرون ، الدائنون
المحللون السياسيون ومجموعات المصالح الخاصة (ويقصد بهم المحللين الذين يعملون في منظمات ذات اهتمامات معينة مثل اتحاد العمال، المستهلكين..... الخ)	الحكومات الأخرى والهيئات الدولية ، المقرضين
أجهزة الإعلام	المحللون الاقتصاديون والماليون
	مدراء وصناع السياسة الداخلية

المصدر: اعتمادا على معطيات الدراسات المذكورة أعلاه.

[1] International Organization of Supreme Audit Institutions , Committee on Accounting Standards, **Accounting Standards Framework**, Washington DC, 1995,p10.

وعلى هذا الاساس، فإن جودة وفعالية القوائم وتقارير المالية الحكومية مرتبطة بصفة مباشرة بمدى تلبية حاجيات ونوعية الابلاغ المالي للفئات المستخدمة لها، بحيث تختلف خصائص واحتياجات المعلومات من فئة إلى أخرى والشكل الموالي يبين بنية هرمية للمعلومات المالية الحكومية.

ما يمكن ملاحظته من خلال الشكل أعلاه، أن المواطن جاء في القمة الهرمية لمستخدمي البيانات الحكومية، وعليه فإن نظام المحاسبة الحكومية فعال، يجب أن يوفر معلومات تتصف بالموثوقية والمصداقية، حيث يستطيع من خلالها المواطنون تشكيل وجهة نظرهم حول مستوى أداء الحكومة.

الشكل رقم 1_1: الجهات المستفيدة من المعلومات في مجال المحاسبة العمومية

شكل 1-1 من اعداد الطالب

بناءً على المخطط (الشكل رقم 1) الذي يوضّح *الجهات المستفيدة من المعلومات في مجال المحاسبة العمومية*،

1.السلطة التنفيذية (الحكومة والإدارة العامة)

- **الوظيفة:** تنفيذ السياسات العامة، وتسيير الميزانية السنوية.
- **الاحتياجات:** تعتمد على المعلومات المحاسبية لتحليل الأداء المالي، متابعة تنفيذ الميزانية، واتخاذ قرارات التخصيص المالي.
- **أهمية المعلومات المحاسبية:**

تساعدها في ضبط النفقات، تحديد الانحرافات عن الميزانية، وتحقيق الرقابة الداخلية.

مثال تطبيقي: وزارة المالية تحتاج إلى تقارير دورية عن تنفيذ المشاريع الحكومية لتقييم مدى الالتزام المالي.

2.السلطة التشريعية (البرلمان، المجالس الشعبية)

- **الوظيفة:** سنّ القوانين والمصادقة على الميزانيات، ومراقبة تنفيذها.

- **الاحتياجات:** تحتاج إلى تقارير مالية دقيقة لممارسة الرقابة البرلمانية على الحكومة.
- **أهمية المعلومات المحاسبية:**

تمكّن النواب من محاسبة السلطة التنفيذية، ورفض أو قبول الاعتمادات المالية الجديدة.

مثال تطبيقي: لجنة المالية في البرلمان تطلب تقارير من مجلس المحاسبة حول تجاوزات في الإنفاق العمومي.

.3المؤسسات المالية (البنوك، الخزينة، الدائنون المحليون)

- **الوظيفة:** تمويل المشاريع، تقييم الجدارة الائتمانية للدولة أو الهيئات العمومية.
- **الاحتياجات:** تبحث عن مؤشرات الاستدامة المالية والانضباط المحاسبي قبل تقديم القروض أو التمويلات.
- **أهمية المعلومات المحاسبية:**

تقيم مستوى المديونية، العجز المالي، وسداد الديون.

مثال تطبيقي: بنك عمومي يطلب كشفًا محاسبيًا مفصلًا قبل تمويل مشروع بلدي.

.4الدول الدائنة والمنظمات الدولية ، البنك الدولي مثل(FMI)

- **الوظيفة:** تقديم قروض ومنح مشروطة.
- **الاحتياجات:** تقييم الأداء المالي والشفافية في إدارة الأموال العمومية.
- **أهمية المعلومات المحاسبية:**

تُستخدم كأداة لتقرير مدى احترام الالتزامات الإصلاحية أو شروط التمويل.

مثال تطبيقي: يشترط صندوق النقد الدولي على الجزائر تقديم تقارير مالية شهرية للقطاعات الحيوية.

.5المستثمرون (القطاع الخاص، الشركاء الاقتصاديون)

- **الوظيفة:** اتخاذ قرارات استثمارية في مشاريع مشتركة أو ذات صلة بالبنية التحتية.
- **الاحتياجات:** تقييم بيئة الأعمال من حيث شفافية الإدارة المالية العامة.
- **أهمية المعلومات المحاسبية:**

تقلل من درجة المخاطرة الاستثمارية وتزيد من الثقة في استقرار المالية العمومية.

مثال تطبيقي: مستثمر أجنبي يطلب تقريرًا عن نتائج تنفيذ ميزانية قطاع النقل قبل الدخول في شراكة.

.6أفراد الجمهور (المواطنون، الصحفيون، الباحثون)

- **الوظيفة:** المراقبة المدنية والمساءلة الديمقراطية.
- **الاحتياجات:** معرفة كيف تُصرف الأموال العمومية ومدى فعالية الإنفاق.
- **أهمية المعلومات المحاسبية:**

تُمكّنهم من ممارسة الضغط الشعبي، وتعزز مبادئ المشاركة والشفافية.

مثال تطبيقي: صحفي استقصائي يستخدم تقارير تنفيذ الميزانية للتحقيق في سوء تسيير بلدية ما.

ملاحظات:

- المحاسبة العمومية لا تُنتج معلومات محاسبية فقط من أجل التسجيل، بل هي **وسيلة استراتيجية للتواصل المالي والإداري** مع مختلف الفاعلين في الدولة.
- تختلف **طبيعة المعلومات المطلوبة** حسب الجهة المستفيدة: فبينما تحتاج السلطة التنفيذية إلى بيانات تشغيلية، يحتاج المستثمرون إلى مؤشرات استقرار، ويحتاج المواطنون إلى وضوح وبساطة.
- يتطلب هذا تنويع أساليب العرض المحاسبي (تقارير مفصلة، رسومات بيانية، مؤشرات أداء) حسب الجمهور المستهدف.

خاتمة:

يتسم النشاط العمومي في الجزائر بخصائص فريدة تميّزه عن القطاع الربحي، أهمها غياب الربح، خضوعه لقواعد قانونية، وانعدام المنافسة. ويُعد النظام المحاسبي العمومي أداة استراتيجية لتوجيه ومراقبة الموارد العامة عبر إطار قانوني وتنظيمي محكم، مدعوم بهيئات رقابية وتقارير دورية. يواجه هذا النظام تحديات هيكلية تتطلب إصلاحات عميقة، إلا أنه يفتح آفاقًا واعدة في ظل الرقمنة والتعاون الدولي. ومن ثَم، يمثل تطوير المحاسبة العمومية حجر الأساس في تعزيز الشفافية وتحقيق التنمية المستدامة.

المبحث الثاني: التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر

يشكل التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر ركيزة أساسية في ضمان التسيير المالي الرشيد والحفاظ على شفافية العمليات المالية للدولة. ويُعد المرجع الأساسي لهذا التنظيم هو **التعليمة العامة رقم 16**

الصادرة بتاريخ 12 أكتوبر 1968،[1] والتي وضعت القواعد التقنية الخاصة بمحاسبة الدولة من خلال مدونة حسابات الخزينة، وتحديد طرق سير الحسابات وكيفيات التسجيل المحاسبي للعمليات المالية.

المطلب الأول: المبادئ التقنية التي يقوم عليها التنظيم الحالي للمحاسبة العمومية

تستند المحاسبة العمومية في الجزائر إلى مبادئ تقنية محورية مستوحاة من القواعد العامة للمحاسبة العامة، إلا أنها تتكيف مع خصوصيات التسيير العمومي، وتخضع لإطار قانوني صارم يهدف إلى إحكام الرقابة وتحقيق الشفافية المالية.

الفرع الأول: مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة[2]

يندرج هذا المبدأ ضمن المبادئ الدستورية للموازنة العامة، وهو ما أكدته المادة 8 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، التي تنص على أن "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة."

تحليل المبدأ:

- **الهدف الأساسي:** ضمان حيادية واستقلالية الموازنة العامة من خلال تجميع الإيرادات في وعاء مالي واحد يمكن توجيهه حسب الأولويات الوطنية دون تقييد أو تحيّز.
- **المنفعة المحاسبية:** يعزز هذا المبدأ من فعالية الرقابة الشاملة على تنفيذ الميزانية ويمنع تشتت الموارد أو استخدامها لخدمة مصالح ضيقة أو فئوية.
- **الاستثناءات القانونية:** على الرغم من المبدأ، فإن التشريع الجزائري أقر استثناءات هامة على غرار:
  - الميزانيات الملحقة(Budgets annexes)
  - الحسابات الخاصة بالخزينة(Comptes spéciaux du Trésor)
  - العمليات الحسابية الخاصة.

انبثاق مبدأين فرعيين مهمين:

1. **مبدأ وحدة الصندوق:**

[1] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor.

[2] القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، المادة 8 منه، ج ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.

- يُلزم هذا المبدأ بإيداع جميع الموارد المالية في حساب الخزينة العمومية، ما يمنع التعدد والتشتت في الأوعية المالية.
- **أثره المحاسبي:** يسمح بتوحيد الحسابات، وتسهيل المراقبة المالية والمطابقة بين المداخيل والمصاريف.

2. **مبدأ وحدة الخزينة:**

- يُكرّس تركيز إدارة الأموال العمومية بيد هيئة واحدة هي الخزينة العمومية.
- **البُعد المؤسسي:** يفرض على كل الهيئات العمومية إيداع أموالها لدى الخزينة، ما يعزز شمولية التسيير المالي المركزي ويتيح للدولة تحسين سياسات السيولة والتمويل العمومي.

الفرع الثاني: مبدأ القيد المزدوج (La comptabilité en partie double)

يعتبر مبدأ القيد المزدوج الأساس القاعدي في المحاسبة العمومية، والذي مفاده أن يتم تسجيل العملية المحاسبية الواحدة في قيدين أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، مما يسمح بإحداث التوازن بين العمليات من خلال تساوي المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة وكذا تساوي الأرصدة الدائنة مع الأرصدة المدينة، ويسهل مسك الحسابات والرقابة على المعاملات. وقد استخدم هذا المبدأ حتى نهاية سنة 1933 من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزينة، ثم تم تعميمه اعتبارا من 1 جانفي1994 على كل قابضين الوكالات المالية وحسب التعليمة رقم 078 من 17 أوت 1991 من المديرية المركزية للخزينة. ويشكل هذا المبدأ حجر الزاوية في التقارب بين المحاسبية الخاصة والمحاسبة العمومية، ولذلك تم دمجه تدريجيا ضمن هذه الأخيرة، ذلك أن له ميزة واضحة من ناحية توحيد الأساليب المحاسبية وحوسبة المصالح المحاسبية[1]

فالتشريع نص على إحلال المحاسبة ذات القيد المزدوج محل المحاسبة ذات القيد البسيط بشكل تدريجي، الأمر الذي لم يحدث لحد الآن، فما يلاحظ على أرض الواقع أن هذا المبدأ لا يزال يواجه صعوبات في التكيف في القطاع العمومي المالي بسبب خصوصياته وسوء تطبيقه في المحاسبة العمومية الجزائرية. وبقي هذا المبدأ متجاهل في المحاسبة العمومية الجزائرية نظرا لغياب محاسبة الذمة واعتمادها على مبدأ القيد البسيط الذي يهتم بتسجيل الإيرادات والنفقات، والمقبوضات والمدفوعات فقط، حتى لو كان يخدم نظريا طريقة مدين دائن .

الفرع الثالث: أسلوب التسيير

[1] Ali Bissad, **Manuel de la comptabilité publique,** Presses de L'Université du Québec, 2éme édition,Québec, 1984.

إن المادة 7 من القانون 84-17 المؤرخ في 15 أوت 1984 المتعلق بالقوانين المالية نصت على أن العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة والميزانيات الملحقة تسجل وفق نظام التسيير، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية الإيرادات المحصلة فعلا وكذا النفقات المقبول دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي حلال السنة المدنية، وهو نظام تسيير سنوي. حيث يتم تطبيق القاعدة السنوية ويمنح الترخيص السنوي السنة واحدة، أي أن تنفيذ العمليات الميزانياتية يجب أن يتم خلال السنة المعنية بها وتبعا لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية[1] .

أي أنه يتم قفل العمليات الخاصة بالتحصيل والصرف التي تمت خلال الفترة ما بين 1 جانفي و31 ديسمبر خلال نهاية السنة، بغض النظر عن السنة الحقيقية للحقوق أو الديون، وفيما إن كانت الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك.

وقد حدد تاريخ 10 ديسمبر من السنة المعنية كآخر تاريخ للالتزام بالنفقات، كما أن تاريخ 25 من نفس الشهر هو آخر تاريخ لتمرير أوامر وحوالات الدفع، وهناك مهلة إضافية تسمى يوم إضافي يمنح للمحاسبين العموميين يسمح بتنفيذ شامل للنفقات. ويتم التحميل النهائي للنفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي بأثر رجعي عن تاريخ31 ديسمبر والذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية.[2]

الفرع الرابع: مركزية عمليات الخزينة

تتم مركزية عمليات الخزينة من خلال المستويات التالية :

-المستوى الأول: حيث يقوم المحاسب الثانوي للدولة عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له .

-المستوى الثاني: أين يقوم المحاسب الرئيسي بعد عملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته، بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون

المحاسبي المركزي للخزينة .

[1] المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المادة 4 منه، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

[2] Ali Bissad, op.cit, p130

-المستوى الثالث: يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بإعداد ميزانة الحسابات العامة للدولة بعد أن يقوم بعملية

دمج وتركيز ميزانة الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني .

الفرع الخامس: قاعدة الخدمة المنجزة

تعتبر قاعدة الخدمة المنجزة من القواعد الأساسية في مجال النفقات، التي حرصت الدولة على إرسائها ضمانا لحماية الأموال العمومية، والتي مفادها أنه لا تصرف النفقات إلا لمستحقيها وذلك بعد إثبات استحقاقهم لها وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم، أي إلزام المحاسبين العموميين بممارسة الرقابة على صحة الديون التي يقومون بدفعها، حيث تتعلق هذه الرقابة بتبرير الخدمة المنجزة ودقة حسابات التصفية، وتكتسي هذه الرقابة أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبين العموميين حيث أن الدفع على الوثائق غير النظامية أو غير الكافية يتسبب في تحمل مسؤوليتهم المالية .

تستند عملية الالتزام بالنفقات إلى قاعدة قديمة، وهي قاعدة الخدمة المنجزة، والتي بموجبها يخضع دفع ديون الهيئات العمومية للتنفيذ الكامل للخدمات من جانب الدائن وتنفيذها وفقا للشروط الأصلية، عندئذ فقط يمكن التصفية بالمعنى الدقيق للكلمة، والتي يتم فيها حساب مبلغ الدين أو التحقق منه، وعليه فإن عملية التصفية تنطوي على مرحلتين متتاليتين هما: التأكد من الخدمة المنجزة وتحديد مقدار النفقات. أي أن معاينة إنجاز الخدمات يعد عنصرا هاما من العناصر التي تبنى عليها تصفية النفقة.

المطلب الثاني: تصنيف مدونة الحسابات

أولاً: الإطار المفاهيمي والتقني لمدونة الحسابات

تُعد مدونة الحسابات أداة مركزية في النظام المحاسبي العمومي، حيث تمثل الهيكل الموحد لتسجيل جميع العمليات المالية وفق منطق منطقي ومنهجي، يضمن القيد المزدوج، الرقابة المحاسبية، والتحليل الاقتصادي للمالية العامة. وتعكس المدونة توجهًا نحو **التوحيد، الشفافية، ومركزية المعلومة المالية**.

وتصنف بالشكل التالي[1]:

- **الصنف** (Groupe) هو المستوى الأعلى، يحدد طبيعة العمليات الكبرى (ميزانية، خزينة، ديون...).
- **الحساب العام** (Compte général) يعبر عن فئة عمليات أكثر تحديدًا داخل الصنف.

[1] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, p13.

- **الحساب الثانوي** (Compte secondaire) و**الحساب الفرعي** يقدمان تفصيلًا دقيقًا للعملية المالية حتى الوصول إلى مستوى التخصص الكامل.

✧ملاحظة: اعتماد هذا النموذج الهرمي يمكّن من تتبع العمليات بدقة على المستوى الوطني، المحلي، وحتى على مستوى المؤسسة العمومية الفردية.

ثانياً: طريقة ترقيم مدونة الحسابات

يُعتمد الترقيم الخطي التسلسلي بهدف التوحيد والرقابة، وهو ما يتوافق مع المعايير الدولية مثل نظام GFS (Government Finance Statistics) 2014المعتمد من قبل صندوق النقد الدولي. هذه الطريقة تساعد على:

- تصنيف العمليات حسب طبيعتها ومصدرها،
- إعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة،
- تسهيل مهام المراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية.

أي

- الرقم الأول للحساب يمثل رقم مجموعة الحسابات والتي تتفرع من الرقم 01 إلى 09.

- الرقمان الأوليان لكل حساب يعبران عن الحساب العام والذي يتفرع من الرقم 0 إلى 09.

- الأرقام الثلاثة الأولى تشكل رقم الحساب الثانوي الذي يتفرع من الرقم 0 إلى 09.

أما التفرعات الباقية فوق ثلاثة أرقام، فتعتبر بمثابة حسابات جزئية للحساب الثانوي والتي يمكن أن تصل كحد أقصى إلى ستة أرقام بعد الحساب الثانوي، ليصبح أقصى حد لتفرع حسابات مجموعة حسابات الخزينة هو تسعة أرقام.

ثالثاً: التصنيف الوظيفي للحسابات في السياق المحاسبي العمومي[1]

1.الحسابات المالية

تمثل جوهر المحاسبة النقدية التي لا تزال تعتمدها الجزائر. وهي تسجّل **كل حركة نقدية فعلية،** بما في ذلك:

[1] Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor, op.cit, pp 14-17.

- التحصيلات (مدين)،
- النفقات (دائن).

لكن هذا النظام يواجه انتقادات لكونه لا يعكس الالتزامات المالية أو الديون المحتملة، ما دفع إلى **إطلاق إصلاح تدريجي نحو المحاسبة المزدوجة والتراكمية**.

2.حسابات التسديد

تلعب دورًا حاسمًا في **الربط الأفقي بين المحاسبين العموميين**، وتبرز أهمية نظام المعلومات المالية الموحد لضمان التوازن في الحسابات العكسية، واحتواء الأخطاء المحاسبية المحتملة.

3.الحسابات الوسيطية

تمثل تقنيًا آلية ترانزيت محاسبي دون أثر مالي، لكنها تؤدي وظيفة مهمة في تركيز المعطيات المالية، خصوصًا عند تطبيق مبدأ **المركزة المحاسبية** المعتمد في الهيكل الإداري العمومي.

4.حسابات الإسناد النهائي والمؤقت

يتجسد فيها مبدأ **التخصص الوظيفي للمحاسبين العموميين**:

- المحاسب الثانوي: إعداد أولي.
- المحاسب الرئيسي: تنفيذ نهائي، وتحمل المسؤولية أمام هيئات الرقابة.

التمييز بين الإسناد المؤقت والنهائي يعزز الشفافية، لكن يتطلب **آليات إلكترونية دقيقة لمطابقة الأرصدة ومراقبة آجال التسوية**.

رابعاً: التحليل الوظيفي لمجموعات مدونة الحسابات(09-01)

أقسام مدونة حسابات الخزينة[1]

[1] Ministère des finances, **textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01,** direction général de comptabilité, 2005, "Ministère de finance, textes relatifs a la comptabite pub que, tome UT, direc pp181-195.

تقوم مدونة الحسابات على تقسيم الحسابات إلى تسعة مجموعات رئيسية، كل منها مخصص لقيد العمليات ذات الطبيعة المماثلة. وفقًا للتعليمة العامة رقم 16 الصادرة بتاريخ 12 أكتوبر 1968، تتوزع المجموعات على النحو التالي:

المجموعة الأولى: عمليات الصندوق والمحفظة المجمعة

تشمل حسابات التدفقات المالية للخزينة، مثل:

- حسابات النقد (ح/10)
- حسابات التسديد مع البنك المركزي (ح/11)
- حساب الأوراق المالية (ح/12)
- حساب الودائع (ح/13)

المجموعة الثانية: عمليات الميزانية

تتعلق بتسجيل إيرادات ونفقات الميزانية العامة:

- حساب الميزانية (ح/20)
- حساب تنفيذ الميزانية (ح/21)

المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة

تركز على تنفيذ برامج التنمية خارج الميزانية:

- الحسابات الخاصة للخزينة (ح/30)
- حسابات الإيرادات (ح/31)
- حسابات التخصيص الخاص (ح/32)
- حسابات الديون النهائية (ح/33)
- حساب تحويل الإيرادات (ح/34)
- حساب تنفيذ ديون الدولة (ح/35)
- حساب ديون الدولة (ح/36)

المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتتبة

تشمل حسابات الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، مثل:

- مراسلي الخزينة المتعلقة بالتنفيذ النهائي (ح/40)
- مراسلي الخزينة لتحصيل الإيرادات (ح/41)
- مراسلي الخزينة لتنفيذ الإيرادات (ح/42)

المجموعة الخامسة: حسابات تحت التسوية

تتضمن العمليات المالية التي لا يمكن إثباتها، مثل:

- إيرادات للتصنيف والتحويل (ح/50)
- نفقات للتصنيف والتحويل (ح/51)
- تدفقات نقدية بين المحاسبين (ح/52)
- الحسابات الوسيطية (ح/53)

المجموعة السادسة: النتائج

يمسك العون المركزي للخزينة هذه الحسابات:

- حساب النتيجة المتعلقة بتنفيذ الميزانية (ح/60)
- حساب رصيد عمليات الخزينة (ح/61)

المجموعة السابعة: الديون المضمونة من طرف الدولة

تتضمن تسجيل الديون المضمونة:

- قروض مضمونة (ح/70)
- أقساط القروض المضمونة (ح/71)

المجموعة الثامنة: حقوق الدولة

تتعلق بمتابعة حقوق الدولة الناتجة عن القروض:

- حساب الحقوق المختلفة (ح/80)
- حساب المستحقات الآجلة (ح/81)

المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة

كل مجموعة تمثل **بنية محاسبية وظيفية** تغطي بُعدًا معينًا من التسيير المالي العمومي:

حسب الشكل 1

المجموعة	ملاحظات تحليلية	الوظيفة المالية
01	تشكّل المكون الأساسي للمالية النقدية	سيولة وتدفقات مالية فورية
02	تعكس التسيير السنوي للموارد والنفقات	تنفيذ الميزانية
03	تمويل التنمية خارج الميزانية	عمليات استثنائية/خاصة بالخزينة
04	تمثيل لعلاقات الخزينة مع فواعل الاقتصاد	ودائع الهيئات
05	آلية للمرونة في معالجة العمليات المعلقة	التسويات المالية
06	تُستخدم لإعداد الحساب الختامي	النتائج العامة
07	مؤشرات المخاطر المالية وديون الضمان	ديون الدولة المضمونة
08	تسجّل مستحقات الخزينة تجاه الغير	حقوق الدولة
09	تعكس محفظة الدولة من الأوراق غير السائلة	القيم غير المتداولة

اعداد الطالب من الدراسة السابقة

خامساً: أبعاد التحديث والتطوير

رغم أن النظام الحالي قائم على التعليمة 1968/16، إلا أن الاتجاه الحالي في الجزائر يهدف إلى:

- **إدخال المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية** للمرافق العمومية.
- **رقمنة نظام المحاسبة العمومية** من خلال مشروع **المنصة الإلكترونية للمالية العامة.(PIFG)**
- **إدماج المعايير الدولية (IPSAS)** لضمان الشفافية والمقروئية.

توصية: تحديث مدونة الحسابات لتصبح متعددة الأبعاد (ميزانية، كلفة، أداء) يساهم في الانتقال نحو **حوكمة مالية مبنية على النتائج.**

خاتمة تحليلية

إن تصنيف مدونة الحسابات الجزائرية يعكس محاولة لتأطير شامل ودقيق للعمليات المالية للدولة. ورغم طابعها التقليدي الذي يرجع لسنة 1968، فإنها تظل حجر الزاوية في ضبط التسيير المالي العمومي. ومع ذلك، فإن الانتقال إلى نظام أكثر مرونة وشفافية يقتضي مراجعة هذه المدونة وفق مقاربات جديدة: رقمية، معيارية، وأدائية.

المطلب الثالث: نقائص مدونة حسابات الميزانية

بالرغم من التعديلات بقي الإطار المحاسبي للدولة عاجزا عن تأدية الدور المنوط به نظرا للعيوب ونقائص التي يعاني منها لحد الآن. [1]

الفرع الاول: مدونة لا توفر نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة

حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق، أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مهملة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبيextra-comptable من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها.

كما يجب الإشارة أن مدونة حسابات الميزانية تشوبها نقائص أخرى، متمثلة فيما يلي:

1- الطابع غير المفصل للنفقات: يعتبر النظام الحالي لتصنيف النفقات غير فعال إذ تشوبه مجموعة من العيوب تحول دون فهم واستيعاب العناوين المتضمنة في الميزانية، و تتمثل هذه العيوب فيما يلي:
2- من حيث طريقة التقديم نلاحظ عدم وضوح عناوين النفقات بشكل لا يمكن من تحديد أوجه الإنفاق المختلفة، إذ هناك نوع من تشتت النفقات و هذا ما سنحاول توضيحه من خلال المثالين التاليين:

مثال:

[1] آمال حاج جاب الله ، **" واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير : دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي "** ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات – إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 25/24 نوفمبر 2014، ص 772.

العنوان الثالث: وسائل المصالح.

القسم الأول: الموظفون – مرتبات العمل.

31-02:التعويضات والمنح المختلفة.

القسم الثالث : التكاليف الاجتماعية.

01 -33: المنح العائلية.

33-02: المنح الاختيارية.

نلاحظ تشتت وتفرع النفقات الخاصة بالمنح بين القسمين الأول والثالث بشكل لا يمكن من فهم واستيعاب محتوى الاعتمادات المالية المخصصة لجانب المنح.

مثال :

العنوان الثالث: وسائل المصالح.

القسم الأول: الموظفون – مرتبات العمل.

01 -31: الإدارة المركزية – الأجور الرئيسية.

31-02: التعويضات والمنح المختلفة.

31-03 الموظفون المناوبون والمداومون – الأجور ولواحقها.

العنوان الرابع : التدخلات العمومية.

القسم الثالث : النشاط التربوي والثقافي.

43 - 01 : الإدارة المركزية – المنح - تعويضات التدريب- الرواتب المسبقة – نفقات التكوين.

تظهر هنا صعوبة التحديد الواضح والدقيق لمحتوى وحجم النفقات المتعلقة بالموظفين، نظرا لتشتتها بين عدة أقسام تنتمي لعناوين مختلفة.

كما يجب الإشارة إلى أن طريقة التقديم و التصنيف الحالية لا تعكس بوضوح تقسيم المهام بين القطاعات الوزارية، إذ نجد من بين النفقات الخاصة بوزارة ما نفقات متعلقة بنشاطات تندرج ضمن مهام وزارات أخرى.

مثال: نجد من بين النفقات الخاصة بوزارة العدل نفقات متعلقة بالنشاط الثقافي، الذي يندرج مبدئيا ضمن المهام الخاصة بوزارة الثقافة. [1]

3- **عدم تماشي مدونة نفقات التسيير مع نفقات التجهيز:** و هذا لأن مدونة نفقات التسيير تقسم النفقات حسب الوزارات، أما مدونة نفقات التجهيز تقسم على شكل قطاعات الصناعة، الزراعة،

[1] حلقة دراسية حول **" مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر "**، مرجع سبق ذكره، ص 16.

الري....)، إن عدم التناسق بين المدونتين أدى إلى وجود نفقات مسجلة في ميزانية التجهيز و لكنها من المفروض أن تسجل في ميزانية التسيير .

4- **مدونة لا توفر المعلومة المطلوبة:** إن التقنين الحالي للميزانية العامة للدولة في مجالي التسيير والتجهيز لا يبدو مطابقا للحاجات الضرورية لاستعمال المعلوماتية، لذلك يكون من المستحسن إعادة النظر في المدونة تبعا لمقتضيات تناسق التصنيفات الإدارية الاقتصادية والوظيفية بما يسمح باستعمال سهل للمعلوماتية. و عليه فالنظام الميزانياتي الحالي يعاني من عدم كفاية و صعوبة و نقص المعلومة في مجال عمليات الميزانية.

5- **مدونة الإيرادات:** بالنسبة لمدونة الإيرادات فإن المشاكل المطروحة للإصلاح تعتبر جد محدودة في الحالة التي يسمح فيها التصنيف المستعمل بمعرفة طبيعة هذه الإيرادات بدون مشكل، و مع ذلك يكون من المناسب تعديل تقنين الإيرادات، في إطار المعالجة الآلية للمعلومات.

الفرع الثاني: جمود ترقيم مدونة الحسابات

إن ترقيم مدونة الحسابات نظام تنقصه المرونة، فالاعتماد على الترقيم الخطي أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة. إلى جانب هذا فإن عناوين الحسابات تتميز، في كثير من الأحيان، بعدم دقتها وعدم تناسبها مع محتوى وطبيعة العمليات التي تكون موضوع التقييد المحاسبي.

الفرع الثالث: صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي[1]

فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إن عملية التركيز، في أغلب الأحيان، لا تتم في الآجال المناسبة، مما يسبب تأخرا في حصر المعلومات واتخاذ القرارات، وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة ترشيد النفقات العمومية وكذا التسيير العصري للمالية العمومية.

الفرع الرابع: تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية

إن مجمل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق المدونة الحالية تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها، ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة عن مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب

---

[1] جمال العمارة ، **" منهجية الميزانية العامة في الجزائر"** ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص 77.

من إجراء التحليل والمقارنة، هذا إلى جانب تميز هذه الوثائق بطابعها الجزئي والتقليدي، حيث لا تستجيب إلى المتطلبات المحاسبية الجديدة لاسيما في مجال معرفة ذمة الدولة.

المبحث الثالث : المجلس الوطني للمحاسبة وأعوان المحاسبين

المطلب الأول : المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر

1.مقدمة

المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)هو هيئة تنظيمية ورقابية ذات طابع مستقل ومهني، تلعب دورًا محوريًا في تنظيم مهنة المحاسبة وضمان الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية في الجزائر. يمثل النص دراسة متكاملة لهذا المجلس من حيث التعريف، النشأة، التشكيلة، الاختصاصات، والنتائج المترتبة عن عمله، مع تأكيد واضح على استقلاليته وأدواره المتعددة.

2.تحليل التعريف: طبيعة المجلس وأدواره

- **هيئة تنظيمية ورقابية مستقلة**: يحدد النص المجلس كهيئة ذات استقلالية، مما يعزز موضوعيته وحياديته في إدارة شؤون مهنة المحاسبة. هذا يضمن عدم تأثير الضغوط السياسية أو الإدارية على ممارساته.
- **مهامه الأساسية**: تنظيم المهنة، متابعة تطورها، وحفظ أخلاقياتها. وهو بذلك يشمل كل مراحل دورة مهنة المحاسبة بدءًا من التكوين، التراخيص، المراقبة، وحتى التأديب.
- **مفهوم الاستقلالية**: يظهر المجلس ككيان مستقل عن السلطات التنفيذية، وهو أمر جوهري لضمان الحيادية في الرقابة وعدم التحيز، مما ينعكس إيجابيًا على جودة الأداء المالي والشفافية.

3.النشأة والتأطير القانوني

- تأسيس المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318.96 (1996) وتعديله عام 2011 يعكس تطورًا تشريعيًا يتماشى مع المتطلبات الحديثة لمهنة المحاسبة في الجزائر.
- اعتماده كجهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يعزز مشاركة الجهات المختلفة في الإشراف على مهنة المحاسبة، ويوفر إطارًا مؤسسيًا متكاملاً.
- وجود لجان متخصصة متعددة (تقييس الممارسات، الاعتماد، التكوين، الانضباط، مراقبة النوعية) يدل على تبني المجلس لنظام تنظيمي دقيق ومتعدد الأبعاد، يتعامل مع كل الجوانب المهنية والتقنية والأخلاقية.

.4التشكيلة التنظيمية للمجلس[1]

- يضم المجلس 52 عضوًا من وزارات وهيئات وممثلين مهنيين، مما يعكس تنوعًا واسعًا في التمثيل يضمن شمولية القرار وتوازن المصالح.
- التركيبة تضم إطارات وزارية على مستوى عالٍ (مديرين)، ممثلين عن الجهات الرقابية والمالية المختلفة، وأعضاء منتخبين عن التنظيمات المهنية، إضافة إلى تعيينات شخصية للكفاءات المختصة.
- يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من 52 عضوا، موزعين كالآتي:

- مجموعة من الإطارات الوزارية معينين لتمثيل وزاراتهم تتوفر لديهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي (الوزير المكلف بالطاقة، الوزير المكلف بالإحصاء، الوزير المكلف بالتربية الوطنية، الوزير المكلف بالتجارة، الوزير المكلف بالتعليم العالي المكلف بالتكوين المهني، الوزير المكلف بالصناعة)
- رئيس المفتشية العامة للمالية
- بعض المديرين والممثلين لمديريات ومجالس معينة (الإدارة العامة للضرائب المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية، ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة)
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
- ثلاثة أشخاص يتم إختيارهم لكفائتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية.
- يدير المجلس رئيس ويساعده في ذلك نائب رئيس.
- يتولى دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة ناظر العام يساعده نظار.

- ينظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني (ثماني غرف) وغرف ذات اختصاص إقليمي (تسع غرف) وغرفة للانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره[1] .

- التنظيم الهيكلي للمجلس في غرف وطنية وإقليمية، مع وجود كتابة ضبط وأقسام تقنية وإدارية، يظهر مدى تعقيد وتخصص الإدارة داخل المجلس، وهو ما يرفع من كفاءته وقدرته على متابعة القضايا بشكل منهجي.

1. مجال الاختصاص والصلاحيات[1]

يمنح الأمر رقم95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 للمجلس اختصاصا شاملا في رقابة الأموال العمومية.

وفي هذا الصدد يراقب المجلس كل الهيئات العمومية باختلاف أنواعها بما فيها المؤسسات المختلطة التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات والهيئات العمومية جزء من رأس مالها الاجتماعي. كما يؤهل المجلس لمراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني.

بغض النظر عن الإخطارات المحتملة الصادرة عن السلطات العمومية التي قد تحيل إليها ملفات خاصة ذات أهمية وطنية فإن المواد 7، 8، 8 مكرر و9 إلى 12 من الأمر المذكور أعلاه تحدد مجال اختصاص

- الاختصاص الواسع للمجلس يشمل مراقبة الأموال العمومية للعديد من الهيئات (الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات، الهيئات المختلطة، الشركات ذات الملكية العمومية أو المشاركة العمومية) يعكس دوره المركزي في ضمان الشفافية المالية في القطاع العام.
- تشمل الصلاحيات مراقبة نوعية التسيير، استخدام الموارد، المساهمات العمومية، النظم الإجبارية للتأمين الاجتماعي، وغيرها من المجالات التي تمس مباشرة المالية العمومية.
- هذه الصلاحيات الموسعة تضع المجلس في موقع حيوي لحماية المال العام، وتوجيه الممارسة المحاسبية لضمان الالتزام بالقوانين والمعايير.

6.النتائج المترتبة عن عمل المجلس: الإدارة والقضاء[2]

- **النتائج الإدارية**:

---

[1] ●

●المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة .القانون رقم 20-95 المؤرخ في 17 يوليو 1995.

[2] www.scribd.com/document/705677419/المجلس-الوطني-للمحاسبة

- إعداد مذكرة التقييم، تقارير سنوية، ومذكرات مبدئية يظهر أن المجلس لا يقتصر على الرقابة فقط بل يساهم في تحسين الأداء من خلال التوصيات.
- الإجراءات العاجلة ومراسلات رئيس الغرفة تبين وجود آليات فعالة للتفاعل السريع مع المخالفات، ما يعزز الموثوقية والشفافية.
- إحاطة السلطات العليا (رئيس الجمهورية، الهيئات التشريعية) بالتقارير يعكس الأهمية الوطنية لدور المجلس، ويمنحه قدرة على التأثير السياسي والإداري.

- **النتائج القضائية**:

- فرض الغرامات، إكراهات التقييد، البت في تصفية الحسابات، فضلاً عن المتابعات القضائية والإنضباطية، تعكس الصلاحيات القضائية التي يمتلكها المجلس في حماية المال العام ومحاسبة المخالفين.
- تنظيم آليات الطعن وحقوق المتقاضين يظهر التوازن بين صلاحيات المجلس وحماية الحقوق، مما يعزز مبدأ العدالة والشفافية.

7.حقوق المتقاضين وضمانات العدالة

- النص يبرز مجموعة واسعة من الحقوق والإجراءات التي تضمن عدالة الإجراءات أمام المجلس، مثل حق الرد، مهلة الرد، الاطلاع على الملفات، والاستعانة بمحام.
- هذه الضمانات تكرس مبدأ الشفافية واحترام حقوق الأطراف، وهو عنصر أساسي في النظام القانوني والمؤسساتي لضمان نزاهة القرارات ومصداقيتها.

8.الاستنتاجات والتوصيات

- المجلس الوطني للمحاسبة هو مؤسسة متكاملة تجمع بين التنظيم، الرقابة، التقييم، والمحاكمة الإدارية والقضائية في ميدان المحاسبة العمومية.
- استقلالية المجلس وتعدد لجانه وتنوع تشكيلة أعضائه يساهم في تحقيق التوازن بين مختلف المصالح وضمان جودة الأداء.
- مجالات اختصاصه الواسعة تضعه كأداة محورية في حماية المال العام والشفافية المالية.
- لضمان تعزيز دوره، يمكن اقتراح:
  - تطوير آليات الرقابة التقنية وتوظيف تكنولوجيا المعلومات لزيادة فعالية المراقبة.

- تعزيز التدريب المستمر للأعضاء والعاملين لضمان مواكبة المستجدات المحاسبية والقانونية.
- تعزيز التواصل مع الهيئات التشريعية والتنفيذية لدعم تطبيق التوصيات والتقارير.

9.خاتمة

يتضح من التحليل أن المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر يمثل أحد الركائز الأساسية لضبط وتنظيم الممارسات المحاسبية في القطاع العام، ويؤدي دورًا مزدوجًا رقابيًا وقضائيًا ضروريًا لضمان حسن تسيير الأموال العمومية وحماية المال العام. يجمع المجلس بين الاستقلالية والفعالية من خلال تشكيلة واسعة ومتنوعة من الأعضاء واللجان، ويوفر إطارًا مؤسسيًا متينًا يعزز من النزاهة والمهنية في قطاع المحاسبة. إن تطوير هذا المجلس والارتقاء بآليات عمله يمثل ضرورة استراتيجية لتعزيز الشفافية المالية وحوكمة القطاع العام في الجزائر.

المطلب الثاني :النتائج المترتبة عن تحريات المجلس[1]

تؤدي ممارسة الصلاحيات الإدارية والقضائية لمجلس المحاسبة إلى صنفين من النتائج:

أولا: النتائج الإدارية

•مذكرة التقييم:

عقب مراقبة نوعية التسيير يضبط مجلس المحاسبة تقييماته النهائية ويصدر كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردود تسيير المصالح والهيئات المعنية ويرسلها إلى مسؤوليها وإلى الوزراء وإلى السلطات الإدارية المعنية.

•رسالة رئيس الغرفة:

تطلع مسؤولي المصالح والهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة المتعلقة بالوضعيات أو بالوقائع أو المخالفات التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأملاك الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته بغرض اتخاذ التدابير التي يتطلبها تسيير صحيح للأموال العمومية.

•الإجراء المستعجل:

- [1] موقع مجلس المحاسبة (Cour des Comptes): https://www.ccomptes.dz/

إذا توجب إطلاع السلطات السلمية أو السلطات الوصية بالوقائع أو الوضعيات أو المخالفات المشار إليها في المادتين 24 و25 من النظام الداخلي يخطر رئيس مجلس المحاسبة كل هؤلاء عن طريق إجراء استعجالي.

•المذكرة المبدئية:

يطلع رئيس مجلس المحاسبة السلطات الوصية للمصالح أو الهيئات التي خضعت للرقابة عن طريق مذكرة مبدئية بالنقائص المسجلة في مجال تطبيق النصوص التي تسري على تسيير الأموال العمومية.

•التقرير السنوي:

يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا تلخص فيه جميع المعاينات والملاحظات التي يرى أنه من الضروري إرسالها إلى رئيس الجمهورية.

"كما يطلع مجلس المحاسبة رئيس الجمهورية بكل مسألة ذات أهمية خاصة تدخل في اختصاصاته كلما رأى ذلك مفيدا."

يبين التقرير السنوي المعاينات والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.

ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بناء على قرار صادر عن رئيس الجمهورية.

يرسل مجلس المحاسبة نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية.

•التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية:

يحضر مجلس المحاسبة مشروع تقرير تقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية. وترسل الحكومة التقارير التقييمية للسنوات المعنية التي يعدها المجلس في هذا الشأن إلى الهيئة التشريعية مرفوقة بمشاريع القوانين المرتبط بها.

ثانيا: النتائج القضائية

•في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف:

–يصدر مجلس المحاسبة غرامات ضد المحاسبين والآمرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات وضد المحاسبين العموميين بسبب عدم إرسالهم المستندات الثبوتية.

–يطبق إكراهات على المحاسبين والآمرين بالصرف المعنيين إذا انقضت الآجال المحددة لإيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة.

•في مجال تصفية حسابات المحاسبين العموميين:

يبث مجلس المحاسبة بقرار نهائي عندما لا تسجل على ذمة المحاسب أية مخالفة. ويبت بقرار مؤقت يتضمن أوامر و/أو تحفظات في الحالات الأخرى ثم يتبع بقرار مخالصة أو قرار نهائي للاستحقاق.

•في مجال رقابة نوعية التسيير:

إذ لاحظت غرف مجلس المحاسبة أثناء ممارستها رقابة نوعية تسيير الهيئات تدخل ضمن اختصاصها وقائع يمكن وصفها وصفا جزائيا يتم إعداد تقرير مفصل تدون فيه الوقائع المعنية. ويرسل المجلس الملف بأكمله عن طريق النظارة العامة إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعات القضائية ويطلع وزير العدل بذلك ويشعر المجلس بهذا الإرسال الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها.

وإذا سجل مجلس المحاسبة أثناء رقابته وقائع من شأنها تبرير دعوى انضباط ضد مسؤول أو عون تابع لهيئة عمومية خاضعة لرقابته استنادا للوضع القانوني لهذا الأخير فإنه يبلغ هذه الوقائع إلى السلطة التي لها صلاحية الانضباط ضد المسؤول أو العون المعني.

•في مجال رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

يصدر مجلس المحاسبة غرامات ضد المسؤولين أو أعوان المؤسسات أو الهيئات ولذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى.

•في مجال الطعن في قرارات المجلس:

تبث تشكيلة كل الغرف مجتمعة لمجلس المحاسبة في الطعون التي يقدمها الناظر العام أو السلطات الوصية أو المتقاضين المعنيين الذين يعارضون القرارات التي تصدرها غرف المجلس.

حقوق متقاضيي مجلس المحاسبة

فضلا عن طرق الطعن المتاحة للمتقاضين في المجال القضائي ضد قرارات مجلس المحاسبة يملك الأشخاص الذين قد يكونوا محل رقابة المجلس أيضا عددا من الحقوق منها:

•حق الرد على تقارير الرقابة لمجلس المحاسبة في إطار الإجراء الحضوري (المادة 55 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 الذي يحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة)[1].

[1] المادة 55 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995

•حق الرد على العناصر المتضمنة في التقرير المفصل في إطار الإجراء الحضوري التابع لفرع "التحقيق" لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (المادة 95 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم).

•حق المطالبة بمهلة إضافية للرد على تقارير الرقابة وعلى القرارات المؤقتة (الفقرة الأخيرة من المادة 78 من الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم والمادة 55 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 سابق الذكر).

•حق المتقاضي في الحصول على معلومات عن فتح تحقيق في إطار إجراء غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (المادة 96 من الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم).

•حق الاستعانة بمحام مرخص بالمرافعة لدى مجلس المحاسبة (المادة 96 من الأمر رقم 95-20 المذكور سابقا المعدل والمتمم).

•حق الاطلاع لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة على الملف الكامل للقضية المطروحة على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بما في ذلك استنتاجات الناظر العام (المادة 99 من الأمر رقم 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم).

ثالثا : طرق الطعن في قرارات مجلس المحاسبة

يمكن أن تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للمراجعة أو الاستئناف أو النقض.

يتقدم بطلب المراجعة المتقاضين المعنيين أو السلطات السلمية أو الوصية التي يخضعون لها وقت وقوع العمليات موضوع القرار أو يتقدم بطلب المراجعة الناظر العام أو الغرفة أو الفرع الذي أصدر القرار مراجعته تلقائيا في حالات: الأخطاء أو الإغفال أو التزوير أو الاستعمال المزدوج أو عند ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك (المادة 102 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم).

يوجه طلب المراجعة إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن ويمكن طلب المراجعة بعد انقضاء سنة واحدة إذا أصدر القرار على أساس وثائق ثبوتية اتضح أنها خاطئة.

لا يقبل الاستئناف ضد قرارات مجلس المحاسبة إلا من قبل المتقاضين المعنيين أو السلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام وهذا في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ تبليغ القرار (المادة 107 من الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم).

للاستئناف أثر موقف لتنفيذ القرار محل الطعن على خلاف المراجعة التي لا تمثل عائقا أمام تنفيذ القرار محل الطعن (المادة 106 الفقرة الأولى من الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم والمادة 107 الفقرة الأخيرة).

تكون قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة قابلة للطعن بالنقص بناء على طلب الشخص المعني أو محام معتمد لدى مجلس الدولة أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية أوالسلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام (المادة 110 من الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم).

يمكن لمجلس الدولة أن يقضي بنقص القرار موضوع الطعن وفي هذه الحالة تمتثل تشكيلة كل الغرف مجتمعة للنقاط القانونية التي تم الفصل فيها.

رابعا: الغرف الوطنية

تحدد المادة 10 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة مجالات تدخل الغرف ذات الاختصاص الوطني تباعا.

ويحدد القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة إضافة إلى مجال التدخل بالنسبة للقطاعات المسجلة في كل غرفة وطنية يحدد رقابة هذه الغرف على المؤسسات والهيئات العمومية بكل أنواعها التي تخضع للوزارة المعنية أو تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها. كما يسند هذا القرار رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي يرتبط نشاطها بقطاع هذه الوزارة إلى فرع الغرفة الوطنية المختصة تجاه تلك الوزارة (المصالح المركزية واللامركزية والمصالح الخارجية).

ووسعت الأحكام الجديدة للأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 [1]مجال رقابة الغرف إلى رقابة تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات الأخرى بصفة مشتركة أو فردية مساهمة بأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة.

وتحدد المادتان 1 و2 من القرار المؤرخ في 16 يناير 1996 المذكور أعلاه مجالات تدخل مجلس المحاسبة وتضبطان انقسامها إلى فروع وتحدد قطاعات تدخل فرع.

تحدد المادة الأولى والمادة 2 من القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 سابق الذكر مجال تدخل غرف المجلس المحاسبة وكذا تقسيمها إلى فروع وكذا قطاعات تدخل كل فرع.

[1]الامر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية

بالنسبة للغرف الوطنية وعددها ثمانية (8) يوزع مجال تدخل كل غرفة منها على فرعين كما يلي:

الغرف الوطنية	الفرع الأول	الفرع الثاني
1-المالية	•الوزارة المكلفة بالمالية (باستثناء محاسبي الدولة)	•محاسبو الدولة (ما عدا محاسبي البريد والمواصلات)
2-السلطة العمومية والهيئات الوطنية	•رئاسة الجمهورية •مصالح رئيس الحكومة •الوزارتان المكلفتان بالدفاع الوطني والداخلية •الهيئات الوطنية	•الوزارتان المكلفتان بالشؤون الخارجية والعدل
3-الصحة والشؤون الإجتماعية والثقافية	•الوزارات المكلفة بالصحة والعمل والشؤون الإجتماعية والتكوين المهني والمجاهدين	•الوزارات المكلفة بالاتصال والثقافة والشبيبة والرياضة
4-التعليم والتكوين	•الوزارتان المكلفتان بالتربية الوطنية والشؤون الدينية	•الوزارة المكلفة بالتعليم العالي والبحث العلمي
5-الفلاحة والري	•الوزارة المكلفة بالفلاحة والغابات	•الوزارات المكلفة بالري والصيد البحري
6-المنشآت القاعدية والنقل	•الوزارات المكلفة بالأشغال العمومية والتعمير والبناء والسكن والتهيئة العمرانية	•الوزارة المكلفة بالنقل
7-التجارة والبنوك والتأمينات	•الوزارة المكلفة بالتجارة	•البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات التأمين والشركات القابضة العمومية
8-الصناعات والمواصلات	•الوزارات المكلفة بالصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والسياحة والصناعة التقليدية	•الوزارتان المكلفتان بالطاقة والبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية

جدول 3

خامسا تقديم الغرف الوطنية

تكلف الغرف ذات الاختصاص الإقليمي في دائرة اختصاصها الجغرافي برقابة الحسابات وتسيير الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة التابعة له.

بناء على قرار رئيس مجلس المحاسبة وبعد أخذ رأي لجنة البرامج والتقارير يمكنها أن تكلف بمساعدة الغرف ذات الاختصاص الوطني في تنفيذ عمليات الرقابة المسجلة في برنامج نشاطها السنوي (المادة 31 مكرر من الأمر رقم 10-02 المتعلق بمجلس المحاسبة).

كذلك الأمر بالنسبة للهيئات الأخرى التي تتلقى أموالا عمومية حيث تكون الرقابة الممارسة عليها اختيارية كتسيير المساهمات العمومية للهيئات التي تملك فيها الجماعات جزء من رأس المال الاجتماعي أو تلك التي تسير أنظمة إجبارية للتأمين والحمايـة الإجتماعيين وأخيرا تلك التي تلجأ إلى التبرعات من أجل دعم القضايا الإنسانية والتربوية والعلمية.

تحدد المادة 11 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 عواصم الولايات التي تقام فيها الغرف ذات الاختصاص الإقليمي.

يوزع مجال تدخل كل غرفة من الغرف الإقليمية وعددها تسعة (9) المنصوص عليها في المادة 11 سابقة الذكر بموجب المادة 3 من القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة الذي يقسم مجال التدخل الإقليمي إلى فرعين كما يلي:

الفرع الأول	الفرع الثاني	الغرف الإقليمية
عنابة، سكيكدة، الطارف	قالمة، سوق أهراس، تبسة، أم البواقي	**عنـــابة**

قسنطينة، ميلة، جيجل	باتنة، بسكرة، سطيف، خنشلة	**قسنطينة**
تيزي وزو، بجاية، بومرداس	برج بوعريريج، مسيلة، البويرة	**تيزي وزو**
البليدة، عين الدفلى، مدية	شلف، جلفة، تيسمسيلت	**البليـدة**
الجزائر	تيبازة	**الجزائـر**
وهران، مستغانم	غليزان، معسكر، سعيدة	**وهران**
تلمسان، سيدي بلعباس	عين تموشنت، تيارت	**تلمسان**
ورقلة، غرداية، الأغواط	إليزي، الوادي، تمنراست	**ورقلــة**
بشار، تندوف	أدرار، البيض	**بشــار**

جدول 4

هذه المادة نفسها تشير إلى أن كل فرع غرفة إقليمية يراقب الجماعات المحلية التي تدخل ضمن اختصاصه والمؤسسات والهيئات العمومية بكل أنواعها التابعة لهذه الجماعات أو التي تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها وكذا المؤسسات العمومية المحلية.

تقديم الغرف الإقليمية

الغرفة الإقليمية للجزائـر

الغرفة الإقليمية للبليــدة

الغرفة الإقليمية لتيزي وزو

الغرفة الإقليمية لعنــابة

الغرفة الإقليمية لقسنطينة

الغرفة الإقليمية لوهران

سادسا غرفة الانضباط

إن غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية هي تشكيلة متخصصة في مجلس المحاسبة مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التابعة لمجال اختصاصها.

يتم إخطارها من طرف التشكيلات الداخلية لرقابة مجلس المحاسبة أو من طرف السلطات العمومية وأجهزة الرقابة والتفتيش الخارجية في حالة ما إذا سجلت مخالفات أو وقائع من شأنها تبرير استخدام صلاحياتها القضائية.

تبث غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية طبقا للمادتين 88 و91 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة في مسؤولية الأعوان في حالة ارتكاب مخالفات لقواعد الانضباط لا سيما الأخطاء أو المخالفات التي تشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

تتشكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية علاوة على رئيسها من قضاة منهم ستة (6) مستشارين على الأقل. وللبث بطريقة سليمة لابد من اجتماع على الأقل أربعة قضاة بالإضافة إلى رئيس الغرفة. كما تزود الغرفة بكتابة ضبط وأمانة.

تكون قرارات التي تصدرها الغرفة قابلة للاستئناف أمام تشكيلة كل الغرف مجتمعة لمجلس المحاسبة.

سابعا كتابة ضبط مجلس المحاسبة

ينظم المرسوم الرئاسي رقم 95-377 الصادر في 20 نوفمبر 1995 المتمم الذي يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة في مواده 22 و23 و24 مهمة كتابة ضبط مجلس المحاسبة التي تتولى مساعدة الغرف في ممارسة صلاحياتها القضائية.

يخضع مستخدموا كتابة ضبط المجلس لنظام خاص بالموظفين الذين ينتمون إلى الأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة.

يتم تنظيم كتابة الضبط بموجب تعليمة صادرة عن رئيس المجلس والتي تقسمها إلى أربعة (4) فروع هي:

–فرع خاص بتقديم الحسابات،

– فرع خاص بالمنازعات،

– فرع خاص بالتبليغات،

–وفرع خاص بالأرشفة.

يتكون سلك كتابة الضبط من درجتين اثنتين هما:

–كتاب الضبط،

–وأمناء الضبط.

وتمارس كتابة الضبط صلاحياتها تحت السلطة المباشرة لرئيس مجلس المحاسبة ويرأسها كاتب ضبط رئيسي يساعده ثمانية (8) كتاب ضبط بالغرف الوطنية وتسعة(9) كتاب ضبط بالغرف ذات الاختصاص الإقليمي إضافة إلى كاتب ضبط بغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

علاوة على كاتب الضبط الرئيسي تتشكل كتابة الضبط من كاتب قسم ضبط وكاتبي ضبط (2) وثلاثة (3) أمناء ضبط وكاتبي إدارة (2) مكلفين بمتابعة أعمال كتابة الضبط في مجال إيداع الحسابات والتبليغات والمنازعات والأرشفة في غياب أمين محفوظات.

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية :

-1تعريف الآمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص له صفة باسم الدولة أو جماعة محلية أو مؤسسة عمومية لإبرام وإثبات وتصفية ديون أو حقوق. ويشغل على العموم منصب المسؤول الأول عن مرفق عمومي[1].

-2مهام الآمر بالصرف:

إن المهمة الرئيسية للأمر بالصرف هي ضمان السير الجيد لمرفقه العام. لذلك فمن المفروض أن يسعى بكل الوسائل المتاحة له للتكفل الجيد باحتياجات مستخدمي هذا مرفق العام مع احترام التنظيم المعمول به.

إن مهام الآمر بالصرف لا تقتصر على الجانب المالي، فهو أولا المسير الرئيسي أو الثانوي للمرفق العمومي (من الوجهة الإدارة) وهو الآمر بالصرف (من وجهة المحاسبة العمومية).

في اللغة الإدارية المتداولة، قليلا ما يستخدم مصطلح الآمر بالصرف. ويفضل عادة استخدام مصطلح المسؤول المدير مثلا وهذا المصطلح له مدلولين:

---

[1] خلف هلال بن يوسف ، معاش قويدر ، متطلبات تطبيق المحاسبية العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العامipsas ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، دراسات اقتصادية ، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 31، طبعة 2، الجزائر، 2017، ص277

-فهو يعني الأهلية الإدارية للعون العمومي، كسلطة تقديرية اتخاذ قرارات تخص عدد من العمليات ؛

-وهو يشمل كذلك القدرة على إعطاء أوامر لتنفيذ عمليات مالية، أو بالخصوص إمضاء له القدرة على تحريك أمول عمومية.

-3أنواع الأمرين بالصرف:ا

حسب المادة 2 من قانون 07-23 فإن الآمرين بالصرف هم رئيسيون أو ثانويون أو إقليميون لميزانية الدولة[1].

أ. **الأمرون بالصرف الرئيسيون:**

1. بالنسبة للخزينة والميزانيات الملحقة لدولة :

الوزراء هم الآمرون بالصرف الرئيسيون بالنسبة للميزانية العامة للدولة والحسا **با** ت الخاصة

2. بالنسبة للجماعات المحلية: الولاة هم الآمرونsا لصرف الرئيسيون بالنسبة للولاة ، ورؤساء البلديات هم الآمرون بالصرف الرئيسيون بالنسبة للبلديات.

3. بالنسبة للمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة: هم المسؤولون المعينون قانونيا على هذه المؤسسات، وتختلف تسمية هؤلاء المسؤولين حسب نشاط مؤسساتهم (مدير، مدير عام، عميد،[2](...

ب - الآمرون بالصرف الثانويون:

الآمر بالصرف الثانوي هو سلطة غير ممركزة مكلفة في حدود التقسيم الإقليمي بتنفيذ بعض العمليات المالية، في هذا الإطار يمسك محاسبة الالتزامات وأوامر الصرف، وعليه أن يطلع شهريا الآمر بالصرف الرئيسي الذي فوضه عن الوضعية المالية والحوالات التي قام بإصدارها .

والآمرون بالصرف الثانويون هم المدراء الجهويين والمدراء الولاءين لكل وزارة بالإضافة إلى السفراء والقنصليين العامين والذين يفوضهم وزير الخارجية. كما يمكن أن يكون آمرون بالصرف ثانويون على مستوى فروع

بعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تعمل على نطاق وطني.

ويقوم الآمر بالصرف الرئيسي بتحويل الصلاحيات إلى الآمر بالصرف الثانوي عن طريق تفويض

---

[1] الجريدة الرسمية، القانون رقم 21- 90 المؤرخ في 15 أوت 1990، المادة 26، مرجع سبق ذكره ، ص 1134

[2] سكوتي خالد ، دور اآلمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مرجع سبق ذكره ، ص 512

الاعتمادات وينقسم إلى نوعين[1]:

.1تفويض اعتمادات التسيير:

حيث يضع الآمر بالصرف الرئيسي تحت تصرف الآمر بالصرف الثانوي الاعتمادات اللازمة للسير الحسن للمصالح، وهذا من خلال إرسال أمر تفويض الاعتمادات إلى المراقب المالي مصحوب ببطاقة الالتزام، وبعد التأشير عليها ترسل إلى أمين الخزينة المركزي وأمين خزينة الولاية والمراقب المالي للولاية.

.2تفويض اعتمادات التجهيز:

وتتمثل في تفويض تراخيص البرامج وهي متعددة السنوات بالإضافة إلى تفويض اعتمادات الدفع وهي سنوية وتمر بنفس الإجراءات السابقة.

ويمكن للآمر بالصرف الرئيسي سحب تفويضه من خلال إصدار أمر بسحب التفويض.

جـ - الآمرون بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة:

وهم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرامج كله أو جزء منه

-4 الآمرون بالصرف المستخلفين والمفوضين:

يمكن أن ينوب عن الآمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والإقليميين في حالة الغياب أو وجود مانع آمرون بالصرف مستخلفون وهم معينون مسبقا للقيام بهذا الدور؛ كما يمكنهم تفويض أعوان لديهم للإمضاء على بعض الأعمال وهذا تحت مراقبتهم ومسؤوليتهم.

ب - تعريف المحاسب العمومي:

1 -المحاسب العمومي هو كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية، وكذلك ضمان حراسة وتداول الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها، مع القيام بمسك الحسابات وحركة الموجودات[2].

-2التعيين والاعتماد:

يعين المحاسبون العموميون من قبل وزير المالية ويخضعون لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين

---

[1] [3] Ali Bissaad: droit de la comptabilité publique; édition houma; Alger, 2004, page 88.

[2] الجريدة الرسمية، القانون رقم 21- 90، المادة 33، مرجع سبق ذكره، ص 1134.

العموميين من قبل وزير المالية أو ممثله.

إذن فالتعيين هو خاص بالموظفين التابعيين لوزارة المالية، في حين أن الاعتماد هو خاص بالموظفين التابعين للإدارات الأخرى.

-3تصنيف المحاسبين العموميين:

يصنف المحاسبين العموميين إلى: رئيسيين و ثانويين، ومختصين ومفوضين، ومحاسبو الأموال والقيم ومحاسب المركزي للخزينة[1].

أ. المحاسبين الرئيسيين:

أولا: بالنسبة للدولة:

-1 العون المحاسب المركزي للخزينة: وهو الذي يتولى تجميع مجموع محاسبات محاسبي الدولة.

-2أمين الخزينة المركزي: ويتولى تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة، الوزارات خاصة والمؤسسات العمومية

ذات الطابع الإداري والتي تعمل على نطاق وطني.

-3أمين الخزينة الرئيسي: ويتولى دفع المعاشات وتنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة بالإضافة إلى مسك المحاسبة العامة للدولة.

-4 أمناء خزينة الولاة: وهم مكلفون بتنفيذ علیات الإيرادات والنفقات والخزينة للميزانية العامة للدولة وميزانيات الولاة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والحساls ت الخاصة للخزينة بالإضافة إلى مراقبة عمل الوكلاء والأعوان المحاسبيين للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

-5العون المحاسب المركزي للميزانيات الملحقة: مكلف بتجميع عمليات الميزانيات الملحقة.

ثانيا: بالنسبة للجماعات المحلية:

-1 أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي بالنسبة لميزانية الولاية

-2 أمين خزينة البلدية هو محاسب رئيسي بالنسبة لميزانية البلدية

[1] 3 عبد المطلب بيصار، المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، مطبوعة دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس وسنة أولى ماستر، تخصص تسيير عمومي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2019/2020، ص 93

ثالثا: بالنسبة للمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة:

يوكل تنفيذ ميزانية هذه المؤسسات ومسك محاسبتها وتسيير أموالها إلى عون محاسب رئيسي معين أو معتمد، كما يمكن اعتماد محاسب عمومي ثانوي لهذه المهمة.

ب. المحاسبين الثانويين:

وهم من يرسلون بمحاسبتهم إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل التدقق من طرف هذا الأخير، وهم:

-قابض الضرائب

-قابض أملاك الدولة

-قابض الجمارك

- قابض التسجيل

ونجد المحاسبين المختصون، والمفوضون، ومحاسبو الترتيب

ج. المحاسبون المختصون: وهم المحاسبون المخولون باعطاء الإسناد النهائي لعمليات الإيرادات والنفقات التي ينفدونها.

د. المحاسبون المفوضون: وهم الذين ينفذون عمليات الإيرادات والنفقات عن المحاسبين المختصين والذين يجب الرجوع إليهم لضمان الإسناد النهائي لهذه العمليات.

ه. محاسبو الأموال والقيم: وهم المكلفون بتداول وحفظ الأموال القيم للهيئات العمومية.

-1**محاسبو التركيز المحاسبي**: وهم لا يتعاملون مع الأموال ومهمتهم تقتصر في تجميع وتركيز التسجيلات المتعلقة بالعمليات المنفذة من قبل المحاسبين الآخرين ويعتبر العون المحاسب المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر.

المادة 22 من قانون 07-23 تنص على أنه يمكن تكليف وكلاء بالقيام لحساب المحاسبين العموميين بعمليات التحصيل والدفع وتترتب عليهم لذلك مسؤولية شخصية ومالية، وتطبيقا للمادة المذكورة، المرسوم التنفيذي رقم 346-24 بتاريخ 14/10/2024 يحدد كيفيات إحداث وتنظيم وسير وكالات الإيرادات والنفقات[1].

[1] الجريدة الرسمية، القانون رقم 21- 90، المادة 29، مرجع سبق ذكره، ص 1134.

-1تنظيم الوكالات:

المادة 03 من المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه يشير إلى أن وكالات الإيرادات والنفقات تحدث بقرار من الآمر بالصرف للهيأة العمومية المعنية بعد موافقة كتابية من المحاسب العمومي المختص. ويجب أن يحتوي هذا القرار على إشارة إلى الهدف، المقر، التسمية، الدليل، أبواب النفقات أو حساب الإسناد للإيرادات، الحد الأقصى لمبلغ التسبيق الممنوح للوكيل، المبلغ الوحدوي للنفقة، أجل تقديم الإثباتات.

ويتم تعيين الوكيل عن طريق قرار من الآمر بالصرف، وبعد اعتماده من طرف المحاسب العمومي المختص يباشر الوكيل عمليات التحصيل والدفع. ويتم اختيار الوكيل من ضمن الموظفين المرسمين للهيأة المعنية، ويجب أن

يكون لديهم مستوىb هيل مقبول يمكنه من القراءة والكتابة والقيام بعمليات الفحص والمراقبة اللازمة.

-2سير الوكالات:

يلتزم الوكلاء بمسك محاسبة محددة الشكل من قبل وزير المالية، ويجب أن تظهر هذه المحاسبة في أي وقت ما يلي:

بالنسبة للإيرادات: المبالغ المستلمة والمدفوعة ووضعية الصندوق

بالنسبة للنفقات: التسبيقات المستلمة، الأموال المستعملة، والأموال المتوفرة

ولتنفيذ العمليات الموكلة إليه يُفتح للوكيل حساب إيداع في الخزينة، وقد يسمح له كذلك بفتح حساب بريدي جاري.

أ. **وكالة الإيرادات:**

وكالة الإيرادات غير مخولة بتحصيل الضرائب والرسوم المحددة بقوانين الضرائب وقانون الجمارك والأملاك العمومية، فلاتحصل إلا الإيرادات المنصوص عليها في قرار إحداث الوكالة.

يقوم الوكلاء بدفع الإيرادات التي قاموا بتحصيلها إلى المحاسب المخصص:

بالنسبة للنقود على الأقل مرة في الأسبوع؛

بالنسبة للصكوك البنكية في اليوم الموالي؛

بالنسبة للصكوك البريدية تحول في اليوم الموالي لمركز الصكوك البريدية.

ب - **وكالة النفقات:**

تتمثل في تمكين عون من دفع مباشرة نفقات مستعجلة بمبالغ صغيرة من خلال تسبيقات يحصل عليها من المحاسب المخصص وهذا على أساس إثباثات يقدمها الدائنون، والتي يرسلها الوكيل إلى المحاسب المخصص مرفقة بأمر دفع للتسوية.

والمادة 15 من المرسوم 346-24 تحدد أنواع النفقات التي يمكن أن تدفع من خلال وكالة التسبيقات وهي:

-نفقات تخص المعدات والتسيير؛

-تسبيقات عن مصاريف المهمات؛

-الأشغال المنجزة عن طريق الوكالة.

-3مسؤولية الوكلاء

يخضع الوكلاء لمراقبة المحاسب المخصص والآمر بالصرف الذي يتبع له، كما يخضعون لرقابة المفتشية العامة للمالية. ومسؤوليتهم قد تكون إدارية وجزائية وشخصية ومالية، وهذه المسؤولية تمتد إلى الأعوان الذين يعملون تحت إمرهم، وفي حالة ظهور عجز في الوكالة فإن الوكيل يوضع في حالة مدين بنفس شروط المحاسب العمومي.

وهم سلك من الموظفين لديهم قانون أساسي خاصđ م، تحت سلطة وزير المالية (المديرية العامة للميزانية)، يمارسون رقابة قبلية وبعدية على مشاريع الالتزامات وقرارات التسيير الخاصة بالنفقات من طرف الآمرين بالصرف. ويتسع مجال تدخل المراقب المالي ليشمل الحسا بات الخاصة للخزينة وميزانيات كل الهيئات العمومية.

-1مهام المراقب الميزانياتي[1]:

حسب المادة 103 من قانون ،07-23 الرقابة الميزانياتية إلى:

-السهر على احترام التشريع والتنظيم المعمول به ،

-تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية؛

-ضمان الرقابة البعدية على الو ثائق غير الخاضعة للتأشيرة المسبقة؛

[1] المادة 103 من قانون 07-23 المؤرخ في 2023

-مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية؛

-إعلام الوزير المكلف بالمالية دورها بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة

-2الرقابة الميزانياتية:

كل القرارات الإدارية من طرف الآمرين بالصرف والتي لها أثر مالي بالنفقات يجب أن تخضع للرقابة الميزانياتية والتأشير عليها من طرف المراقب الميزانياتي.

أ. العمليات الخاضعة لتأشيرة المراقب المالي:

.1عمليات تسيير الموارد البشرية:

وتتضمن عمليات التعيين، الترسيم، أجور الموظفين، الجداول الإسمية في السنة المالية، كشف الأجور الأولي والمعِدل والمتِمم، وقبل إعطاء التأشيرة، يتأكد المراقب المالي من احترام قواعد الوظيفة العمومية والمحاسبة العمومية.

.2عمليات الالتزام بالنفقات:

وتمثل كل الالتزامات الخاصة بنفقات التسيير والتجهيز.

ب. إجراءات الرقابة:

.1أجل تنفيذ الرقابة :

وهو محدد بـ 10 أ يام ابتداءا من تاريخ استقبال بطاقة الإلتزام ويمكن تمديد هذا الأجل إلى 20 يوم إذا كان الملف ينطوي على تعقيدات تتطلب دراسة معمقة. ويحدد تاريخ 20 ديسمبر من السنة المالية المعنية كآخر أجل لإيداع مشاريع الالتزام بالنفقات وقرارات التسيير.

.2قرارات الرقابة :

و تاخذ ثلاث أشكال:

-التأشير بالموافقة بعد التأكد من مطابقة الملف مع القوانين المعمول بها والوضعية المالية؛

-الرفض المؤقت: ويكون في حالة وجود مخالفة قابلة للتصحيح، كغياب أو نقص في المستندات، إهمال عناصر جوهرية؛

-الرفض النهائي: ويكون في حالة عدم مطابقة الالتزام مع القوانين المعمول بها، عدم توفر الاعتمادات أو

المناصب المالية، عدم احترام الملاحظات المذكورة في الرفض المؤقت.

ويمكن للآمر بالصرف في هذه الحالة أن يصدر قرار بالتغاضي عن الرفض النهائي وهذا على مسؤوليته، وحتى قرار التغاضي يمكن رفضه في الحالات التالية :

-انعدام صفة الآمر بالصرف؛

-عدم توفر أو انعدام الاعتمادات أو مناصب الشغل المالية؛

-التقييد الميزانيات غير القانوني للنفقة؛

-غياب التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما؛

-غياب الو ثائق الثبوتية؛

-3مسؤولية المراقب الميزانياتي:

طبقا للمادة 43 والمادة 44 من المرسوم التنفيذي رقم 347-24 [1]والذي يحدد كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية، فإن المراقب الميزانياتي مسؤول شخصيا على سير جميع المصالح الموضوعة تحت سلطته وعلى التأشيرات.

والأراء التي يمنحها وعلى الرفض الذي يلغيه، كما أن المراقب الميزانياتي المساعد مسؤول شخصيا في حدود المهام الموكلة إليه من طرف المراقب الميزانياتي.

فيما يخص العقوبات المترتبة على مسؤولية المراقب الميزانياتي فلا توجد نصوص قانونية خاصة به إلا أن المراقب المالي سابقا يخضع بشكل عام إلى ما يلي:

-الغرامة المالية التي تفرضها غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية التابعة للمحاسبة على كل عون يرتكب مخالفة في مجال التسيير المالي، حيث تنص المادة 88 من الأمر رقم 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة الفقرة رقم 7 على أن الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية تعتبر خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية في مجال تسيير الميزانية والمالية وتستوجب هذه العقوبة؛

-المسؤولية تجاه وزير المالية حيث يتوجب عليه سنويا إرسال تقرير مفصل حول العمليات المنجزة إلى وزير المالية، كما يتوجب عليه مسك محاسبة الالتزامات، وسجلات خاصة بالتأشيرات وقرارات

[1] طبقا للمادة 43 والمادة 44 من المرسوم التنفيذي رقم 347-24

الرفض بالإضافة إلى متابعة اعتمادات الميزانية.

الفصل الثاني: دور معايير المحاسبة الدولية في العمومي

مقدمة:

في ظل التحولات الاقتصادية العميقة التي يشهدها العالم المعاصر، ولا سيما في ظل تصاعد دينامية العولمة وتكثّف المعاملات العابرة للحدود، برزت الحاجة الملحّة إلى تجاوز النماذج المحاسبية المحلية، وتبني أطر ومعايير محاسبية دولية تضمن التجانس والشفافية والمقارنة على المستوى العالمي. وقد أصبح اعتماد معايير موحدة للمحاسبة لا يُعد ترفًا مؤسسيًا، بل ضرورة تفرضها متطلبات الحوكمة الرشيدة، والرقابة المالية، وترشيد استخدام الموارد العامة.

وفي هذا السياق، بدأت الجهود الدولية، بقيادة الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، تتجه نحو توحيد الأنظمة المحاسبية، ليس فقط في القطاع الخاص الذي استفاد مبكرًا من معاييرIFRS ، وإنما أيضًا في القطاع العام من خلال تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) عبر مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام (IPSASB).وتهدف هذه المعايير إلى تحسين جودة ومصداقية التقارير المالية العمومية، وتوفير إطار شفاف وموثوق يُمكّن من التقييم الموضوعي لأداء الحكومات والمؤسسات العامة.

إن التعدد والاختلاف بين النظم المحاسبية الوطنية لطالما شكل عائقًا أمام إمكانية إجراء مقارنات مالية دقيقة بين الدول، وأضعف من فعالية الرقابة والمساءلة. ومن هنا تكتسب معايير IPSAS أهميتها باعتبارها "لغة محاسبية دولية موحدة" تساهم في تعزيز الشفافية، وضمان الاتساق، والرفع من كفاءة إدارة المال العام، فضلًا عن دورها في تقليص هامش الفساد وسوء التسيير.

وعليه، فإن اعتماد المعايير الدولية في المحاسبة العمومية لم يعد خيارًا تقنيًا فحسب، بل يمثل توجهًا استراتيجيًا نحو تحديث الإدارة المالية الحكومية، وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة، وتكريس الثقة في المعلومات المالية المنتجة من قبل القطاع العام.

المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العموميipsas

المطلب الأول : مفاهيم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

أ: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

1.نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين وتطور اهتمامه بالمحاسبة العمومية

تُعد المحاسبة من المهن التي اكتسبت طابعًا دوليًا منذ بدايات القرن العشرين، وهو ما تجلّى في انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين بمدينة سانت لويس (الولايات المتحدة الأمريكية) سنة 1904، تلاه مؤتمر آخر في أمستردام سنة 1922. ورغم أهمية هذه المبادرات، فإن الجهود المؤسساتية الحقيقية نحو توحيد الممارسات المحاسبية على الصعيد العالمي لم تبدأ فعليًا إلا في ستينيات القرن الماضي، حين طُرحت لأول مرة في مؤتمر نيويورك عام 1962 فكرة إنشاء سلطة محاسبية دولية تُعنى بدعم الدول النامية في تحديث وتطوير أنظمتها المحاسبية.

وقد تعزز هذا التوجه في مؤتمر باريس سنة 1967، حيث تمت مناقشة إمكانية إنشاء مكتب دولي دائم للبحوث والتعاون المحاسبي، غير أن هذه الفكرة قوبلت بتحفظ من بعض الدول المؤثرة آنذاك، مثل بريطانيا والولايات المتحدة وهولندا. ومع ذلك، تم الاتفاق على دراسة إمكانية تأسيس أمانة عامة دائمة في المؤتمر الدولي اللاحق.

وقد تُوّجت هذه المبادرات بتأسيس **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)** رسميًا سنة 1977، خلال انعقاد المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين في مدينة ميونخ (ألمانيا)، ليصبح الهيئة الدولية المرجعية المكلفة بتعزيز مهنة المحاسبة على المستوى العالمي، وذلك عبر مجموعة من الأهداف الأساسية، أبرزها[1]:

- تطوير معايير مهنية عالية الجودة.
- تعزيز التزام المحاسبين بالممارسات المهنية الفضلى.
- الرفع من القيمة المهنية للمحاسبين.
- معالجة التحديات والقضايا المحاسبية ذات البعد الدولي.

ولتجسيد هذه الأهداف، أنشأ الاتحاد أربع لجان تقنية أساسية، وهي:

1. **لجنة ممارسة التدقيق الدولية** (أصبحت لاحقًا: *مجلس معايير المراجعة والتأمين*).
2. **لجنة التعليم المحاسبي** (حاليًا: *مجلس التعليم المحاسبي الدولي*).
3. **لجنة الأخلاقيات المهنية** (أصبحت: *مجلس المعايير الأخلاقية للمحاسبين*).
4. **لجنة المحاسبة الإدارية**.

وبالنظر إلى تصاعد الاهتمام الدولي بالمحاسبة العمومية، خصوصًا بعد تأسيس **لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)** سنة 1973 – التي تحوّلت لاحقًا إلى *مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB)*) قرر IFACفي عام 1986 إنشاء لجنة خامسة متخصصة في القطاع العام، تُعرف بـ **لجنة القطاع العام**[2]**((PSC**

وقد أُنيط بهذه اللجنة مجموعة من المهام الجوهرية، من أبرزها:

- إعداد وتطوير معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام.
- الإسهام في تحسين أنظمة الإدارة المالية الحكومية.
- ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في التقارير المالية العمومية.
- تغطية مجالات محورية مثل التقارير المالية، التدقيق العمومي، الحوكمة، والمحاسبة الإدارية في القطاع العام.

---

[1] آسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، كلية العلوم االقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2021، ص 24.

عقدت هذه اللجنة أول اجتماع رسمي لها في لندن سنة 1987، وشرعت منذ ذلك الحين في صياغة معايير محاسبية دولية موجّهة للقطاع العام، وذلك بدعم مالي وتنظيمي من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ما مكّنها من أن تصبح الجهة المرجعية الدولية الرسمية في ميدان المحاسبة العمومية، وتُعرف اليوم بـ **مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**[1]**.(IPSASB)**

الجدول الزمني لتطور IFAC وIPSASB

السنة	الحدث
1904	انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في **سانت لويس (الولايات المتحدة)**.
1922	انعقاد المؤتمر الدولي الثاني للمحاسبين في **أمستردام (هولندا)**.
1962	طرح فكرة إنشاء **سلطة محاسبية دولية** خلال مؤتمر **نيويورك** لدعم الدول النامية.
1967	مناقشة إنشاء **مكتب دولي دائم للبحوث المحاسبية** في مؤتمر **باريس**، مع تسجيل تحفظ بعض الدول الكبرى.
1973	تأسيس **لجنة المعايير المحاسبية الدولية(IASC)** ، precursorلـ.**IASB**
1977	تأسيس **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)** في مؤتمر **ميونخ (ألمانيا)** كهيئة مهنية دولية.
1986	إنشاء **لجنة القطاع العام (PSC)** داخلIFAC ، استجابة لتزايد الاهتمام بالمحاسبة العمومية.
1987	انعقاد أول اجتماع رسمي لـ PSC في **لندن**، وانطلاق صياغة معايير محاسبية دولية للقطاع العام.
2004	تحويل لجنة القطاع العام (PSC) إلى **مجلس مستقل داخل IFAC** تحت اسم.**IPSASB**

ملاحظات توضيحية:

- من **1904 إلى 1962** كانت اللقاءات ذات طابع تنسيقي عام، دون إطار مؤسساتي دائم.
- منذ **1977**، أصبح IFAC المرجع الدولي الأول لتنظيم مهنة المحاسبة.
- تأسيس **PSC** شكل نقطة التحول الرئيسية نحو الاهتمام بالمحاسبة العمومية.

[1] international Federation of accountants, IFAC, internat, Public sector accounting Standars board, edition 2012, New York City, United States, P2.

- تأسيس **IPSASB** منح طابعًا مؤسسيًا ومعايير واضحة للمحاسبة الدولية في القطاع العام.
- ب. تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي
- تُعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) من أبرز الأدوات التنظيمية المعتمدة لتوحيد المبادئ والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض القوائم المالية للهيئات والمؤسسات الحكومية. وعلى الرغم من تعدد التعريفات المقدمة لهذه المعايير في الأدبيات المحاسبية، فإنها تلتقي حول كونها إطارًا معياريًا موحدًا يهدف إلى ضمان عرض عادل، موثوق، وشفاف للمعلومات المالية في القطاع العام، بما يعزز من قابلية المقارنة والمساءلة على المستوى المحلي والدولي.
- ووفقًا لما أوردته لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ((IFAC، تُعرّف معايير IPSAS على أنها بيانات رسمية توضح الأسس التي ينبغي من خلالها تسجيل المعاملات المالية الحكومية ومعالجتها في القوائم المالية، بطريقة تضمن سلامة الإفصاح المالي وصدق التمثيل المحاسبي للواقع الاقتصادي.
- وتُعتبر هذه المعايير بمثابة منظومة تنظيمية دقيقة، تُحدد نوعية المعلومات التي يجب إدراجها في التقارير المالية، والأساليب التقنية لإعدادها، فضلاً عن توضيح الممارسات المحاسبية المقبولة وغير المقبولة على الصعيد المهني. وهي بذلك تشكل مرجعية دولية موحدة تضمن تجانس المعالجة المحاسبية للعمليات المالية في بيئات إدارية وقانونية مختلفة.
- وفي تعريف آخر أكثر شمولًا، تُعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمثابة إطار مكتوب ومنظم، صادر عن هيئة مختصة، يتضمن معايير متجانسة تُحدد الأسلوب الملائم لقياس وعرض الأحداث المالية التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الأداء في الكيانات الحكومية.[1]
- أما **مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ((IPSASB**، فيُعرف هذه المعايير بأنها مجموعة من القواعد تُحدد بدقة متطلبات **الاعتراف المحاسبي، والقياس، والعرض، والإفصاح** المتعلقة بالأحداث والعمليات المالية التي تدخل ضمن نطاق البيانات المالية ذات الغرض العام (*General Purpose Financial Statements*).

[1] خيضر خبيطي، يونس مونة، أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، كلية العلوم االقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2016، ص.99

- وبهذا المعنى، تُمثّل IPSAS الأساس المهني والمرجعي لتطوير نظم محاسبة عمومية حديثة، تقوم على مبادئ الشفافية والمساءلة، وتُساهم في تحسين الحوكمة المالية وتعزيز الثقة في الأداء الحكومي.

ت. خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

تتميز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) بمجموعة من الخصائص التقنية والمفاهيمية التي تُميزها عن النماذج التقليدية للمحاسبة العمومية، وتهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية الحكومية من خلال اعتماد مقاربات أكثر تطورًا، مستمدة في جانب كبير منها من ممارسات القطاع الخاص. وتُبرز هذه الخصائص السعي نحو إرساء نموذج محاسبي يعكس بدقة الأداء المالي الحقيقي، ويعزز الشفافية والمساءلة. من أبرز هذه الخصائص:

1. منطق الأداء المالي (*Performance Logic*)

تشجع معايير IPSAS على التحول من النظرة البسيطة للنفقات والإيرادات نحو تقييم شامل للأداء المالي العام للدولة، وذلك من خلال إعادة تصنيف الأصول والنفقات وفقًا لمبدأ القيد المزدوج. فعوضًا عن تسجيل الإنفاق الاستثماري (مثل البنية التحتية أو شراء المعدات) كنفقات مباشرة، يتم إدراجه ضمن **الأصول الثابتة** التي تُستهلك تدريجيًا على مدى عمرها الإنتاجي. كما تُسجّل الالتزامات الحكومية مثل الرواتب المستحقة أو الالتزامات التعاقدية ضمن **الخصوم**، بما يعكس الوضع المالي الفعلي وليس فقط التدفقات النقدية.

2. اعتماد محاسبة الاستحقاق بدلًا من محاسبة الصندوق (*Accrual Accounting*)

تُعتبر محاسبة الاستحقاق حجر الأساس في نظامIPSAS ، إذ تمثل نقلة نوعية مقارنة بأسلوب **محاسبة الصندوق** التقليدي الذي يعتمد فقط على المبالغ المحصلة أو المدفوعة فعليًا. في المقابل، تُسجل محاسبة الاستحقاق جميع الحقوق والالتزامات في الفترة التي تخصها، سواء تم دفعها أو تحصيلها أم لا.

مثال تطبيقي: في التجربة النيوزيلندية، بلغ الفائض المحاسبي المعلن حسب محاسبة الصندوق ما يقارب **1 مليار دولار**، في حين انخفض إلى **100 ألف دولار فقط** عند احتسابه وفقIPSAS ، بسبب إدراج القروض والالتزامات المتراكمة، مما أبرز صورة أكثر واقعية للوضع المالي.

3. الشفافية والدقة في عرض المعلومات المالية (*Transparency and Accuracy*)

توفر معايير IPSAS إطارًا شاملًا لضمان وضوح ودقة المعلومات المحاسبية، من خلال:

- تحديد دقيق لمصادر الإيرادات والنفقات العامة.
- الالتزام بمعايير الإفصاح المحاسبي المحايد.

- تقديم بيانات مالية موثوقة ومتكاملة.
- تمكين متخذي القرار والمراقبين من الوصول إلى المعلومات في الوقت المناسب.

هذه الخصائص تعزز **الشفافية المالية**، وتُسهم في ترسيخ **آليات الحوكمة الرشيدة** و**المساءلة العامة**، من خلال تزويد المواطنين والهيئات الرقابية بصورة موضوعية ومحدثة عن الأداء المالي للمؤسسات العمومية.

فيما يلي **جدول تحليلي مقارن** بين محاسبة الصندوق ومحاسبة الاستحقاق، يبرز الفروقات الجوهرية بين النظامين، ويوضح كيف تشكل محاسبة الاستحقاق إحدى الركائز الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي:(IPSAS)

جدول مقارن بين محاسبة الصندوق ومحاسبة الاستحقاق

العنصر	محاسبة الصندوق(Cash Basis)	محاسبة الاستحقاق(Accrual Basis)
أساس التسجيل	الإيرادات تُسجل عند تحققها، والنفقات عند نشوء الالتزام بها.	الإيرادات تُسجل عند التحصيل، والنفقات عند الدفع.
تمثيل الواقع المالي	تعكس صورة شاملة للوضع المالي، بما يشمل الأصول والخصوم.	لا تعكس الوضع المالي الحقيقي، بل التدفقات النقدية فقط.
الإفصاح عن الالتزامات	تُدرج كافة الالتزامات والمستحقات ضمن القوائم المالية.	لا تُسجل الالتزامات المستقبلية أو المستحقات غير المدفوعة.
المعلومات المقدمة	معلومات شاملة تغطي الأداء المالي والضريبي والتمويلي.	محدودة وتركّز على الجانب النقدي.
التحكم في النفقات	أصعب نسبيًا، لكنه يسمح برقابة أدق على الالتزامات.	سهل من حيث الرقابة المباشرة على التدفقات النقدية.
مناسبة للتقارير طويلة الأجل	مناسبة جدًا للتخطيط المالي طويل الأجل وتقييم الأداء.	غير مناسبة للتخطيط أو التقييم على المدى الطويل.
درجة الشفافية والمساءلة	مرتفعة، وتدعم الحوكمة والرقابة المالية.	منخفضة نسبيًا.

العنصر	محاسبة الصندوق(Cash Basis)	محاسبة الاستحقاق(Accrual Basis)
المعيار المحاسبي المرتبط	معتمدة ضمن إطار IPSAS للقطاع العمومي. لا تتوافق مع معايير IPSAS.	

خلاصة : يتضح من هذا الجدول أن محاسبة الاستحقاق تُعد أكثر تطورًا وملاءمة لتوفير معلومات مالية دقيقة وشفافة، مما يجعلها الخيار الأمثل لأنظمة المحاسبة العمومية الحديثة، خاصة في ظل تبني معايير IPSAS. وبالرغم من التعقيدات التقنية التي قد تصاحب الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الاستحقاق، فإن الفوائد المحققة على مستوى الإفصاح، الشفافية، والمسؤولية المالية تجعل من هذا الانتقال ضرورة إصلاحية في سياق الحوكمة المالية الرشيدة.

ث: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

يُعد اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS) خطوة استراتيجية في سبيل إصلاح الإدارة المالية العامة، وتحديث نظم المحاسبة الحكومية بما يتماشى مع متطلبات الشفافية، والمساءلة، وحوكمة المالية العمومية. ويُستخلص من الأدبيات المتخصصة وجملة التوصيات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) مجموعة من الأهداف الجوهرية التي ترمي هذه المعايير إلى تحقيقها، يمكن تلخيصها كما يلي[1]:

1.تحديث وتطوير المحاسبة العمومية

تهدف IPSAS إلى بناء نظام محاسبي أكثر تطورًا واتساقًا من الأنظمة التقليدية، من خلال إدخال آليات متقدمة لقياس الأداء المالي، وتصنيف العمليات المحاسبية على أسس حديثة تراعي المعايير الدولية.

2.مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الاقتصادية

تسعى هذه المعايير إلى تقليص الفجوة بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المعتمدة في القطاع الخاص، عبر تبني أسس الاستحقاق وتسجيل الأصول والخصوم بشكل يعكس الواقع المالي الحقيقي، ما يُتيح إمكانية المقارنة بين الأداء المالي للقطاع العمومي والقطاع الاقتصادي.

3.تبني محاسبة الاستحقاق (الحقوق المثبتة)

[1] محمد رجراج، "التوحيد في النظرية المحاسبية وآثاره على الإقتصاد الجزائري" ، مجلة علمية دولية ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، عدد 26، جامعة الجزائر 2012 ،3، ص 14.

تُعدّ محاسبة الذمة المالية (الاستحقاق) من الدعائم المحورية فيIPSAS ، حيث تُسجّل المعاملات منذ نشوء الحقوق والالتزامات وليس عند تنفيذ التحصيل أو الدفع، مما يُعزز دقة وموضوعية البيانات المالية، ويُوفر صورة شاملة عن الوضعية المالية الفعلية.

4.تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية

توفر IPSAS إطارًا يسمح بإعداد تقارير مالية تتصف بالشفافية والدقة والحياد، وهو ما يُعزز ثقة الجمهور والمؤسسات الدولية في البيانات المالية المقدّمة من الحكومات، ويُسهّل الرقابة والمساءلة على الأداء المالي العام.

5.دعم الاتساق والمقارنة المالية

تمكن المعايير الدولية من تحقيق درجة عالية من القابلية للمقارنة بين الوحدات الحكومية داخل الدولة الواحدة، وعبر الدول المختلفة التي تتبنى نفس الإطار المحاسبي، ما يسهم في دعم الشفافية السياسية والتقييم الموضوعي للسياسات العمومية.

6.تحسين إدارة الأداء والتخطيط المالي

من خلال تقديم معلومات مالية دقيقة وشاملة، تساعد IPSAS الجهات الحكومية على تقييم الأداء والكفاءة، واتخاذ قرارات رشيدة في مجال تخصيص الموارد، وتمويل المشاريع، وتحديد أولويات الإنفاق العام.

7.تعزيز المساءلة ومحاربة الفساد

أكدت مؤسسات مالية دولية، على غرار البنك الدولي، أن الشفافية المحاسبية لها أثر مباشر على تصنيف الدول الائتماني، وتحسين الانضباط المالي. وعليه، فإن IPSAS تُعزز من آليات الحوكمة الرشيدة، وتُساهم في الحد من التلاعب المالي وسوء استخدام المال العام.

8.الحد من التحيز السياسي في السياسات المحاسبية

إن التوحيد المعياري يقلص من فرص التدخل السياسي في تحديد السياسات المحاسبية، ويحول دون تفصيل معايير محلية تُخدم مصالح ضيقة أو أهداف انتخابية قصيرة المدى، مما يعزز من موضوعية وحيادية البيانات المالية.

9.دعم الدول النامية في بناء أنظمة محاسبية حديثة

تمثل IPSAS بديلًا عمليًا وفعّالًا للدول التي لا تمتلك الإمكانات اللازمة لتطوير معايير محاسبة محلية، حيث توفر هذه المعايير إطارًا جاهزًا وعالي الجودة يواكب التطورات الدولية، دون الحاجة لاستثمار موارد بشرية ومالية كبيرة.

10.تحسين قياس التكاليف والالتزامات

من خلال اعتماد محاسبة الاستحقاق، تتمكن الحكومات من تحديد التكاليف الحقيقية لخدماتها ومشاريعها، بما يشمل الاستهلاكات، والالتزامات طويلة الأجل، والديون السيادية. كما يُمكّنها ذلك من تقييم الاستدامة المالية على المدى البعيد.

11.تعزيز إدارة الأصول العامة

يسمح تطبيق IPSAS بحصر وتقييم الأصول العمومية، بما فيها الأصول الثقافية والطبيعية، وإدراجها في البيانات المالية، إلى جانب تطبيق مبدأ الاستهلاك، وهو ما يوفر قاعدة بيانات دقيقة لتدبير هذه الأصول وحمايتها من التآكل أو الهدر.

خلاصة:

تُعدّ معايير IPSAS من أبرز أدوات إصلاح النظم المحاسبية الحكومية في العصر الحديث، إذ تتجاوز الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية نحو غايات أوسع تشمل تحسين جودة القرارات، وتكريس الشفافية، وتعزيز الثقة في الأنظمة المالية العمومية. كما تشكل هذه المعايير عنصرًا حاسمًا في تكوين بيئة مالية دولية منسجمة، أكثر قدرة على مواجهة تحديات العولمة، والتمويل، والتدقيق، والمساءلة.

المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام[1](IPSASB)

في ظل التباين الكبير في إعداد وعرض القوائم المالية من قبل الهيئات الحكومية عبر مختلف الدول، نتيجة لاختلاف الأطر القانونية، والسياسات الاقتصادية والاجتماعية، برزت الحاجة الملحة إلى توحيد المعايير المحاسبية للقطاع العام على المستوى الدولي. هذا التوحيد يُسهم في تعزيز الشفافية، والمساءلة، وقابلية المقارنة بين البيانات المالية، خاصة في ظل الضغوط الدولية المتزايدة نحو تحقيق التوافق المحاسبي، وتعزيز ممارسات الحوكمة الرشيدة في الإدارة العمومية.

[1] لإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ذكره ، 2009 ، ص 04.

ومن هذا المنطلق، قام **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)** بإنشاء **مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSASB)** ، وهو هيئة مستقلة تُعنى بوضع معايير محاسبية عالية الجودة موجهة لمؤسسات وهيئات القطاع العام. وتتمثل المهمة الأساسية لهذا المجلس، وفق نظامه الداخلي، في **خدمة الصالح العام عالميًا**، من خلال الإسهام في تطوير اقتصاديات دولية قوية ومستقرة عبر:

- ترسيخ الالتزام بالمعايير المهنية ذات الجودة العالية.
- تعزيز التقارب والانسجام الدولي في إعداد التقارير المالية.
- التعبير عن القضايا ذات المصلحة العامة من منظور مهني متخصص.

.1نشأة وتطور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام[1]

إن التطورات المتسارعة في بيئة المحاسبة الدولية، خصوصًا في ظل العولمة، فرضت ضرورة **توحيد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية** وخلق **لغة مالية موحدة** تُمكن من الفهم المشترك والقياس الموضوعي للأنشطة المالية الحكومية. وفي هذا الإطار، أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة **2004** مجلس IPSASB ليحل محل **لجنة القطاع العام** التي كانت قد أُسست سابقًا سنة **1977**.

وقد أنيط بالمجلس الجديد مهمة **صياغة وإصدار المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام(IPSAS)** ، إضافة إلى منشورات توجيهية أخرى، لتُستخدم من قبل الكيانات الحكومية بمختلف مستوياتها في إعداد **التقارير المالية ذات الغرض العام**.

وتجدر الإشارة إلى ما يلي:

- يُقصد بـ **القطاع العام**: الكيانات الحكومية على المستويين الوطني والإقليمي، بما في ذلك الوزارات، البلديات، المستشفيات العامة، والمؤسسات ذات الطابع الإداري.
- أما **التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFRs)** فهي تلك المصممة لتلبية حاجات مجموعة واسعة من المستخدمين الخارجيين (مثل المواطنين، الدائنين، المنظمات الدولية)، والذين لا يملكون سلطة مباشرة للحصول على المعلومات من مصادرها الأصلية.

تحليل

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، الجزء الأول، ترجمة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزال،عمان ، الأردن،2012،ص 10.

تبرز أهمية إنشاء IPSASB من خلال قدرته على الحد من **التجزئة المحاسبية** التي تعاني منها العديد من الأنظمة المالية العامة، حيث يوفر **إطارًا معياريًا موحدًا** يساعد الحكومات على:

- تعزيز **شفافية المعلومات المالية**.
- تحسين **جودة اتخاذ القرار** المالي العمومي.
- تسهيل **مقارنة الأداء المالي** بين الدول والمؤسسات الحكومية.
- كسب **ثقة الجهات المانحة والممولين الدوليين**.

كما يُعد المجلس أحد الركائز الأساسية لتحقيق **حوكمة مالية رشيدة**، ويعمل بالتوازي مع مبادرات أخرى مثل تلك التي تطلقها الأمم المتحدة والبنك الدولي بشأن الشفافية والمساءلة في القطاع العام.

.2هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSASB)

يتمتع **مجلس IPSASB** بهيكل تنظيمي مستقل ومتخصص، يُمكّنه من أداء مهامه بكفاءة وحياد. ويتكوّن المجلس من:

- **أعضاء دائمين** يمثلون دولًا وهيئات مهنية محاسبية، يتم اختيارهم بناءً على كفاءاتهم وخبراتهم في المحاسبة العمومية.
- **هيئة استشارية** تضم ممثلين عن مستخدمي البيانات المالية (مثل المؤسسات المالية الدولية، الأجهزة العليا للرقابة المالية، والجامعات).
- **أمانة فنية** تتولى الإعداد والتنسيق لمشاريع المعايير، وتقديم الدعم الفني والمهني للمجلس.

ويُدار المجلس تحت إشراف **مجلس التوجيه العام للمعايير** التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، مع ضمان الفصل بين الوظيفة السياسية والوظيفة الفنية. يُعقد المجلس اجتماعات دورية علنية، كما يتبنى **آلية للتشاور العام** قبل إصدار أي معيار جديد، تأكيدًا لمبدأ الشفافية والمشاركة.

تمت صياغة الطبعة الأولى المعايير (IPSASS) من طرف لجنة القطاع العام (PSC) التابعة

للفيدرالية الدولية للخبراء المحاسبين (IFAC) ففي سنة 2002 تم إعتماد 20 معيار (IPSASS) من خلال تكييف المعايير المحاسبية الدولية (IAS) مع واقع محاسبة القطاع العام، وفي سنة 2004 قامت الفيدرالية (IFAC)بإنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) بدلا عن لجنة(PSC) ، وهذا المجلس الذي أصدر طبعة جديدة من معايير (IPSASS) أصبحت تضم 24 معيارا دوليا، لتشهد بعد ذلك عدة

إصدارات وتعديلات آخرها كان سنة 2020 بإجمالي 42 معيار على أساس الإستحقاق ومعيار وحيد يتعلق بالإبلاغ المالي المستند على أساس النقدي[1].

3.المهام الأساسية لمجلسIPSASB

تتمثل المهام الجوهرية للمجلس فيما يلي:

- **إعداد وإصدار معايير محاسبية دولية للقطاع العام :(IPSAS)** وهي مجموعة من المعايير المحاسبية المصممة خصيصًا لتلبية احتياجات المحاسبة في المؤسسات الحكومية، سواء على أساس الاستحقاق أو على أساس النقدي.
- **إصدار إرشادات وتفسيرات وتحديثات تقنية:** لمساعدة الحكومات على تطبيق المعايير، خاصة في ظل اختلاف القدرات المالية والتقنية بين الدول.
- **تعزيز قدرات الدول النامية والناشئة:** عبر تقديم أدوات تنفيذية واستشارية، وتنظيم ورش عمل ودورات تدريبية.
- **تشجيع اعتماد معايير :IPSAS** من خلال التعاون مع المنظمات الدولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، ضمن برامج إصلاح المالية العمومية.

4.العلاقة بين IPSAS والمعايير الدولية IFRS و GFS

أ. العلاقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:(IFRS)

يُعتمد IPSASB بشكل كبير على **المعايير الدولية للقطاع الخاص (IFRS)** كمصدر مرجعي عند إعداد معاييره، لا سيما تلك المعايير التي لا تثير اختلافات جوهرية بين القطاعين العام والخاص، مثل معايير الأصول والخصوم.

ومع ذلك، يعمل IPSASB على **تكييف تلك المعايير مع طبيعة القطاع العام**، الذي يتميز بغياب الربحية كهدف، ووجود التزامات اجتماعية وخدمات عمومية غير قابلة للتسعير المباشر.

ب. العلاقة مع نظام إحصاءات المالية الحكوميةGFS

يتقاطع عمل المجلس مع نظام **إحصاءات المالية الحكومية الصادر عن صندوق النقد الدولي**(GFS 2014) ، إذ يسعى إلى تعزيز **قابلية المقارنة والمواءمة** بين المعلومات المحاسبية والمعلومات الإحصائية للقطاع العام.

---

[1] عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم االقتصادية، مجلد 24، عدد 1، جامعة الجزائر 2021 ،3، ص 1218.

إلا أن هناك بعض **الاختلافات المفاهيمية** بين النظامين، خاصة في تصنيف بعض العمليات أو طرق التقييم، مما يستدعي التنسيق الدائم بين IPSASB وصندوق النقد الدولي لتقليل فجوات الفهم والتطبيق.

ج- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSASB)

يُعد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هيئة مستقلة تُعنى بتطوير المعايير المحاسبية الخاصة بالقطاع العام على المستوى الدولي، ويمارس دوره من خلال المهام التالية[1]:

- **صياغة وإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSAS)** ، والتي تشكل الإطار المرجعي الذي ينبغي على الجهات العامة اتباعه عند إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
- **إصدار إرشادات الممارسات الموصى بها(RPGs)** ، وهي وثائق توجيهية غير ملزمة تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية وتشجيع تبني أفضل الممارسات.
- **إجراء دراسات تحليلية** تتعلق بتحديات إعداد التقارير المالية، لتوفير التوصيات المناسبة المبنية على التجارب الدولية.
- **إعداد البحوث والتقارير الفنية** لدعم وتعزيز المعرفة بقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام وتطوير الفكر المحاسبي في هذا المجال.

يهدف المجلس، من خلال هذه المهام، إلى **تحقيق التكامل في التقارير المالية وتوحيد الممارسات المحاسبية الدولية**، بما يضمن تحسين الشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام.

التنظيم الإداري لمجلسIPSASB [2]

يتبع المجلس تنظيمًا إداريًا محكمًا لضمان الحوكمة الرشيدة والفعالية في اتخاذ القرار، ويشمل ما يلي:

- **التركيبة البشرية للمجلس**: يتكون من رئيس، ونائب رئيس، بالإضافة إلى 18 عضوًا يتم اختيارهم من خلفيات مهنية متنوعة، إلى جانب مراقبين وممثلين عن منظمات دولية.
- **مدة العضوية**: تدوم عضوية المجلس لمدة ثلاث سنوات، قابلة للتجديد مرة واحدة فقط لمدة مماثلة.
- **نصاب الانعقاد واتخاذ القرارات**: لا تُعقد اجتماعات المجلس إلا بحضور ما لا يقل عن 12 عضوًا، لضمان تمثيل كافٍ عند المصادقة على القرارات المهمة.

الإصدارات والصلاحيات

[1] عامر مريم، طويلب محمد، مرجع سبق ذكره، ص 1219.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره ،2012، ص 20.

أ. الإصدارات الرسمية

يُصدر المجلس مجموعة من الوثائق المرجعية الأساسية، أهمها:

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العامIPSAS
- أدلة الممارسات الموصى بهاRPGs
- دراسات فنية وتقارير تحليلية حول الإبلاغ المالي في القطاع العام.

ب. آلية إصدار المعايير[1]

يعتمد المجلس نهجًا تشاركيًا شفافًا عند تطوير أو تعديل معاييره، ويتمثل في:

1. إصدار **مسودات للعرض العام** لتلقي التعليقات.
2. **تنظيم مشاورات** مع الجهات المهنية والحكومية عند الاقتضاء.
3. **تحليل الردود والاستجابات** الواردة من مختلف الفاعلين.
4. **التعاون مع واضعي المعايير الوطنية** بهدف التوافق.
5. **نشر الإصدارات بشكل رسمي** بعد المصادقة النهائية.

ت. سلطة المجلس

رغم أن معايير IPSAS ليست **ملزمة قانونيًا** للدول، إلا أن للمجلس سلطة معنوية واسعة، حيث تُعتمد معاييره باعتبارها **مرجعية دولية** لتقييم الممارسات المحاسبية في القطاع العام. كما يسهم في **دعم واضعي المعايير الوطنية** وتوفير إطار مرجعي يساعد على تحسين **قابلية المقارنة الدولية** للقوائم المالية في القطاع العام[2].

ويتم تحديد **قوة نفاذ فقرات المعايير** بحسب صياغة اللغة المستخدمة، مما يعزز من وضوح الالتزامات المترتبة على تطبيق المعايير، مع اعتماد المجلس لمبدأ التطبيق المستقبلي لتفادي الإرباك في التكييف المحاسبي[3].

العلاقة بين IPSAS وIFRS

أ. الأساس المرجعي المشترك

[1] خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[2] آسيا قمو، مرجع سبق ذكره، ص 25.

يستند مجلس IPSASB في تطوير معاييره إلى **المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةIFRS** ، خاصةً تلك الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) ، مع مراعاة **خصوصيات القطاع العام** في تعديل المصطلحات والنماذج.

ب. مراحل التكييف

- **قبل 2001**: تم تطوير 17 معيارًا مستندًا مباشرة إلىIFRS ، مع تعديلات طفيفة.
- **2002فصاعدًا**: بدأ المجلس مرحلة جديدة تجمع بين الاستناد إلى IFRS ومعالجة المسائل الخاصة بالقطاع العام، مثل المحاسبة على أساس الاستحقاق أو النقدي، وإشكاليات الهبات، والمنح، وإدارة الأصول غير المتداولة.
- :**2011**تم توقيع مذكرة تفاهم بين الاتحاد الدولي للمحاسبين والجهات المانحة لتعزيز العلاقة مع IASB، بهدف تحقيق التقارب المحاسبي وتحسين جودة التقارير المالية في الدول النامية.

ورغم التشابه الكبير بين IPSAS وIFRS، فإن الأول يُطوَّر خصيصًا ليلائم **الوحدات غير الربحية** وذات الطابع الخدمي، بخلاف الثاني الذي يركز على الكيانات الربحية.

خلاصة

إن نظام المحاسبة العمومية يُعد أداة مركزية لتحقيق الرقابة، وضمان الشفافية، وقياس أداء السياسات العامة. وفي هذا السياق، فإن التوجه نحو تبني معايير IPSAS في الجزائر يمثل خطوة استراتيجية لتعزيز **الشفافية والمصداقية** في التقارير المالية العمومية، وتطوير الإدارة المالية للدولة بما ينسجم مع المعايير الدولية.

كما أن التطبيق السليم لهذه المعايير يتطلب **إصلاحات موازية في النظام الميزانياتي**، وتكوينًا مستمرًا للمحاسبين العموميين، إلى جانب متابعة التطورات التقنية في المجال، مما يضع وزارة المالية الجزائرية أمام مسؤولية كبيرة في هذا المسار التحديثي.

المطلب الثالث: متطلبات تبنّي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

الفرع الأول:

تُعدّ **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS)** من أبرز الأدوات الحديثة التي تسعى إلى تطوير العمل المحاسبي في القطاع العمومي وتعزيز الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام. غير أن تبني هذه المعايير

يستلزم توفير مجموعة من المتطلبات الضرورية التي تمس البنية التنظيمية والتشريعية والمهنية للمؤسسات العمومية، والتي يمكن تلخيصها في ما يلي[1]:

أ- إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يُعاني النظام المحاسبي العمومي المعتمد حالياً في العديد من الدول النامية، ومنها الجزائر، من **عدة أوجه قصور**، أبرزها:

- عدم تقديم **صورة شاملة** عن الذمة المالية للدولة؛
- ضعف الترميز المحاسبي ضمن **مدونة الحسابات العمومية**؛
- غياب قيود دقيقة لمتابعة **استهلاك الاعتمادات المالية**.

وعليه، فإن إصلاح هذا النظام يُعد أولوية، لا سيما من خلال **تصميم مخطط محاسبي جديد** يتلاءم مع متطلبات الشفافية والاستحقاق، خاصة بعد تجميد المخطط المحاسبي السابق للدولة.

ب- تغيير أساس القياس المحاسبي

لا يزال النظام الحالي مبنياً على **الأساس النقدي**، مما يحد من القدرة على الإفصاح الكامل عن **الالتزامات والحقوق**. لذا، فإن اعتماد **أساس الاستحقاق المحاسبي** يُمثل خطوة حاسمة، لما له من مزايا، أهمها:

- منح السنة المالية **شخصية معنوية مستقلة**؛
- تحميلها بالإيرادات والمصاريف المتعلقة بها، بغض النظر عن توقيت التحصيل أو الصرف؛
- تمكين الدولة من **تقييم الأصول الثابتة ومتابعة إهلاكها** بصورة دقيقة.

ج- تخفيف مركزية السلطة[2]

شهدت المؤسسات العمومية خلال العقود الماضية **مركزية مفرطة** في اتخاذ القرار، خصوصاً على مستوى الحكومة المركزية، مما أدى إلى:

- توحيد نظم المعلومات المحاسبية في جميع الوحدات، دون مراعاة اختلاف أهدافها ووظائفها؛

---

[1] خبيطي خضير، مونه يونس ،**آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، العدد 02 ، جامعة أحمد دراية ،أدرار،2016 ، ص ص 106-107

[2] خبيطي خضي مرجع سابق، ص106.

- تقييد قدرة هذه الوحدات على **تطوير أنظمتها المحاسبية بما يتوافق مع احتياجاتها**[1].

لذا، فإن تبني معايير دولية يتطلب **لامركزية أكبر** في التسيير وتفويضًا حقيقيًا للسلطة داخل الإدارات المحلية والمؤسسات العمومية.

د- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام

نجاح تطبيق IPSAS مرتبط بدرجة كبيرة بكفاءة العنصر البشري، ما يستدعي:

- تنظيم **دورات تدريبية متخصصة** بمشاركة الأكاديميين والممارسين؛
- تأهيل كل من: **أعوان المحاسبة، الآمرين بالصرف، المحاسبين العموميين، المراقبين الماليين، القضاة الماليين، والطلبة الجامعيين؛**
- **تحديث المناهج التعليمية** في الجامعات ومراكز التكوين المهني، لإدراج مفاهيم المحاسبة العمومية الحديثة والمعايير الدولية ضمن المحتوى الدراسي.

هـ- الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرار

يتطلب تبنّي IPSAS إرادة سياسية قوية وتنسيقًا فعّالًا بين مختلف الفاعلين (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية، وزارة المالية، الهيئات الرقابية...)، وذلك بالنظر إلى:

- **التكلفة المالية** المرتفعة المرتبطة بتطبيق المعايير؛
- **الحاجة إلى كفاءات عالية** قادرة على إدماج المعايير الدولية ضمن السياق المحلي؛
- أهمية سنّ تشريعات مرافقة تعزز التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق.

و- اعتماد تقنيات وتكنولوجيات حديثة في المؤسسات العمومية

تُعد الرقمنة من المتطلبات الأساسية لتبنيIPSAS ، وذلك من خلال:

- تطوير **أنظمة معلومات محاسبية إلكترونية** حديثة؛
- دمج تقنيات مثل **البرمجيات المالية المتقدمة، أنظمةERP ، وتقارير الأداء المحوسبة؛**
- توفير البنية التحتية الرقمية المناسبة لتسهيل إعداد التقارير المالية الدقيقة في الوقت المناسب.

---

[1] خبيطي خضير، مونه يونس، مرجع سبق ذكره ، ص106.

خلاصة

إن تبنّي **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي** لا يمكن أن يتم بشكل ناجح دون مراعاة **خصوصيات البيئة الوطنية،** وخصوصًا من حيث القدرات التنظيمية، التشريعية، والتقنية. كما أن نجاح هذه العملية يتطلب **تدرجًا مدروسًا،** وتنسيقًا فعّالًا بين مختلف الفاعلين السياسيين والتقنيين، وتحديثًا عميقًا للمنظومة المحاسبية والرقابية في الدولة.

الفرع الثاني: أسباب تبنّي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

تتعدد الأسباب التي تدفع الدول، بما فيها الدول النامية، إلى الاتجاه نحو اعتماد **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي(IPSAS)** ، لما تحققه من مزايا على مستوى الشفافية، الحوكمة، وتطوير نظم المعلومات المالية. ومن أبرز هذه الأسباب[1]:

1. **توحيد الأساليب المحاسبية** للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة، بما يعزز قابلية المقارنة بين البيانات المالية على المستوى الدولي.
2. **الإسهام في إصدار وتطوير معايير ذات جودة عالية،** مع توفير الأدلة والممارسات المثلى لتطبيقها.
3. **تعزيز الشفافية والمصداقية والموثوقية** في إعداد التقارير المالية الحكومية.
4. **تطوير مهنة المحاسبة** ومواكبة التغيرات العالمية في المفاهيم والتقنيات المحاسبية في القطاع العمومي.
5. **تنظيم إجراءات إصدار المعايير الدولية** وتقديم نماذج عملية لاعتمادها وتطبيقها في القطاع العمومي.
6. **إبراز التطور المستمر للمعايير الدولية** في ضوء المتغيرات الاقتصادية والمالية الدولية.
7. **تقديم أسس واضحة للإثبات المحاسبي** تساهم في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.
8. **نشر ثقافة تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية** على المستويين الإقليمي والدولي.
9. **إدراج الاعتبارات المحلية** ضمن عملية التطبيق، بما يسمح بتكييف المعايير مع الخصائص الوطنية.
10. **تحقيق توافق محاسبي دولي** من خلال مقارنة المدخل المحلي بالمدخل المعتمد من قبل المعايير الدولية، بما يعزز التكامل المالي العالمي.

الفرع الثالث: العوامل الرئيسية المعرقلة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي

[1] خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره ، ص07.

رغم المزايا العديدة لاعتمادIPSAS ، إلا أن العديد من الدول، خصوصًا النامية، تواجه **معوقات متعددة** تحول دون التطبيق الفعلي لهذه المعايير، ويمكن تصنيفها كما يلي[1]:

1.النظرة الوطنية

ترى بعض الدول أن هذه المعايير تعكس **توجهات الدول المتقدمة** ولا تأخذ بعين الاعتبار **الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية للدول النامية**، مما يولد نوعًا من **التحفظ أو المقاومة** من قبل صناع القرار والمؤسسات المستفيدة من الوضع الحالي.

2.النظم القانونية

يتطلب تبني المعايير تعديلات تشريعية كبيرة، سواء على مستوى **القوانين المالية، المحاسبية، أو التشريعات التنظيمية**، وهو ما يُنظر إليه على أنه مكلف ويُهدد الاستقرار المؤسسي، خاصة في البيئات التي تتجنب الإصلاحات الجذرية.

3.ضعف الهيئات المحاسبية المهنية

في كثير من البلدان النامية:

- تفتقر هذه الهيئات إلى **الاستقلالية والديناميكية؛**
- لا تلعب الدور المنتظر منها في **ترقية المهنة وتسهيل التوافق المحاسبي الدولي؛**
- وغالبًا ما تُخضع لتوجهات الحكومة بدل أن تكون شريكًا نقديًا إصلاحيًا.

4.ضعف آلية التنفيذ

رغم أن IPSAS تصدر عن هيئة دولية، إلا أن **تطبيقها اختياري**، ولا تملك الهيئة سلطة الإلزام، مما يُضعف الالتزام الحكومي ويؤدي إلى تفاوت واسع في التطبيق بين الدول.

5.الاختلافات البيئية والثقافية

بما أن المحاسبة علم اجتماعي يرتبط بالواقع المحلي، فإن **الفوارق الثقافية والدينية والبيئية** تجعل من الصعب تبني معايير موحدة دون تكييف، خاصة في الدول ذات الخصوصيات المؤسسية.

6.اختلاف مستويات الانطلاق

تواجه الدول تفاوتًا في:

---

[1] أمين لطفي ، **نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي** ، الدار الجامعية ، مصر ،2007، ص ص377-378

- مستوى نضج أنظمتها المحاسبية؛
- طبيعة الجهات المشرفة على المحاسبة (هيئات مهنية مستقلة مقابل إشراف حكومي مباشر).

وهذا يجعل الانتقال للمعايير الدولية أكثر سهولة في الدول التي لها أساس متين أصلاً.

.7الخلافات بين المنظمات الدولية

تباين توجهات المنظمات الدولية (مثل الأمم المتحدة، البنك الدولي، صندوق النقد الدولي...) يؤدي إلى **تضارب في الأولويات والمعايير**، مما يؤثر على تبني رؤية موحدة لتطبيق.IPSAS

العراقيل المرتبطة بالتكاليف[1]

إلى جانب العوامل المؤسسية والتنظيمية، تمثل **التكاليف المرتفعة** عائقًا جوهريًا أمام تبنيIPSAS ، وتتوزع كما يلي:

نوع التكلفة	التوضيح
أ. تكاليف بدء التحول	تشمل الاستعانة بخبراء دوليين، تنظيم ورشات تدريبية، واقتناء الوثائق والحقوق الفكرية.
ب. تكاليف تعديل النظم	تعديل السياسات والإجراءات المحاسبية لتتوافق معIPSAS ، وإعادة تصميم أنظمة المعلومات.
ج. تكاليف التعليم والتدريب	تدريب الموظفين المحاسبيين والرقابيين لضمان التطبيق السليم للمعايير.
د. تكاليف إعادة التعاقد	تعديل العقود الحكومية والتسعيرات المبنية على الأنظمة السابقة لتتماشى مع المعايير الجديدة.
هـ. التكاليف الدورية	متابعة تحديثات مجلس المعايير، إصدار الإرشادات، وتنظيم دورات تدريبية مستمرة.

جدول 7

خاتمة الفرعين:

[1] Magalhàes, Fabio and Augusta Ferreira & Carlos Santos, NBCASP e IPSAS :" **UMA Anàlise Do Processor De Convergencia Brasilia Sob a Otica Do Accrual Basis Accounting** ",2013, available at: http ://www.researchgate.net

يتضح أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي **ليس مجرد خيار تقني**، بل هو **تحول هيكلي شامل** يستوجب توفر الإرادة السياسية، الموارد المالية، والجاهزية القانونية والمؤسساتية. لذا فإن نجاح هذه العملية في الدول النامية، ومنها الجزائر، يرتبط ارتباطًا وثيقًا بمدى **الاستعداد لرفع التحديات والمعيقات المرتبطة بالتكلفة، الزمان، والإرادة المؤسسية**.

بعض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSAS)

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) حتى عام 2018 أربعون معيارًا، تتضمن أحكامًا تتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعاملات والأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام.[1]

الفرع الأول: المعايير الخاصة بإعداد التقارير وعرض البيانات المالية

أ- المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): عرض القوائم المالية

- **الهدف** :يوضح كيفية عرض القوائم المالية لتوفير معلومات دقيقة عن المركز المالي والأداء المالي.
- **المكونات** :
  - قائمة المركز المالي
  - قائمة النتيجة
  - قائمة التغيرات في حقوق الملكية
  - قائمة التدفقات النقدية
  - ملاحق توضيحية حول السياسات المحاسبية
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده.

ب- المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): قائمة التدفقات النقدية[2]

[1] خالد أمين عبد الله، **محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح** ، ط1، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2009،ص 165.

[2] IFAC, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement ,** volume 1 ,2015, p 223.

- **الهدف** :تقديم معلومات حول التغيرات في النقد والنقد المعادل.
- **التركيز** :تصنيف التدفقات النقدية حسب الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2001 أو بعده[1].

ج- المعيار المحاسبي الدولي رقم (3): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

- **الهدف** :فرض معايير لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية ومعالجة الأخطاء.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده[2].

الفرع الثاني: المعايير الخاصة بمعالجة الأصول، الخصوم والأدوات المالية

أ- الأصول غير الجارية

1.المعيار رقم (5): تكاليف الاقتراض

- **الهدف** :الاعتراف بكلفة الاقتراض وتسجيلها كمصروف أو رسملتها.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2001 أو بعده.

2.المعيار رقم (16): العقارات الاستثمارية

- **الهدف** :توضيح المحاسبة والإفصاح عن العقارات الاستثمارية.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في يناير 2008 أو بعده.

3.المعيار رقم (17): الممتلكات والمنشآت والمعدات

- **الهدف** :تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمعدات.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده.

ب- الأصول الجارية

[1] معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة ، ديلويت في الشرق الأوسط ، النسخة الثانية، 1926، ص 08.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ،ص 166.

المعيار رقم (12): المخزون

- **الهدف** :تحديد كيفية المحاسبة عن المخزون وفق نظام التكلفة التاريخية.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده.

الفرع الثالث: المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم

أ- المعيار رقم (19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

- **الهدف** :توضيح كيفية الاعتراف بالمخصصات والالتزامات.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2004 أو بعده.

ب- المعيار رقم (39): منافع الموظفين

- **الهدف** :وضع أسس المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2018 أو بعده.

الفرع الرابع: المعايير المتعلقة بالإيرادات والمصاريف

أ- المعيار رقم (9): الإيراد من المعاملات التبادلية

- **الهدف** :بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات التبادلية.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2002 أو بعده.

ب- المعيار رقم (11): عقود الإنشاء

- **الهدف** :توضيح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2002 أو بعده.

3-1:المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (23) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

- **الهدف** :يحدد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيرادات الناشئة عن المعاملات غير التبادلية، مثل الضرائب والتحويلات[1].
- **النطاق** :يطبق على الإيرادات من المعاملات غير التبادلية، ولا يشمل عمليات الاندماج.
- **الإفصاح** :يتضمن الإفصاح عن مبلغ الإيراد، الذمم، الالتزامات، الأصول، والسياسات المحاسبية.

1-4:المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (13) عقود الإيجار[2]

- **الهدف** :تحديد السياسات والإفصاحات المناسبة لعقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.
- **النطاق** :يطبق على كافة عقود الإيجار، باستثناء تلك المرتبطة بالموارد الطبيعية أو حقوق الطبع.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعده.

3-1:المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (28) الأدوات المالية

- **الهدف** :وضع مبادئ لتصنيف وعرض الأدوات المالية مثل الالتزامات أو صافي أصول حقوق الملكية.
- **النطاق** :يطبق على عقود بيع وشراء البنود غير المالية، ويستثني الحصص في المنشآت المسيطر عليها[3].

3-2:المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (29) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

- **الهدف** :وضع قواعد للاعتراف وقياس الأصول والالتزامات المالية.
- **النطاق** :شامل لكافة المشاريع، مع استثناءات محددة[4].

3-3:المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (30) الأدوات المالية: الإفصاح

---

[1] IFAC , **handbook of international public sector accounting pronoucement ,** volume 1,2015, op.cit,p139.

[2] IFAC , **handbook of international public sector accounting pronoucement ,** volume 1,2015, op.cit,p140.

[3] معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 46.

[4] معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

- **الهدف** :بيان الإفصاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم أهمية البيانات المالية.
- **النطاق** :يطبق على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها، مع استثناءات معينة.

3-4:المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (41) الأدوات المالية

- **الهدف** :تحسين العلاقة بين المعلومات للأصول والخصوم المالية.
- **التغييرات** :يتضمن متطلبات تصنيف وقياس مبسطة، نموذج اضمحلال تطلعي، ونموذج محاسبة تحوط مرن.
- **تاريخ النفاذ** :الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2013 أو بعده.

المبحث الثاني : دور معايير القطاع العام في دعم الآداء المالي بالمؤسسات العمومية

المطلب الأول : تعريف وأهمية الأداء المالي في المؤسسات العمومية ودور معايير القطاع العام

يعتبر الأداء المالي من أهم القضايا ذات الأهمية الكبرى في المؤسسات الاقتصادية والعمومية على حد سواء، فهو مرآة تكشف عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرارية وتحقيق أهدافها الاستراتيجية. سنعالج هذا المبحث من خلال مطلبين أساسيين.

أولاً: تعريف الأداء المالي

يُعد الأداء المالي من المفاهيم المحورية في تحليل كفاءة المؤسسات الاقتصادية، إذ يمثل أداة استراتيجية تُسهم في تحفيز اتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها نحو الكيانات الاقتصادية التي تظهر مؤشرات مالية إيجابية. فالمستثمرون عادة ما يعتمدون على هذا المؤشر لتحديد مدى جاذبية الشركة أو أسهمها مقارنة بغيرها، ما يخلق نوعًا من التنافس نحو الشركات ذات الأداء المتقدم.

كما يُعتبر الأداء المالي أداة لتحفيز الإدارة والعاملين داخل المؤسسة، إذ يدفعهم إلى بذل مزيد من الجهد لتحسين النتائج المالية ومقارنتها بالفترات السابقة، مما يسهم في تعزيز ثقافة التميز والفعالية في العمل[1].

[1]محمد محمود الخطيب، الاداء المالي وأثره على عوائد الأسهم والشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009 ص 45 -46

ويرى بعض الباحثين أن الأداء المالي يُجسد قدرة المؤسسة على تشخيص سلامتها المالية، من خلال تحليل بياناتها المالية للوقوف على مدى قدرتها على خلق القيمة ومواجهة التحديات المستقبلية. ويؤكد آخرون أن الأداء المالي يعكس مدى كفاءة المؤسسة في استغلال مواردها المالية بطريقة مثلى، سواء على المدى القصير أو الطويل، بما يُسهم في تحقيق الثروة وتعزيز الاستدامة المالية[1].

كما يُمكن النظر إلى الأداء المالي باعتباره مقياسًا لمدى مساهمة الأنشطة المختلفة في خلق القيمة المضافة، وتوظيف الموارد المالية المتاحة بكفاءة وفعالية ضمن الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

يشير الأداء المالي إلى قدرة المؤسسة على تعظيم نتائجها المالية من خلال تحسين المردودية، وذلك عبر خفض التكاليف وزيادة الإيرادات بشكل مستمر وعلى مدى متوسط وطويل، بما يُسهم في تحقيق تراكم الثروة وضمان الاستقرار المالي.[2]

كما يُعد الأداء المالي انعكاسًا لمدى كفاءة المؤسسة في استغلال مواردها المالية والمادية والبشرية بطريقة تتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية، بهدف تحقيق الأهداف الاستراتيجية المسطرة[3].

وبناءً على ما تم عرضه من تعريفات، يمكن القول إن الأداء المالي يُعتبر عنصرًا حاسمًا في تقييم مدى نجاح المؤسسة، حيث يعكس قدرتها على توظيف واستغلال مواردها في مختلف الأنشطة التي تمارسها لتحقيق غاياتها الاستراتيجية.

ثانيًا: أهمية الأداء المالي

يحظى الأداء المالي بأهمية كبيرة في حياة المؤسسة وتطورها، فهو يمثل أداة مركزية لمتابعة وتحسين أدائها وضمان استمراريتها. ويمكن تلخيص أهمية الأداء المالي في النقاط الآتية:

- تقييم شامل لأداء المؤسسة :يسمح الأداء المالي بتحليل أداء المؤسسة من زوايا متعددة، ما يساعد مختلف الأطراف المعنية (كالإدارة، المستثمرين، الدائنين) على فهم جوانب القوة والضعف في أدائها.

---

[1] نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين االاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010، ص .149

[2] عبد الوهاب دادان رشيد ، رشيد حفصى، تحليل االداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل التمييزي خالل الفترة 2006_2011، مجلة الواحات البحوث والدراسات - جامعة غرداية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2014، ص211

[3] وهبية رمضان، محمد حسين، إبراهيم فضل المولى بش ير، أثر استراتيجية التميز في الاداء للمصارف التجارية، مجلة علوم اقتصادية ، المجل د 16، جزء 02، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، 2015، ص 113

- دعم عملية اتخاذ القرار :تُوفر مؤشرات الأداء المالي بيانات دقيقة تساعد في ترشيد القرارات المالية وتوجيهها بما يخدم الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
- مراقبة وتوجيه الأداء :يساعد على متابعة الأعمال وتقييم النتائج، وتحديد الانحرافات عن المسار الصحيح، وطرح الإجراءات التصحيحية المناسبة، بما يضمن حسن استخدام الموارد والاستثمارات.
- تعزيز الاستمرارية والمنافسة :من خلال قراءة دقيقة لمستوى الأداء، تتمكن المؤسسة من التكيف مع التغيرات في بيئتها الداخلية والخارجية، وتعزيز قدرتها على المنافسة في السوق وضمان بقائها.
- تعزيز الشفافية وثقة المتعاملين الخارجيين :يُسهم الأداء المالي أيضًا في متابعة نشاط المؤسسة من طرف الأطراف الخارجية مثل العملاء، الموردين، والمستثمرين، حيث يوفّر صورة واضحة وشفافة عن الوضعية المالية للمؤسسة. هذه الشفافية تُعزز من مصداقية المؤسسة وثقة المتعاملين بها، ما يدعم استقرار علاقاتها التجارية ويُسهل عملية اتخاذ قرارات بناءة من طرف المتعاملين الخارجيين.

المطلب الثاني: أهداف وخصائص الأداء المالي

أولًا: أهداف الأداء المالي

يُعرَّف الأداء المالي بأنه **النتيجة الكمية والنوعية للسياسات المالية والاستراتيجية المتبعة داخل المؤسسة،** ويُعد أحد المؤشرات الجوهرية التي يعتمد عليها في تقييم كفاءة المؤسسة وقدرتها على تحقيق استدامة مالية واقتصادية. وتتمثل أهدافه في النقاط التالية[1]:

1.تحقيق التوازن المالي

يهدف الأداء المالي إلى تحقيق حالة من **التوازن المالي الدائم،** والتي تعني انسجامًا بين مصادر التمويل واستخداماتها. ويتحقق هذا التوازن من خلال ما يلي:

- **على المستوى البنيوي**: توافق الأصول الثابتة مع الأموال الدائمة (رأس المال + القروض الطويلة الأجل)، وهو ما يُعرف بمبدأ "التمويل الذاتي الجزئي أو الكلي."
- **على المستوى الوظيفي**: الموازنة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال دورة النشاط.

مثال تطبيقي: مؤسسة صناعية تحقق توازنًا ماليًا عندما تموّل آلات الإنتاج طويلة العمر بقرض طويل الأجل أو رأسمال، وليس من خلال قروض قصيرة الأجل.

[1] طرشي محمد، يخلف صفية ، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الاداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم .25-04-2017

2. تحقيق النمو والاستدامة

الأداء المالي الناجح يُعد مرآة للنمو الاقتصادي الداخلي للمؤسسة، ويترجم قدرتها على:

- **التوسع في السوق المحلي والدولي.**
- **تطوير المنتجات والخدمات باستمرار.**
- **تحقيق تراكم في رأس المال والاستثمارات الجديدة.**

ويُنظر إلى النمو كعنصر مكمل لتعظيم قيمة المؤسسة في الأجل الطويل، خاصة في سياق المنافسة الدولية.

مثال: مؤسسة اتصالات جزائرية (مثل موبيليس) تحقق نموًا إذا وسّعت تغطيتها الجغرافية وزادت عدد المشتركين ورفعت إيراداتها سنويًا.

3. تحقيق الربحية والمردودية

الربحية تُعد من أبرز مؤشرات الأداء المالي، وتعكس كفاءة استغلال الموارد المتاحة لإنتاج قيمة مضافة. وهي تقاس من خلال مؤشرات متعددة، مثل:

- هامش الربح الصافي = صافي الربح / رقم الأعمال.
- معدل العائد على الاستثمار.(ROI)
- معدل العائد على حقوق الملكية.(ROE)

كلما كانت هذه المؤشرات مرتفعة، دل ذلك على أن المؤسسة تُدير مواردها بكفاءة وفاعلية.

مثال: إذا كانت شركة غذائية تحقق ربحًا صافيًا يساوي 20% من مبيعاتها، فهذا يدل على قدرتها العالية على تحويل العمليات التشغيلية إلى أرباح.

4. ضمان السيولة المالية

تمثل السيولة القدرة على الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل مثل أجور العمال، فواتير الموردين، القروض قصيرة الأجل... إلخ. ويقاس ذلك عبر:

- **نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة.**
- **نسبة السيولة السريعة = (الأصول المتداولة – المخزون) / الخصوم المتداولة.**

أهمية السيولة: غياب السيولة، حتى في المؤسسات الرابحة، قد يؤدي إلى التعثر أو الإفلاس.

مثال: مؤسسة تحقق أرباحًا كبيرة لكنها لا تمتلك سيولة كافية لسداد أجور العمال في الوقت المحدد، ما يؤدي إلى اضطرابات اجتماعية وتشغيلية.

5.دعم صنع القرار الداخلي والخارجي

يُسهم الأداء المالي في تزويد صانعي القرار المالي بمعلومات كمية ونوعية تسمح لهم بـ:

- تقييم الوضع المالي في الوقت الحاضر والماضي.
- إجراء مقارنات معيارية داخلية وخارجية.
- توجيه الاستثمارات نحو الأنشطة ذات الجدوى الأعلى.

مثال: مدير مالي يستخدم مؤشرات الأداء المالي لتحديد ما إذا كان المشروع الاستثماري الجديد يمكن أن يحقق مردودية أعلى من معدل العائد الحالي للمؤسسة.

6. خدمة المستثمرين وتعزيز الثقة في السوق

يمثل الأداء المالي مرجعًا رئيسيًا للمستثمرين المحتملين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية. فالمؤشرات المالية مثل الربحية، السيولة، والمردودية تلعب دورًا في:

- تحديد القيمة السوقية للمؤسسة.
- تقدير مستوى المخاطرة والعائد المتوقع.
- مقارنة المؤسسة مع منافسيها في القطاع.

مثال: المستثمر الأجنبي الذي يرغب في دخول السوق الجزائرية، يعتمد على تحليل الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية لتحديد المؤسسة التي سيستثمر فيها.

ثانيًا: خصائص الأداء المالي

الأداء المالي لا يُقاس فقط بالأرقام، بل يتميز بعدة خصائص وظيفية واستراتيجية تجعله أداة محورية في التخطيط والمتابعة والتقييم[1].

1.أداة تشخيص شاملة للحالة المالية

يُوفر الأداء المالي **صورة دقيقة عن الحالة المالية** للمؤسسة، من خلال تحليل البيانات المالية الرئيسية مثل:

[1] محمد محمود الخطيب ، مرجع سبق ذكره، ص .45

- الميزانية العمومية.
- قائمة الدخل.
- قائمة التدفقات النقدية.

🔷**أثر ذلك**: تمكين الإدارة من اكتشاف الانحرافات مبكرًا ومعالجتها.

2.الكشف عن مواطن القوة والضعف

عبر تحليل المؤشرات المالية المختلفة، يمكن للمؤسسة أن:

- تحدد الأنشطة أو الأقسام ذات الأداء العالي لتعزيزها.
- ترصد المناطق التي تحتاج إلى تحسين أو إعادة هيكلة.

🔷**مثال**: إذا كان هامش الربح منخفضًا في وحدة معينة، يمكن إعادة النظر في التسعير أو تقليص التكاليف.

3.أداة تحفيزية للإدارة

يُمكن استخدام الأداء المالي كمؤشر تحفيزي لرفع الكفاءة وتحقيق الأهداف من خلال:[1]

- ربط الأهداف المالية بمكافآت الأداء.
- تحديد أهداف سنوية قابلة للقياس.

🔷**مثال**: مؤسسة تُكافئ المديرين على تحقيق معدلات معينة من العائد على الاستثمار.(ROI)

4.أداة لتفادي المخاطر المالية

من خلال تحليل الأداء المالي، يمكن:

- التنبؤ بالأزمات المالية مبكرًا.
- اتخاذ إجراءات تصحيحية (تقليص النفقات، تحسين دورة رأس المال...).

🔷**مثال**: عند ملاحظة تدهور مستمر في مؤشر السيولة، يُمكن للمؤسسة تأجيل النفقات الاستثمارية أو البحث عن تمويل فوري.

5.تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد

---

[1] **Brigham, Eugene F., & Houston, Joel F.**. *Fundamentals of Financial Management* 14th Edition, Cengage Learning, 2016

يُسهم الأداء المالي في إعادة توجيه الموارد نحو الاستخدامات ذات القيمة الأعلى:

- التخلي عن المشاريع غير المربحة.
- تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف دون المساس بجودة الخدمة.

مثال: في حالة ضعف الأداء المالي لقسم معين، يمكن دمجه مع قسم آخر أكثر كفاءة لتقليل النفقات الإدارية.

خاتمة:

إن الأداء المالي يُمثل حجر الزاوية في الحكم على نجاح المؤسسة أو إخفاقها، إذ لا يمكن الحديث عن النمو أو الاستقرار أو الجاذبية الاستثمارية دون تحقيق مؤشرات أداء مالية إيجابية. ويُعد تحليل الأداء المالي أداة مزدوجة تجمع بين التشخيص الاستراتيجي والرقابة التسييرية، كما أنه يُسهم في تحقيق الشفافية والحوكمة داخل المؤسسة.

جدول مقارن: الفرق بين أهداف الأداء المالي وخصائصه

العنصر	أهداف الأداء المالي	خصائص الأداء المالي
المفهوم	تمثل الغايات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال الأداء المالي.	تمثل السمات أو الوظائف التي يتميز بها الأداء المالي أثناء تطبيقه وتحليله.
التركيز الزمني	يركز على **ما يجب تحقيقه مستقبلاً**: ربحية، نمو، توازن مالي، إلخ.	يركز على **الوضع القائم حاليًا** وكيفية قراءته وفهمه وتفسيره.
الهدف الرئيسي	دعم الاستدامة والربحية وتعظيم القيمة وتوجيه الاستثمار وتحقيق السيولة.	توفير أدوات تحليل ومتابعة واتخاذ قرار وتصحيح الانحرافات وتحفيز الإدارة.
الأمثلة التطبيقية	-تعظيم العائد على الاستثمار. - الحفاظ على توازن مالي طويل الأجل.	-تحليل مؤشرات الأداء لتحديد نقاط الضعف. - تحفيز المديرين على تحسين النتائج.
الوظيفة	تشكل نتائج مرجوة يتم السعي لتحقيقها من خلال الأنشطة التشغيلية والمالية.	تمثل آليات وسمات تُمكّن من تحقيق الأهداف وتحليل البيئة الداخلية والخارجية.
علاقتها بالإدارة	تساعد الإدارة في **التخطيط طويل الأجل وتحديد الأهداف الاستراتيجية.**	تدعم الإدارة في **الرقابة والمتابعة اليومية وتقييم الأداء وتصحيحه عند الحاجة.**
علاقتها بالمخاطر	تهدف إلى تقليل المخاطر المالية وتعزيز القدرة على امتصاص الصدمات.	تساعد على **رصد بوادر المخاطر المالية مبكرًا** والتحكم في انعكاساتها.

العنصر	أهداف الأداء المالي	خصائص الأداء المالي
البُعد الاستراتيجي	ترتبط برؤية المؤسسة ورسالتها وأهدافها الكلية.	ترتبط بوسائل تنفيذ الاستراتيجية وتقييم نجاحها عمليًا وماليًا.

جدول9

ملاحظة:

- يمكن اعتبار **الخصائص** بمثابة **الأدوات التنفيذية** التي يتم من خلالها **تحقيق الأهداف**.
- بمعنى آخر: الأهداف تمثل **"ماذا نريد؟"**، بينما الخصائص تمثل **"كيف نعرف أين نحن؟ وكيف نصل؟."**

المطلب الثالث : مقايس الآداء المالي

قياس الأداء المالي هو جوهر التقييم المالي لأي مؤسسة، سواء كانت عمومية أو خاصة. والقياس الجيد يساعد على **اتخاذ قرارات استراتيجية، وتحسين الكفاءة، وتعزيز الشفافية والمساءلة**. فيما يلي تحليل أكاديمي دقيق وشامل لأهم **مقاييس الأداء المالي**، مع أمثلة وتوضيحات، وبيان الفرق بين ما يُستخدم في المحاسبة العامة والخاصة، ومكانة معايير IPSAS في هذا الإطار[1].

أولًا: ما هو الأداء المالي؟

الأداء المالي هو **مدى قدرة المؤسسة على استخدام مواردها المالية بكفاءة وفعالية** لتحقيق أهدافها (كالاستدامة، الربحية، أو الخدمة العمومية).

يقاس هذا الأداء باستخدام مؤشرات كمية ومالية، تعكس:

- الربحية،
- السيولة،
- الكفاءة التشغيلية،
- الاستقرار المالي.

[1] الخطيب، محمد محمود. ***الأداء** المالي وأثره على عوائد الأسهم والشركات*. ط 1، عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009.

ثانيًا: أدوات ومؤشرات قياس الأداء المالي[1]

1.النسب والمؤشرات المالية التقليدية (في المؤسسات الخاصة والعامة ذات الطابع التجاري)

المؤشر	الصيغة	الدلالة	مثال تطبيقي
نسبة السيولة	الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل	إذا كانت النسبة > 1، فإن المؤسسة قادرة على دفع ديونها بسهولة
العائد على الأصول (ROA)	صافي الربح ÷ إجمالي الأصول	مدى كفاءة استخدام الأصول لتحقيق الأرباح	مؤسسة صحية تحقق ROA بنسبة 10% تدل على كفاءة جيدة
العائد على حقوق الملكية(ROE)	صافي الربح ÷ حقوق الملكية	يهم المستثمرين لقياس العائد على أموالهم	مؤسسة تحقق ROE بـ 15% تعتبر جيدة في السوق
نسبة الدين إلى الأصول	إجمالي الديون ÷ إجمالي الأصول	مدى اعتماد المؤسسة على الديون في تمويل نشاطها	نسبة مرتفعة تدل على مخاطر مالية عالية
هامش الربح الصافي	صافي الربح ÷ المبيعات	يقيس مدى ربحية المؤسسة بعد كل التكاليف	شركة مواد غذائية تحقق هامشًا بـ 5% قد تكون جيدة

جدول 10

2.مؤشرات الأداء المالي في القطاع العام – وفق معاييرIPSAS

في القطاع العمومي، خاصة في المؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، **تُستخدم أدوات ومقاييس مختلفة،** أهمها:

المؤشر	المعنى	أهمية القياس	مثال تطبيقي
نسبة تنفيذ الميزانية	النفقات المحققة ÷ النفقات المبرمجة	تعكس مدى احترام المؤسسة لتنفيذ برامجها المالية	إذا كانت النسبة 80%، فهذا يشير إلى ضعف في تنفيذ المشاريع
نسبة العجز أو الفائض المالي	الإيرادات - النفقات	توضح التوازن المالي للمؤسسة	بلدية تحقق فائضًا بـ 1 مليار دينار تستطيع توسيع خدماتها

[1] **العجمي، خالد.** *مؤشرات الأداء المالي ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية*. الكويت: مكتبة الفلاح، 2011.

المؤشر	المعنى	أهمية القياس	مثال تطبيقي
نسبة التمويل الذاتي	الإيرادات الذاتية ÷ النفقات العامة	تعكس مدى استقلالية المؤسسة عن الإعانات	ولاية تعتمد بنسبة 90% على الميزانية المركزية تعاني من هشاشة مالية
مؤشر تكلفة الخدمة العمومية	إجمالي النفقات ÷ عدد المستفيدين	يقيس فعالية الإنفاق في تقديم الخدمات	تكلفة تطعيم طفل في مستشفى عمومي مقارنة بالنتائج الصحية

جدول 11

ثالثًا: كيف يُستخدم التدفق النقدي في تقييم الأداء المالي؟[1]

في السنوات الأخيرة، ظهرت **مقاييس تعتمد على التدفقات النقدية (Cash Flows)** بدلًا من الأرباح المحاسبية، خصوصًا في ظل المعايير الدولية.

المقياس	التفسير
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	إذا كان موجبًا، فهذا يعكس قدرة المؤسسة على تمويل نفسها ذاتيًا
التدفق النقدي الحر(Free Cash Flow)	يُستخدم لقياس قدرة المؤسسة على تمويل الاستثمارات وسداد الديون
نسبة تغطية الفوائد النقدية	التدفق النقدي من التشغيل ÷ مصاريف الفوائد

جدول 12

رابعًا: مؤشرات الأداء غير المالية – دعم نوعي للمؤشرات المالية

نظرًا لأن الأرقام وحدها لا تعكس كل شيء، يتم أيضًا استخدام مؤشرات غير مالية لقياس الأداء المالي بشكل غير مباشر:

- **مؤشر رضا المتعاملين**: ارتفاع الرضا يدل على فعالية الأداء المالي في تقديم الخدمات.
- **عدد المشاريع المنجزة مقارنة بالمبرمجة**.
- **معدل تحصيل الإيرادات الجبائية** في المؤسسات العمومية.
- **مدة تنفيذ الصفقات العمومية**.

[1] *مبادئ التحليل المالي وتقييم الأداء* . القاهرة: الدار الجامعية، 2013.

خامسًا: كيف تُقاس هذه المؤشرات وفقIPSAS ؟

معايير IPSAS تشجع على:

- **الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق،** مما يوفر صورة أكثر دقة للوضع المالي.
- **إعداد القوائم المالية الشاملة**: الميزانية، حساب الأداء، قائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات.

هذا يسمح بقياس الأداء وفق قواعد دولية تسمح بالمقارنة والتحسين المستمر.

خاتمة وتوصيات:

قياس الأداء المالي ليس مجرد احتساب أرقام، بل هو عملية متكاملة تجمع بين **التحليل الكمي والنوعي، الداخلي والخارجي، الآني والمستقبلي.**

◄أهم التوصيات:

1. ضرورة اعتماد **لوحات قيادة مالية متعددة الأبعاد.(Tableau de bord financier)**
2. تطوير نظام معلومات مالية متكامل.(GFMIS)
3. تدريب الإطارات المالية على **مؤشرات الأداء الحديثة**.
4. تبني مقاربة **القيمة مقابل المال (Value for Money)** في التقييم المالي.

جدول قياس الأداء المالي مع شرح مختصر لكل مؤشر، مثال تطبيقي، ونوع القطاع (عام أو خاص)

نوع القطاع	مثال تطبيقي	الأهمية والدلالة	الصيغة أو التعريف	المؤشر
خاص وعام	نسبة 1.5 تعني أصول متداولة كافية لتغطية ديون قصيرة الأجل	قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل	الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	**نسبة السيولة**
خاص	ROA 10%يدل على إدارة فعالة للأصول	كفاءة استخدام الأصول في تحقيق الربح	صافي الربح ÷ إجمالي الأصول	**العائد على الأصول (ROA)**
خاص	ROE 15%مؤشر جيد لجذب المستثمرين	مدى تحقيق العوائد للمستثمرين	صافي الربح ÷ حقوق الملكية	**العائد على حقوق الملكية(ROE)**
خاص	نسبة 60% تشير إلى مستوى مخاطرة مالي متوسط	مدى اعتماد المؤسسة على التمويل بالديون	إجمالي الديون ÷ إجمالي الأصول	**نسبة الدين إلى الأصول**

نوع القطاع	مثال تطبيقي	الأهمية والدلالة	الصيغة أو التعريف	المؤشر
خاص	هامش 5% يعكس ربحية مقبولة	الربحية الفعلية بعد جميع التكاليف	صافي الربح ÷ المبيعات	**هامش الربح الصافي**
عام	80%تعني تأخر في تنفيذ بعض البرامج	مدى قدرة المؤسسة العامة على تنفيذ خططها المالية	النفقات المنفذة ÷ النفقات المخططة	**نسبة تنفيذ الميزانية**
عام	فائض 500 مليون دينار يعزز استدامة المؤسسة	تقييم التوازن المالي	الإيرادات – النفقات	**نسبة العجز أو الفائض المالي**
عام	70%استقلال مالي جيد	مدى استقلال المؤسسة عن التمويل الخارجي	الإيرادات الذاتية ÷ النفقات العامة	**نسبة التمويل الذاتي**
عام	تكلفة تطعيم طفل 1000 دينار مقارنة بنتائج صحية إيجابية	قياس فعالية الإنفاق على الخدمات المقدمة	إجمالي النفقات ÷ عدد المستفيدين	**مؤشر تكلفة الخدمة**
خاص وعام	تدفق نقدي موجب بقيمة 2 مليون يعكس استقرار مالي	قدرة المؤسسة على تمويل أنشطتها ذاتيًا	مجموع النقد الداخل من الأنشطة التشغيلية – النقد الخارج منها	**صافي التدفق النقدي التشغيلي**
خاص وعام	تدفق نقدي حر إيجابي يعزز القدرة على الاستثمار	قدرة المؤسسة على تمويل التوسعات وسداد الديون	التدفق النقدي التشغيلي – النفقات الاستثمارية	**التدفق النقدي الحر**
خاص وعام	نسبة 3 تعني تغطية مريحة للفوائد	قدرة المؤسسة على تحمل أعباء الدين	التدفق النقدي التشغيلي ÷ مصاريف الفوائد	**نسبة تغطية الفوائد النقدية**

المبحث الثالث : أسباب التحول إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية

المطلب الأول: العيوب المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية

مقدمة

يُعاني نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من مجموعة من النقائص والعيوب التي تؤثر على فعاليته، وتتجلى بشكل خاص في عدم ربط النفقات الحكومية بأهداف واضحة ومحددة، إضافة إلى مشاكل تقنية وتنظيمية وهيكلية تعيق التطور والتكيف مع المستجدات الاقتصادية والإدارية.[1]

الفرع الأول: النقائص المتعلقة بالجوانب التقنية

1. مشاكل تقنية أساسية

- **الجمود والتعقيد**: النظام غير متفاعل مع التطورات الاقتصادية الحديثة بسبب التمسك بالمحاسبة التقليدية وتنفيذ التعليمات بشكل صارم دون مرونة.
- **غياب التحليل والتقييم**: لا يقوم النظام بالمقارنة بين بدائل الإنفاق أو تحليل التكاليف مقابل المنافع، ويفتقد عنصر تقييم الأداء المالي.
- **التركيز على التكلفة وليس النتائج**: النظام يهتم بتكاليف الإنفاق فقط ولا يهتم بمخرجات أو نتائج هذا الإنفاق.
- **عدم الربط مع الخطط التنموية**: نفقات الميزانية غير مرتبطة بشكل دائم أو واضح مع خطط التنمية الوطنية.
- **التصنيف التنظيمي للنفقات غير فعال**: لا يسمح بتتبع البرامج والمشاريع، ما يجعل المعلومات غير كافية لفهم ما تم إنجازه.
- **السلطة التشريعية محدودة المراقبة**: تدخل السلطة التشريعية يقتصر على مراقبة الاعتمادات والتجاوزات المالية فقط.

2. نقائص النظام الميزانياتي الحالي

[1] إسماعيل حسين أحمرو، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- **مبدأ السنوية**: هو مبدأ جامد غير مناسب للنشاطات طويلة الأجل أو الخطط الاستراتيجية، حيث أنه يقتصر على إطار زمني سنوي محدود[1].
- **تحديد الإطار الزمني القصير**: يبعد الموازنة عن الاهتمام بالاستثمارات طويلة المدى، ويضعف القدرة على التحليل المستقبلي[2].
- **الاعتماد على المعلومات التاريخية**: قرارات الاعتمادات المالية تعتمد على الإنفاق السابق دون مراعاة معايير موضوعية أو ظروف اقتصادية.
- **حسابات التخصيص الخاص**: رغم وجود محاولة لتحديثها وإدخال مفهوم البرامج، إلا أنها تعاني من:
  - غياب الأهداف الواضحة أو المحددة.
  - فتح حسابات بدون ضوابط واضحة مما يؤدي إلى استغلالها كأداة تسيير غير واضحة.
  - عدم وجود نصوص تنظيمية واضحة لتنفيذها.
  - عدم وجود إجراءات خاصة للرقابة والمتابعة.
  - أهداف كمية عامة وغير دقيقة مما يصعب تقييم فعالية البرامج.
  - غياب الدراسات والتحليلات الشاملة قبل فتح هذه الحسابات، مما يجعل التقييم يرتكز فقط على حجم الإنفاق وليس النتائج.

الفرع الثاني: أسباب خارجية تؤثر على نظام المحاسبة العمومية

1.التحديات الناشئة عن التكامل الاقتصادي العالمي

- العولمة تفرض على الحكومات تحديث نظمها الإدارية والمالية لتتناسب مع المنافسة العالمية.
- ضرورة مواءمة الأهداف الحكومية مع التنمية الاقتصادية لتوفير بيئة مناسبة لتحسين مستوى المعيشة.
- تزايد أهمية الاستفادة من التكنولوجيات الحديثة والمعلومات لتعزيز التنمية البشرية.

2.الأزمات الاقتصادية العالمية

[1] حلقة دراسية حول " **مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر** " (نفقات التسيير لسنة 2007)، الدفعة 40، تحت اشراف الأستاذ: رابح محمدي، المدرسة الوطنية للإدارة، 2007، ص13.

[2] جمال العمارة ،**أساسيات الموازنة العامة للدولة،المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة**، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهر ، مصر ، طبعة 1، 2004، ص 183.

- مثل الأزمة الاقتصادية في نيوزيلندا عام 1984 التي دفعت لإصلاحات هيكلية في القطاع العام[1].
- ضعف النمو الاقتصادي والعجز المالي والديون العالية تحفز الحاجة إلى إصلاحات جوهرية في المحاسبة والميزانية.

3.الضغوط الدولية

- مؤسسات مالية دولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي تمارس ضغوطًا على البلدان، خاصة النامية، لتحديث نظم المحاسبة العامة وإجراء إصلاحات في القطاع العمومي[2].
- الإصلاحات المطلوبة ترتبط بشرط الحصول على المساعدات المالية من هذه المؤسسات.

الفرع الثاني : المشاكل والصعوبات التي تواجه الميزانية العامة في الجزائر

ذكراهم المشاكل والصعوبات فيما يلي :[3]

أ- أسلوب إعداد الميزانية وتنفيذها

- **الاعتماد على المعايير التاريخية**: إعداد الميزانية يتم بطريقة تقليدية تعتمد على تخصيص النفقات بناءً على الإنفاقات السابقة والتفاوض بين الوزارات والدوائر العامة، مما يقلل من الابتكار والتخطيط المستقبلي.
- **غياب التخطيط المالي متوسط المدى**: لا تعتمد الميزانية على استراتيجيات أو خطط مالية تمتد لعدة سنوات، مما يضعف القدرة على التخطيط الاستثماري والتنموي الفعال.
- **المبالغة في طلب الميزانيات**: تعمد الوزارات والدوائر العامة اللاربحية إلى تقديم طلبات مفرطة لتخصيصات الإنفاق، مما يخلق اختلالات في تخصيص الموارد.
- **عدم شمولية الإيرادات والنفقات**: هناك قصور في تضمين كافة مصادر الإيرادات (مثل المنح) والنفقات في الميزانية العامة، مما يقلل من دقتها وشفافيتها.
- **عدم ربط النفقات بالنتائج**: تخصيص الموارد لا يرتبط بتحقيق أهداف محددة أو نتائج قابلة للقياس، مما يضعف من فعالية الإنفاق العام.

---

[1] إسماعيل حسين أحمرو، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

[2] محمد أمين وليد طالب ، **" إنعكاسات الأزمة المالية العالمية 2008 على سياسات صندوق النقد الدولي "**، مجلة الإقتصاد والمجتمع ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، العدد 6 ، ص ص 249 – 255.

[3] بطاهر علي ، **سياسات التحرير والإصلاح الإقتصادي في الجزائر** ، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف ، العدد 1، ص 182.

- **غياب قاعدة بيانات محدثة للمشاريع الرأسمالية**: عدم وجود معلومات موثقة ومحدثة عن المشاريع الرأسمالية يعرقل التخطيط والمراقبة المالية.
- **تعقيد الأنظمة الضريبية**: صعوبة تطبيق القوانين الضريبية والإدارية تفتح مجالًا للفساد والتهرب الضريبي.
- **عدم فاعلية خدمة دافعي الضرائب**: ضعف في تقديم خدمات ملائمة وفعالة لدافعي الضرائب، مما يؤثر سلبًا على مستوى الالتزام الضريبي.
- **ضعف مكافحة التهرب الضريبي**: غياب إجراءات فعالة لرفع كفاءة التحصيل ومكافحة التهرب يؤدي إلى خسائر مالية كبيرة.

ب- الهيكل التنظيمي والموارد البشرية والتدريب

- **نقص الكفاءات المؤهلة**: يعاني قطاع المالية العامة من نقص في الموارد البشرية المؤهلة، مما يحد من جودة الأداء المالي والإداري.
- **قصور في برامج التدريب**: برامج التدريب الحالية غير كافية لتطوير مهارات العاملين وتحقيق الأهداف المرجوة.
- **صعوبات استقطاب والحفاظ على الكفاءات**: ضعف في جذب الكوادر المتميزة والاحتفاظ بها يؤثر على استقرار وكفاءة العمل.
- **عدم ملاءمة الهياكل التنظيمية**: النظم والهياكل الإدارية لا تتواكب مع متطلبات الإصلاح المالي، ولا توجد شبكة معلوماتية متكاملة تسهل تبادل المعلومات.
- **تخلف الأنظمة والتعليمات الإدارية**: الأنظمة الحالية لا تتلاءم مع متطلبات التطوير والتحديث المطلوب.

ت- تكنولوجيا وأنظمة المعلومات

- **غياب نظام مالي محاسبي متكامل**: لا يوجد نظام موحد ومتصل يخدم جميع الجهات ذات العلاقة (الحكومة، المراجعين، المستثمرين).
- **عدم وجود قاعدة بيانات محاسبية شاملة**: نقص في توفر معلومات تغطي كافة الأنشطة المالية والإدارية.
- **عدم تدفق المعلومات إلكترونيًا بفعالية**: ضعف في آليات تبادل المعلومات بين وزارة المالية والدوائر التابعة لها وبين الوزارات الأخرى، مما يعرقل التنسيق والمتابعة.

4-غياب جدول التوازن في قوانين المالية

- **التوازن الميزانياتي في القانون الجزائري**: ينظم ضمن إطار التوازنات العامة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- **الفرق عن النظام الفرنسي**: في الجزائر، قوانين المالية تكتفي بتحديد الوسائل لتحقيق التوازن دون وجود جدول توازن مفصل يتضمن كافة الموارد والنفقات، مما يقلل من شفافية وفعالية الرقابة[1].
- **أهمية جدول التوازن**: وجود جدول تفصيلي يوضح كل الموارد والنفقات يعزز من المراقبة والتخطيط المالي، وهو أمر غير متوفر في النظام الجزائري الحالي.

النقائص المتعلقة بالقوائم المالية لحسابات الدولة في الجزائر

مقدمة

تعكس القوائم المالية لحسابات الدولة الوضع المالي العام للدولة ومدى كفاءة وفعالية إدارة الموارد المالية العامة. في الجزائر، يعتمد نظام المحاسبة العمومية أساسًا على الأساس النقدي، مما يحد من قدرة هذا النظام على تقديم صورة شاملة ودقيقة عن المركز المالي الحقيقي للدولة. هذا القصور يؤدي إلى عدم تلبية متطلبات المستخدمين وصانعي القرار من المعلومات المالية الدقيقة، وبالتالي يعيق عملية الرقابة والمساءلة المالية.

- **1.** التأخر في تسوية حسابات الميزانية[2]

يشكل التأخر الكبير في تسوية حسابات الميزانية العامة للدولة أحد أبرز النقائص التي تواجه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. فعلى الرغم من صدور التعليمة رقم 16 المتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة منذ السبعينيات، فإن تسوية حسابات الميزانية لم تتم إلا في سنوات محدودة (1978-1981)، ثم عادت مجددًا في 2008 بعد صدور قوانين مالية وأطر محاسبية جديدة. هذا التأخر يؤدي إلى عدم توفر المعلومات المالية في الوقت المناسب، مما يقيد قدرة الجهات المختصة على التحكم في تسيير المال العام واتخاذ قرارات مالية دقيقة وفعالة.

---

[1] أمزال فاتح ، **نظام حسابات التخصيص في الجزائر** ، دار النشر بلقيس ، الجزائر ، 2010، ص 101.

[2] Elaborer par cherchrur selon : **Loi de Règlement Budgétaire : (1978, 1979, 1980, 1981).**

- **journal officiel n °7 du 12 février 1980, journal officiel n°2 du 10 janvier 1984.**

- journal officiel n °57 du 31 décembre 1980 , journal officiel n° 21 janvier 1987.

كما تشير البيانات إلى أن الميزانية العامة شهدت عجزًا مستمرًا خلال الفترة (2008-2012) بسبب ارتفاع النفقات بشكل يفوق الإيرادات، مما يعكس عدم الاستخدام الأمثل للنفقات وتوزيعها غير المتوازن بين نفقات التسيير والتجهيز، إضافة إلى اعتماد الجزائر الكبير على الإيرادات البترولية كمصدر رئيسي للتمويل.

- **2.**ضعف نظام التنبؤ بنفقات وإيرادات الموازنة العامة

تعتبر الموازنة التقديرية أداة مركزية لتحقيق أهداف الدولة من خلال تحديد الإيرادات والنفقات بشكل عقلاني ومنسجم مع الإمكانيات المالية المتاحة. غير أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعاني من ضعف كبير في دقة التنبؤات بين الموازنة التقديرية والموازنة الفعلية، ما يؤدي إلى صعوبات في التخطيط المالي ومتابعة التنفيذ، إضافة إلى نقص المعلومات المتعلقة بالتنفيذ في الوقت المناسب.

- **3.**عدم فعالية وكفاءة نظام الموازنة العامة[1]
- تعتمد كفاءة وفعالية الموازنة على الاستخدام الرشيد والاقتصادي للموارد المالية للدولة، بهدف تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ومع ذلك، تبين دراسة الأرصدة المالية للفترة (2000-2014) استمرار عجز الميزانية، مع ارتفاع مستمر للنفقات يفوق الإيرادات، خاصة بين 2011 و2014. ويعزى ذلك إلى زيادة كبيرة في الإنفاق العام غير المرتبط بزيادة موازنة الإيرادات، حيث تركز تمويل الدولة على الإيرادات البترولية دون تنويع مصادر التمويل. هذا الواقع يعكس ضعف كفاءة استخدام الموارد المالية، ويؤدي إلى استمرار العجز وتهديد الاستدامة المالية.
- **4**محدودية فعالية صندوق ضبط الإيرادات

أنشأت الجزائر صندوق ضبط الإيرادات في عام 2000 كأداة لإدارة الفوائض المالية الناتجة عن ارتفاع أسعار النفط، بهدف تسديد الديون وتمويل عجز الميزانية. إلا أن اعتماد الميزانية على هذا الصندوق يعكس

[1] Elaborer par le chercheur selon

- loi de règlement, 2008, 2009, 2010,2011, 2012.

- loi de finance complémentaire, 2008, 2009, 2010,2011, 2012.

محدودية في التنويع المالي ويفقد النظام المالي مرونته في مواجهة تقلبات أسعار النفط، ما يزيد من هشاشة الوضع المالي للدولة.

- **5.** ضعف شفافية نظام المحاسبة العمومية[1]

تظهر الجزائر مراكز متدنية في مؤشرات الشفافية والفساد على المستوى الدولي، ويرجع ذلك جزئيًا إلى نقاط ضعف نظام المحاسبة العمومية الذي لا يوفر شفافية كافية في تقديم المعلومات المالية، خصوصًا على مستوى الإفصاح عن المعلومات في الوقت المناسب. إذ تشير بيانات مؤشر الموازنة المفتوحة إلى أن الجزائر تقدم معلومات قليلة جدًا حول تنفيذ الموازنة، ما يحد من قدرة المواطنين والجهات الرقابية على المشاركة الفعالة في مراقبة الإنفاق العام. إضافة إلى ذلك، يؤدي استخدام الأساليب التقليدية في المحاسبة، وتأخر عرض المعلومات المالية، إلى تعميق هذه النقائص وتقليل فرص المساءلة والشفافية.

- **6** أثر الفساد المالي على كفاءة نظام المحاسبة العمومية

يُعد الفساد المالي أحد العوامل الجوهرية التي تقلل من كفاءة وفعالية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية، وإضعاف القدرة على التحكم في تسيير المال العام بشفافية. وتؤكد مؤشرات الشفافية الدولية أن الجزائر تواجه تحديات كبيرة في مكافحة الفساد، مما ينعكس سلبًا على جودة المعلومات المالية وإمكانية المساءلة.

المطلب الثاني : الفساد المالي في مؤسسات القطاع العمومي

مقدمة

يُعتبر الفساد المالي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، تمثل تحدياً كبيراً أمام مختلف البلدان، لا سيما الدول النامية. تتسم هذه الظاهرة بتداخل عوامل متعددة يصعب التفريق بينها، كما تختلف درجة انتشارها وشموليتها بين المجتمعات. ويُعد الفساد المالي من العوامل الرئيسية التي تعيق التنمية الاقتصادية، إذ يؤدي إلى تدمير الاقتصاد الوطني وإضعاف القدرة المالية للدولة والمؤسسات العمومية على حد سواء.

[1] international budget partnership, **Open Budget Index 2006-2015 Rankings, (on line) , Available to:** http://WWW**.** Internationalbudget.org/, consult to: 20/03/2022.

1. تعريف الفساد المالي

لم يتم التوصل إلى تعريف موحد للفساد المالي، حيث تنبع تعاريفه من أطر ثقافية وحضارية وأخلاقية تختلف بين الدول. وتختلف التعريفات بناءً على السياقات الاجتماعية والسياسية والنفسية أيضاً. أما المنظمات الدولية فقد قدمت تعريفات متعددة للفساد المالي، منها[1]:

- **منظمة الشفافية الدولية**: تعرّف الفساد المالي بأنه تحريف السلطة العامة لخدمة مصالح خاصة، سواء كانت السلطة سياسية أو قضائية أو إدارية.
- **صندوق النقد الدولي**: يرى الفساد المالي كعلاقة تتيح استغلال السلطة لتحقيق مكاسب شخصية لفرد أو مجموعة ذات صلة.
- **البنك الدولي**: يعرّف الفساد المالي بأنه إساءة استعمال الوظيفة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، ويشمل قبول أو طلب رشاوى لتقديم خدمات أو تعيين أقارب أو سرقة أموال الدولة.
- **اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد**: لم تقدم تعريفاً مباشراً، لكنها حددت الجرائم المشمولة بالفساد المالي على المستوى الدولي.

بصفة عامة، يمكن تعريف الفساد المالي على أنه سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة لمصلحة خاصة، أو تبادل أموال مقابل تأثير أو خدمة غير مشروعة، وهو تجاوز للقوانين والأنظمة المالية والإدارية التي تنظم سير العمل في المؤسسات العامة[2].

2. صور الفساد المالي

يتمثل الفساد المالي في عدة مظاهر، منها:

- **اختلاس المال العام**، عبر تضخيم الفواتير أو التلاعب في الإنفاق لصالح أفراد أو جماعات معينة.
- **المتاجرة من خلال الوظيفة**، مثل فرض رسوم غير قانونية على خدمات الدولة المقدمة مجاناً أو زيادة غير مبررة على الرسوم الرسمية.

---

[1] مفتاح صالح ومعارفي فريدة، **الفساد الإداري والمالي أسبابه، مظاهره ومؤشرات قياسه**، اعمال الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومى 6 و 7 ماي 2012، ص3.

[2] راضية مسعود، **الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي في الجزائر واستراتيجيات مكافحته**، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، مركز جيل البحث العلمي العالم الثالث، العدد 29 ، 2018، ص 85.

- **التزييف والتزوير**، في العملة أو بطاقات الائتمان، بما في ذلك الاحتيال عبر الإنترنت.
- **أعمال السمسرة والتلاعب بأسواق المال**، كتداول الأسهم غير المشروع، أو إصدار أسهم دون أصول حقيقية، أو نشر شائعات لتغيير أسعار الأسهم[1].
- **تجارة السلاح**، التي ترتبط غالباً بصفقات مشبوهة تديرها مافيات منظمة، وتتضمن أبعاداً دولية معقدة تربط بين الصناعات العسكرية والشركات المالية والإعلامية.

3. أسباب تفشي الفساد المالي

تتعدد الأسباب التي تؤدي إلى انتشار الفساد المالي، ويمكن تصنيفها إلى:[2]

- **الأسباب التربوية والسلوكية**: غياب القيم الأخلاقية والدينية، وقبول الرشوة، وضعف الالتزام بالقانون.
- **الأسباب الاقتصادية**: تشمل التضخم المرتفع، انخفاض الناتج المحلي، ضخامة المشاريع الحكومية غير الفعالة، ارتفاع تكاليف المعيشة، وتدني الأجور.
- **الأسباب السياسية**: عدم الاستقرار السياسي، ضعف الإرادة السياسية في مكافحة الفساد، تفشي البيروقراطية، ضعف السلطات التشريعية والقضائية، وضعف دور المجتمع المدني.

4. مظاهر الفساد المالي

ينقسم الفساد المالي إلى ثلاثة أقسام رئيسية[3]:

- **الانحرافات السلوكية**: تشمل المحسوبية، المحاباة، الوساطة، والابتزاز والتزوير.
- **الانحرافات المالية**: تتضمن الرشوة، تبديد المال العام، والتهريب.
- **الانحرافات الجزائية**: تشمل التهرب الضريبي، الغش الضريبي، تبييض الأموال، والتهريب الجمركي.

5. ضعف مشاركة الجمهور في إعداد الميزانية

تشير الدراسات إلى ضعف مشاركة الجمهور في إعداد ومراقبة حسابات الميزانية في العديد من الدول، ومنها الجزائر، حيث بلغت نسبة المشاركة في مسح الموازنة المفتوحة 0 من أصل 100 درجة، مقابل متوسط عالمي

---

[1] راضية مسعود ، مرجع سبق ذكره، ص 85.

[2] راضية مسعود ، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[3] راضية مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 87.

25 درجة. هذا النقص في المشاركة يقلل من شفافية وفعالية الرقابة على المال العام، ويزيد من احتمالات الفساد المالي.

6. ضعف فعالية نظام الرقابة

تشير المؤشرات إلى ضعف الرقابة التشريعية والمحاسبية في الجزائر، حيث بلغت درجة الرقابة التشريعية 36 من 100، ورقابة مراجعة الحسابات 34 من 100. ويرجع هذا الضعف إلى قلة الموارد، وعدم الاستقلالية الكافية للأجهزة الرقابية، مما يؤدي إلى تراجع الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة[1].

الرقابة الإدارية

تُعد الرقابة الإدارية إحدى الركائز الأساسية لضمان حسن سير العمل داخل المؤسسات العامة، إذ تُمارَس من قبل الإدارة العليا بهدف متابعة تنفيذ السياسات والخطط والبرامج المالية والإدارية. تتميز الرقابة الإدارية بكونها رقابة داخلية تعتمد على سلسلة هرمية تنظيمية تسهل التنسيق والتوجيه والمراجعة الدورية. تكمن أهمية هذه الرقابة في تمكين الإدارة من اكتشاف الانحرافات عن الأهداف المحددة مبكراً، مما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية فورية وفعالة. غير أن هذه الرقابة قد تواجه تحديات مرتبطة بتداخل المصالح بين المستويات الإدارية المختلفة، إضافة إلى احتمال وجود قصور في وسائل التتبع والتقييم، مما يضعف من قدرتها على تحقيق الأداء الأمثل. لذلك، من الضروري تحديث آليات الرقابة الإدارية من خلال تعزيز الشفافية، استخدام تقنيات المعلومات، ورفع كفاءة الموارد البشرية.

الرقابة القضائية[2]

تتمثل الرقابة القضائية في التدخل القانوني الصارم الذي يُمارَس من خلال الهيئات القضائية المختصة لضمان التزام الجهات العامة بالقوانين والأنظمة المالية. وتتميز هذه الرقابة بطابعها الرسمي والملزم، إذ تقوم على مراجعة الحسابات المالية والتصرفات الإدارية للتحقق من قانونيتها وسلامتها، وغالباً ما تُمارَس عقب وقوع الأحداث، مما يجعلها رقابة تحققية وإصلاحية بامتياز. تمثل الرقابة القضائية أداة حاسمة في محاربة الفساد

[1] شراكات الموازنة الدولية، مرجع سبق ذكره ص 02.

[2] الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم.

وسوء التصرف، إذ تمنح الضحايا والمتضررين حق الطعن والمراجعة القضائية، بما يعزز مبدأ المحاسبة والشفافية. مع ذلك، تواجه هذه الرقابة عقبات تتمثل في طول الإجراءات القضائية، تعقيد النصوص القانونية، وقلة الموارد البشرية المؤهلة، مما قد يؤخر إنفاذ العدالة المالية ويقلل من فعاليتها. لذا، فإن تطوير آليات الرقابة القضائية يتطلب تبسيط الإجراءات، تأهيل القضاة المتخصصين، وتفعيل دور الهيئات الرقابية المستقلة.

الرقابة السياسية

تُعد الرقابة السياسية من أهم أشكال الرقابة التي تمارسها الهيئات السياسية، مثل البرلمان والمجالس المنتخبة، على الأداء المالي والإداري للدولة. تتجسد هذه الرقابة في مراقبة السياسات العامة، اعتماد الميزانيات، ومراجعة التقارير المالية للحكومة، بهدف ضمان توافق الإنفاق مع الأولويات الوطنية وخدمة الصالح العام. وتقوم الرقابة السياسية على مبدأ التمثيل الديمقراطي، حيث يُساءَل المسؤولون أمام المؤسسات المنتخبة، مما يعزز مبدأ المساءلة السياسية ويقوي شرعية الدولة. [1]بالرغم من أهميتها، تتعرض الرقابة السياسية إلى تأثيرات سلبية، أبرزها الانتماءات الحزبية التي قد تُحد من الموضوعية، بالإضافة إلى ضعف الخبرة الفنية لبعض أعضاء الهيئات السياسية في المجال المالي والإداري، مما يؤثر على جودة الرقابة. لتعزيز هذه الرقابة، يوصى بتوفير الدعم الفني واللوجستي للهيئات السياسية، وتنظيم برامج تدريبية مستمرة لأعضائها، إضافة إلى تعزيز شفافية المعلومات المتاحة.

المطلب الثالث: مشروع إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الفرع الأول:

في إطار التغيرات الاقتصادية والسياسية، شرعت الجزائر منذ التسعينات في إصلاح نظام المالية العمومية، استجابة للأزمات المالية وتراجع أسعار البترول، بهدف ترشيد النفقات وتحسين فعالية التسيير. وقد مر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية بمرحلتين:

- **المرحلة الأولى (1995):** شهدت محاولة أولى لإصلاح النظام المحاسبي، لكنها فشلت بسبب غياب رؤية واضحة، وضعف الإمكانيات الفنية والبشرية[2].

[1] يحيى دنيدني، **" المالية العمومية"** ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ، القبة ، الجزائر ، الطبعة 2 ، 2014 ، ص 132 -133.

[2] خيضر خبيطي، يونس مونه، **مرجع سبق ذكره**، ص: 105

- **المرحلة الثانية (2006):** أُطلقت في إطار رؤية أكثر نضجًا، تهدف إلى وضع مخطط محاسبي جديد للدولة، يستند إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) والانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

مشروع عصرنة أنظمة الميزانية[1](MSB)

مقدمة

يعتبر مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في الجزائر جزءًا أساسيًا من جهود الإصلاح المالي والإداري التي تبنتها الحكومة الجزائرية منذ بداية الألفينات. يهدف المشروع إلى تحديث الأنظمة المالية والمحاسبية لتتوافق مع المعايير الدولية، مما يسهم في تعزيز الشفافية والكفاءة في إدارة الموارد العامة.

أ: الإصلاح الميزاني كخطوة سابقة وضرورية

1.خلفية تاريخية

في عام 1995، تم الشروع في مشروع الإصلاح المحاسبي، ولكن لم يكن كافيًا لمواجهة التحديات المطروحة. لذا، بدأت وزارة المالية في عام 2005 بإصلاح شامل تحت مشروع عصرنة أنظمة الميزانية، من خلال عقد شراكة مع مكتب استشارات كندي.(CRC SOGEMA)

2.أهداف المشروع

- **تطوير إطار الميزانية** :
  - **تبني إطار ميزانية متعدد السنوات** :يهدف إلى تحسين التخطيط المالي على المدى الطويل.
  - **تحسين تقدير وعرض الميزانية** :تعزيز الشفافية في إعداد الميزانية ونشرها.
  - **تعزيز وظيفة الاستشارة** :تحسين دور وزارة المالية في تقديم المشورة للمؤسسات الحكومية.

3.الجوانب التقنية

- **تعزيز الرقابة** :توسيع نطاق الرقابة على الميزانية لزيادة فعالية النفقات.

[1] نادية ضريفي، أماش حاج جاب اهلل، **مرجع سبق ذكره**،ص 233

- **تطوير الأنظمة المعلوماتية** :اعتماد أنظمة معلوماتية متطورة لتحسين إدارة الميزانية.

ب: مشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية[1]

1.تاريخ البداية

تم إطلاق هذا المشروع في عام 2007، حيث تم تكليف مجموعة استشارية فرنسية (GIP-ADTETEF) بإجراء دراسة تشخيصية للواقع المحاسبي.

2.الأهداف الاستراتيجية

- **وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية** :تحسين العمليات المالية الحكومية.
- **صياغة مخطط محاسبي جديد** :يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.(IPSAS)
- **إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية** :لتحسين فعالية تنفيذ الإجراءات الجديدة.

أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

- **توفير معلومات دقيقة وموثوقة** :لتحسين عملية اتخاذ القرار.
- **تعزيز الرقابة على تسيير الموارد العمومية** :لضمان مشروعية العمليات المالية.
- **تقديم تقارير مالية واضحة** :لتمكين متخذي القرار من تقييم الأداء الحكومي.

النتائج المتوقعة

من المتوقع أن يسهم المشروع في تحقيق عدة أهداف، منها:

- **معرفة مكونات ممتلكات الدولة** :تحسين شفافية الأصول العامة.
- **تحديد تكاليف الخدمات العمومية** :لزيادة كفاءة الإنفاق.
- **تقييم الأداء الإداري** :من خلال قياس النتائج السنوية.

الفرع الثاني: الترتيبات المرافقة لتنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة

[1] نادية ضريفي، أماش حاج جاب اهلل، **مرجع سبق ذكره**،ص234

سعياً من الجزائر لمواءمة نظامها المحاسبي والميزانياتي مع المعايير الدولية، تم تبنّي مجموعة من الترتيبات المؤسسية والفنية لمرافقة تنفيذ مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة. وقد شملت هذه الترتيبات التعاقد مع هيئات دولية متخصصة وإنشاء هياكل تنظيمية لمتابعة الإصلاح.

1-التعاقد مع هيئات دولية لتنفيذ المشروع

1.1-اتفاقية البنك الدولي[1]:

بدأ المسار القانوني لإصلاح النظام الميزانياتي في الجزائر باتفاقية موقعة مع البنك الدولي في 18 أفريل 2001، لتوفير تمويل تقني ومالي لبرنامج الإصلاح، غير أن التنفيذ العملي تأخر إلى غاية 2004. تضمن البرنامج لاحقًا عدة عقود مهمة، نذكر منها:

- عقد إطار الميزانية على المدى المتوسط (1.586.000 يورو).
- عقد تحسين تقديم الميزانية (435.000 يورو).
- عقد تجديد دورة النفقة العمومية (22 مليون يورو في أفريل 2015).

1.2-التعاقد مع مؤسسة CRC SOGEMA الكندية:

وهي مؤسسة كندية مختصة في تسيير المشاريع التنموية الكبرى، تم التعاقد معها في مشروعين رئيسيين:

- **المشروع الأول (2007-2014):** بتمويل من البنك الدولي، تناول تحديث نظام الميزانية، وتمحور حول ثلاثة محاور أساسية[2]:
  - إعداد إطار الميزانية متعدد السنوات.
  - تحسين عرض ونشر الميزانية.
  - تعزيز وظيفة الاستشارة داخل وزارة المالية.

[1] Ministère des finances, rapport sur "ETAT D'AVANCEMENT DU PROJET MSB" , 28 décembre 2009, p 01.

[2] موقع مؤسسة crc sogema

: http://www.crcsogema.com/pages/projets/Projet De Modernisation Des Systemes Budge tairesEn Algerie aspx?lang=FR-CA

- **المشروع الثاني (2012-2018):**[1] ركّز على تحسين إدارة الإنفاق العمومي وجودة الخدمات، من خلال:
  - دعم قدرات تنفيذ الميزانية وفق منهجية قائمة على النتائج.
  - تأهيل الموظفين وتكوينهم.
  - إدماج نظام تسيير الميزانية.(SIGB)
  - التواصل ونشر المعلومات.

-2الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع

تم تصميم ثلاث مستويات تنظيمية لضمان المتابعة الدقيقة للمشروع:

- **هيكل داخلي وظيفي** على مستوى وزارة المالية، يُعتبر المحرك الرئيسي للإصلاح.
- **هياكل قطاعية** داخل كل وزارة وهيئة عمومية لضمان التنسيق الأفقي.
- **هيكل حكومي مؤسساتي** يُعنى بصنع القرار الاستراتيجي وتعزيز التنسيق بين مختلف القطاعات الوزارية.

الفرع الثالث: الأقسام الرئيسية لمشروع تحديث وعصرنة أنظمة الميزانية

يهدف مشروع التحديث إلى إرساء قواعد جديدة في إعداد الميزانية العامة، من خلال الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج، وتبني أدوات متقدمة في التخطيط المالي، أبرزها اعتماد **إطار الميزانية متعدد السنوات**.

-1تخطيط متوسط المدى: الإطار متعدد السنوات

أ. تعريفه:

إطار الميزانية متعدد السنوات هو أداة لتسيير الموارد المالية تعكس التوجهات الاستراتيجية للدولة، ويغطي السنة الجارية وتوقعات لسنتين ماليتين تاليتين.[2] لا يتعارض مع مبدأ سنوية الميزانية، بل يعززه من خلال تقديم تصور متوسط المدى دون المساس بالإجراءات السنوية للمصادقة البرلمانية.

---

[1] وقع مؤسسة crc sogema:

http://www.crosogema.com/pages projets modernisation-des-systemes-budgetaires-ii-.aspx?lang=FR-CA

[2]Ministére des finances ,Projet de modernisation des systèmes budgétaires, «Rapport sur la mise en oeuvre du processus de préparation du budget ,DGB, février 2006, page 1-3.

ب. متطلباته:[1]

- إعداد فرضيات الاقتصاد الكلي وفق قاعدة تعدد السنوات.
- تحديد أظرفة مالية قطاعية حسب الأولويات الوطنية.
- إعداد ميزانيات قطاعية وفقًا لهذه الأظرفة.

ج. أهدافه:

- تحسين شفافية الميزانية.
- تخصيص الموارد بشكل أكثر فعالية.
- تعزيز القدرة على التخطيط متوسط المدى.
- تمكين الحكومة من قياس الأثر المالي لقراراتها المستقبلية.

-2هامش إعداد الميزانية على المدى المتوسط

يُطرح في هذا الإطار ثلاث إشكاليات رئيسية:

1. ما هو الغلاف المالي الإجمالي المتاح؟
2. ما هي أولويات البرامج داخل المهمة الوزارية؟
3. كيف يتم ترتيب هذه الأولويات وفقًا للموارد المتاحة؟

ويُعالج هذا الإطار من خلال ثلاث مستويات:

أ. الإطار الإجمالي للإنفاق المتوسط:(CDMT)

هو وثيقة رسمية تعدها السلطات المركزية لضبط السياسات الميزانياتية متعددة السنوات، تتضمن سقفًا للإنفاق حسب كل قطاع، مستندة إلى:

- القيود الاقتصادية الكلية.
- المخطط الاستراتيجي السنوي[2].

---

[1] Projet de modernisation des systèmes budgetaires, op.cit, pp 3-19

[2] Ministére des finances ,Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase II, **TC1 – Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie**, crc sogema, Février 2009. p36.

- التخصيصات المالية بين الوزارات.

ب. المخطط الاستراتيجي:

يمتد عادة لخمسة سنوات، ويشمل تشخيصًا للوضع الحالي، قيود المحيط، أهداف السياسات، والموارد المطلوبة لتحقيقها.

ج. الإطار الوزاري للإنفاق المتوسط:

يمثل أداة للبرمجة الميزانياتية داخل كل قطاع وزاري، ويترجم التوجهات الاستراتيجية إلى برامج محددة بأغلفة مالية سنوية.

الفرع الرابع: مفاهيم التسيير القائم وفق النتائج

1.التحول من منطق الوسائل إلى منطق النتائج:

تسعى الجزائر من خلال مشروع تحديث أنظمة الميزانية (MSB) إلى كسر النمط التقليدي في إعداد الميزانية، القائم على **منطق الوسائل**، نحو تبني **مقاربة التسيير حسب النتائج**. ويعني هذا الانتقال أن الحكومة لم تعد تكتفي بتوفير الموارد المالية لتنفيذ الأنشطة، بل تهدف إلى ضمان أن تلك الموارد تؤدي إلى **تحقيق أهداف ونتائج قابلة للقياس**. هذا التحول يعكس تأثراً مباشراً بنماذج "ميزانية البرامج Budget par) " programmes) المطبقة في عدد من الدول كفرنسا وكندا.

2.التسيير وفق البرامج:

التسيير بواسطة البرامج يندرج ضمن نموذج **الميزانية المرتكزة على الأداء** Performance-Based) Budgeting)، الذي يعتمد على:

- **البرمجة متعددة السنوات**.
- **تحديد الأهداف الاستراتيجية والسنوية**.
- **استخدام مؤشرات الأداء** للتقييم والمساءلة.

ويبرز هذا النموذج الحاجة إلى أدوات جديدة في التخطيط المالي تتجاوز مجرد تخصيص الاعتمادات، نحو **تصميم البرامج والأنشطة انطلاقًا من النتائج المنتظرة**. كما يسمح بتحديد المسؤوليات على كل مستوى إداري (المحفظة، البرنامج، البرنامج الفرعي، العملية)، مما يرسخ **مبدأ المحاسبة الفردية والشفافية**.

3.منطق الأنشطة والمسؤوليات:

تمثيل البرامج على شكل تسلسل هرمي (من المحفظة إلى العمليات) يُظهر طابع التدرج والوظيفية في تقسيم العمل الإداري، ويؤطر التدخلات الحكومية من خلال تحديد "مراكز المسؤولية". وهذا يعكس تطورًا في النظرة إلى العمل الإداري، من بيروقراطية تقليدية إلى **حوكمة نتائجية**.(Gouvernance par les résultats)

4.قياس الأداء:

من أبرز شروط إنجاح التسيير حسب النتائج هو **توفر مؤشرات أداء دقيقة وموثوقة**. ويلاحظ أن الجزائر من خلال المشروع تسعى إلى اعتماد مؤشرات كمية، نوعية وغير رقمية، حسب طبيعة النشاط. لكن، تجدر الإشارة إلى أن:

- المؤشرات الكمية تسهل القياس، لكنها لا تضمن دائمًا جودة الخدمة.
- المؤشرات النوعية وغير الرقمية قد تعاني من **الذاتية وصعوبة المعالجة الإحصائية**، مما يتطلب آليات تقييم مستقلة.

الفصل الثالث : التربص الميداني في مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

حول موضوع الميزانية

المبحث الأول : الميزانية والتسيير الميزانياتي في الجزائر

المطلب الأول : الميزانية في الجزائر

المقدمة:

تُعد الميزانية العامة للدولة الأداة الرئيسية لتخطيط وتسيير الموارد العمومية. وفي الجزائر، تكتسي الميزانية أهمية بالغة في تحقيق السياسات العامة، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية والاجتماعية الراهنة، وتوجه الدولة نحو إصلاح نظام إعداد الميزانية.

أولًا: مفهوم الميزانية العامة

تمثل الميزانية العامة صورة المالية الدولة في ظل تطور دورها وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية، لذلك ازدادت أهميتها وأصبحت أداة مهمة لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة، ومن أجل التعرف أكثر على الميزانية العامة يجب التعرف على أهم حيثياتها.

ماهية الميزانية العامة

تلجأ الدولة لتسيير دورتها المالية إلى رسم برنامج مالي يعرف بالميزانية العامة، وقبل الخوض في اساسيات هذا البرنامج يجب التطرق إلى: نشأته، مفهومه، أهميته وأهدافه.

الفرع الأول: نشأة الميزانية العامة

إن فكرة الميزانية العامة ليست فكرة حديثة كما يعتقد معظم المفكرين المعاصرين، وإنما تعود إلى عقود قديمة، حيث أشار القرآن الكريم في سورة يوسف إلى أن النبي يوسف عليه السلام، وضع الميزانية العامة الإدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية لمصر في ذلك الوقت. قال الله تعالى: قال اجعلني على

خزائن الأرض إني حفيظ عليم، وك ذلك مكنا ليوسف في الأرض يتبوأ مِنْهَا حَيْثُ يَشَاءُ نَصِيبٍ بِرَحْمَتِنَا

من نَشَاءُ وَلَا تُضَيعُ أَجْرَ المُحْسِنِينَ."

غير أن الميزانية العامة التي عرفت في تلك الحقبة الزمنية الماضية، شكلها بسيط مقارنة بما هي عليه في الوقت الحاضر، ويرى معظم المفكرين المعاصرين أن فكرة الميزانية العامة كمفهوم علمي حديث ارتبط ارتباطا وثيقا بوجود الدولة الحديثة القائمة على مبدأ الفصل بين السلطات أي السلطة التنفيذية . التشريعية والقضائية، ولذلك فإن أول ظهور للميزانية العامة بمفهومها الحديث كان في انجلترا، ثم انتقلت إلى باقي الدول الأوروبية الأخرى، وإلى الولايات المتحدة الأمريكية ثم انتقلت فكرة الميزانية العامة والتطورات التي أدخلت عليها إلى باقي الدول الأخرى.[1]

الفرع الثاني: مفهوم الميزانية العامة

[1] محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار الميسرة، عمان، 2008، ص19

الميزانية العامة ليس لها تعبيرا موحدا وشاملا بل اختلفت التعاريف والمفاهيم التي تمثلها، والسبب راجع إلى اختلاف القوانين والتشريعات التي تحدثت عنها.

1.تعريف الميزانية العامة:[1]-3-4-5-6

أولا الميزانية العامة في مختلف تشريعات دول العالم

عرفها التشريع الأمريكي بأنها : صك تشريعي تقدر فيه نفقات السنة التالية وواردتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، واقتراح الجباية المبسوطة فيها.

يعرف التشريع الفرنسي الميزانية العامة على أنها : القانون المالي السنوي الذي يقدر ويجيز لكل سنة ميلادية مجموع واردات الدولة وأعباءها.

أما دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الندوة الإقليمية لهيئة الأمم المتحدة المنعقدة في بيروت في عام 1969، فقد عرف الميزانية العامة كمايلي: الموازنة العامة هي عملية سنوية تتركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الأموال لتحقيق الأعراض المطلوبة بكفاءة فهي أساسا عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فعالية للمواد المتاحة.

التشريع الجزائري وحسب المادة السادسة من القانون 84-17 ذكر بأن: "الميزانية العامة للدولة تتشكل من النفقات والإيرادات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

أما المادة الثالثة من القانون 90-21 فالميزانية العامة تتمثل في : الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات برأسمال وترخص

الميزانية العامة هي الوثيقة القانونية التي تحتوي على تقدير الإيرادات والنفقات العامة لسنة مالية معينة، وتُعدّ أداة مالية واقتصادية وقانونية تهدف إلى تنظيم موارد الدولة ونفقاتها.

2.خصائص الميزانية العامة:

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية لطباعة كالنشر، الإسكندرية، دون سنة النشر، ص.104

3 أحمد الجبير، المالية العامة والتشريع المالي، آلفائ المشرقة للنشر والتوزيع عمان، ،2010 ص.240

4 حسف عبد الكريم ومحمد خالد المهايني، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد ،64 ،2007 ص.96

5 القانون رقم 17-84 الـؤرخ في: 17 جويلية1984 يتعلق بقوانين المالية الجريدة الرسمية، العدد ،18 الصادرة في 1984/07/10.

6القانون رقـ 21-90 المؤرخ في: 21 اكتوبر 1990 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد ،35 الصادرة في 1990/08/15.

- **وثيقة تقديرية:** تقوم على التقدير المسبق للإيرادات والنفقات.
- **وثيقة ترخيصية:** لا يمكن الإنفاق أو الجباية إلا وفق ما تم التصويت عليه.
- **وثيقة سياسية:** تُترجم التوجهات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة.
- **وثيقة محاسبية:** تُدرج فيها العمليات المالية بشكل منظم.

ثانيًا: الإطار القانوني والتنظيمي للميزانية في الجزائر

1.النصوص المنظمة:

- **القانون 84-17:** المتعلق بقوانين المالية[1].
- **القانون العضوي 18-15[2]:** المتعلق بقوانين المالية الجديد، والذي أدخل إصلاحات جوهرية.
- **قانون المالية السنوي:** يُعدّ ويُصادق عليه كل سنة.

2.أنواع الميزانيات:

- **ميزانية الدولة:** تغطي الإيرادات والنفقات العمومية.
- **ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.(EPA)**
- **ميزانيات الجماعات المحلية.**

ثالثًا: مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية في الجزائر[3]

1.مراحل إعداد الميزانية:

- **مرحلة البرمجة:** تحديد الأولويات والأهداف الاقتصادية والاجتماعية.
- **مرحلة الإعداد:** تقوم بها وزارة المالية بالتنسيق مع القطاعات الوزارية.
- **مرحلة المصادقة:** يقدم مشروع قانون المالية إلى البرلمان للتصويت.

2.مرحلة التنفيذ:

- تنفذ الميزانية من قبل الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

---

[1] القانون رقم 84-17، الصادر في 7 يوليو 1984، هو القانون الأساسي الذي يحدد إطار قوانين المالية في الجزائر

[2] القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018

[3] زغودي عمر *االمركز الجامعي أفلو الاغواط / ا a.zeghoudi@cu-aflou.edu.dz تاريخ نشر المقال: 0/09/2021 لمجلة االكاديمية للبحوث القانونية والسياسية -حدود تدخل المؤسسات الدستورية في مراحل الميزانية العامة في الجزائر-

- تخضع لرقابة الجهات المختصة: المفتشية العامة للمالية، مجلس المحاسبة، البرلمان.

رابعًا: هيكلة الميزانية

1.الإيرادات العامة:

- **الجباية البترولية:** تمثل نسبة كبيرة من الإيرادات.
- **الضرائب العادية:** (ضريبة على الدخل، ضريبة على الأرباح...).
- **الإيرادات المختلفة:** مثل الجمارك، الممتلكات العمومية، الرسوم.

2.النفقات العامة:

- **نفقات التسيير:** أجور، دعم، خدمات.
- **نفقات التجهيز:** المشاريع العمومية، البنية التحتية.
- **خدمة الدين العمومي.**

خامسًا: إصلاح نظام الميزانية في الجزائر[1]

1.دوافع الإصلاح:

- الاعتماد المفرط على النفط.
- ضعف الربط بين النفقات والنتائج.
- محدودية الشفافية والمساءلة.

2.ملامح الإصلاح:

- إدخال **الميزانية حسب البرامج** بدل الميزانية التقليدية.
- اعتماد **مؤشرات الأداء** لقياس النجاعة.
- تطبيق **القانون العضوي 18-15** تدريجيًا منذ 2023.
- تبني **إعداد الميزانية متعددة السنوات**.

سادسًا: التحديات والآفاق

---

[1] لمين زرقي، محمد عمرون ، **آفاق إصالح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة مقدمة لنيل شيادة ماستر أكاديمي في العلوم . التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ص.31.30

1.التحديات:

- غياب نظام معلوماتي متكامل.
- ضعف التكوين في التسيير حسب النتائج.
- مقاومة التغيير داخل الإدارة.
- تقلبات أسعار النفط.

2.الآفاق:

- تعزيز فعالية الإنفاق العمومي.
- تحسين الشفافية في إعداد ومتابعة الميزانية.
- دعم اللامركزية المالية للجماعات المحلية.
- مواءمة الميزانية مع المعايير الدولية.(IPSAS)

خاتمة:

تُعد الميزانية العامة في الجزائر أداة مركزية لتسيير المال العام وتحقيق السياسات التنموية. غير أن فعاليتها تبقى رهينة بمدى تبني إصلاحات هيكلية حديثة مثل الميزانية حسب البرامج، وتطوير القدرات البشرية والتقنية، وترسيخ ثقافة التقييم والمساءلة.

المطلب الثاني : مناقشة قانون رقم 23-07

الفرع الأول : قراءة في المادة التاسعة من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في2 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية[1]

صدر القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية والذي جاء ليحدد الاطار القانوني لقوانين المالية، حيث صدر في شكل قانون عضوي تطبيقا للمادة 141 من التعديل الدستوري لعام 2016 الصادر بالقانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس سنة 2016 ، وعرض على المجلس الدستوري والذي أبدى فيه الرأي رقم 02/ر.ق.ع/م د/18 المؤرخ في 2 غشت سنة 2018 المتعلق بمراقبة القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية للدستور ، جاء هذا القانون ليعوض القانون الشهير 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم ، والذي عمر لأربعة وثلاثين عاما ، ولم

[1] أكرور ميريام .كلية الحقوق جامعة الجزائر 1 **m.akrour@univ-alger.dz، تاريخ النشر: ديسمبر2021**

يعد يستوعب التطورات العميقة التي عرفتها الادارة العمومية، وتحديات عصرنة النظام المالي والميزاني للدولة. وسيدخل حيز التطبيق بمناسبة تحضير وتنفيذ قانون المالية لسنة 2023 . وتتناول هذه الدراسة التعليق على المادة 9 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية، على أنه "لا يمكن ادراج أي حكم ضمن قوانين المالية ما لم يتعلق بموضوع هذه القوانين"، فالقراءة الاولية لها تجعلنا نلمس رغبة المشرع المالي في تحديد محل قوانين المالية في الاحكام المتعلقة بالمجال المالي فقط، لوضع حد لممارسة انتشرت كثيرا في قوانين المالية و هي تضمينها احكاما غير مالية

الفرع الثاني : قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة

مقدمة

قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023،[1] يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية

كلمة الوزير المالية، لعزيز فايد[2]

عرض وزير المالية، لعزيز فايد، اليوم الثلاثاء على المجلس الشعبي الوطني مشروع القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي يهدف إلى الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة على أساس الاستحقاق.

وخلال جلسة علنية برئاسة نائب رئيس المجلس، غالي لنصاري، وحضور وزيرة العلاقات مع البرلمان، بسمة عزوار، قال السيد فايد أن مشروع هذا القانون "يندرج في إطار المخطط الشامل لإصلاح المالية العمومية و يتمحور حول الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة على أساس الاستحقاق، وفق نظام محاسبي يهدف إلى تنظيم المعلومة المالية وتقديمها بالشكل الذي يتماشى ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام".

وأكد الوزير في هذا السياق أنه "أصبح من الضروري تزويد المسيرين بمعلومات قصد استغلالها كأداة لدعم وتحسين جودة عملية إعداد التقديرات وكذلك التقييم المستمر للسياسات العامة، الناتج عن القراءة الواضحة

[1] المادة التاسعة من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في2 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية

[2] وكالة الانباء الجزائرية فرع اقتصاد أدرج يوم : الثلاثاء, 04 أفريل 2023 16:30

لحسابات الدولة، التي تعكس صورة صادقة عن الذمة المالية، مما سيسمح بتحسين الرقابة على الإنفاق العام و تعزيز الشفافية، لاسيما عبر استخدام مؤشرات و معايير النجاعة".

وتضمنت أحكام مشروع هذا القانون مجموعة من المستجدات, يبرز السيد فايد, مفيدا أن المادة 80 منه حددت "هيكلا محاسبيا جديدا ثلاثي الأبعاد"، إذ تضمنت المحاسبة العمومية ثلاثة أنواع من المحاسبة، يتميز كل منها بشكل أساسي من حيث النطاق و الأدوات و الأهداف.

و أوضح الوزير أن النوع الأول يتمثل في المحاسبة الميزانياتية والتي تنقسم بدورها إلى محاسبة الالتزامات, حيث يتم تسجيل النفقات الميزانياتية بعنوان السنة التي تم الالتزام بها ومحاسبة الصندوق, اين يتم تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان نفس السنة المالية لتحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين.

وأردف الوزير أن النوع الثاني يتمثل في المحاسبة العامة, والتي تعد الإصلاح الجوهري للمحاسبة العمومية، وتسجل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة.

وأوضح أن المحاسبة العامة قائمة على أساس الاستحقاق، و تمسك من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي، مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، و هو ما يسمح لهذه المحاسبة بإعطاء نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة، وكذا حول ديونها ومستحقاتها.

أما النوع الثالث من المحاسبة, يضيف السيد فايد, فيتمثل في محاسبة تحليل التكاليف, التي تعتمد على مخرجات المحاسبة العامة، وتهدف إلى تحليل و قياس تكلفة الأنشطة الملتزم بها ضمن البرامج، بغية تقييم نجاعتها.

وأشار إلى أن هذه المحاسبة, التي تمسك من طرف الآمرين بالصرف، تمكن المسيرين من مراقبة و تسيير البرامج كما تساعد نواب البرلمان على معرفة تطور تكاليف الأنشطة و البرامج.

ومن الإصلاحات الأخرى التي جاء بها مشروع القانون هذا, يبرز السيد فايد , نصت المادة 96 منه على أن يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة، و يتضمن الميزان العام للحسابات و القوائم المالية.

وأوضح أن المادة 95 حددت هذه القوائم المالية و التي تتمثل في الوضعية الصافية المالية، حساب النتائج، و جدول تدفقات الخزينة، بالإضافة إلى جدول تباين الوضعية الصافية المالية، و كذلك الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية و الطرق المحاسبية إضافة إلى مذكرات توضيحية أخرى.

كما نصت احكام المادة 97 من مشروع القانون, يضيف الوزير, على ضمان نوعية الحسابات من خلال احترام مبادئ و قواعد المحاسبة والتقييم، كما هي مبينة في المخطط المحاسبي، حيث يجب على الحسابات أن تكون مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها، منتظمة و صادقة، و أن تكون معدة وفق طرق دائمة، كما يجب أن تكون متناسقة و موثوقة، و أن تتميز بالوضوح.

وأفاد السيد فايد بأن نص المشروع فصل في تحديد مسؤوليات كل الفاعلين في دائرة الإنفاق العمومي و الإيرادات، من بدايتها حتى تنفيذها النهائي، قصد إضفاء المزيد من الشفافية عن طريق تقفي الأثر في تعبئة و استخدام الأموال العمومية.

كما عمد النص إلى تصحيح درجة المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، إذ يعد المحاسبون العموميون و مفوضوهم و الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم "مسؤولون شخصيا و ماليا" عن العجز الحاصل في الصندوق, حسب الوزير.

وفصلت أحكام نص مشروع المحاسبة العمومية في إجراءات الرقابة القبلية للنفقات، حيث تناولت الكثير من التوضيحات تكيفا مع منهجية "ميزانية البرنامج" التي كرستها أحكام القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية[1].

وأشار الوزير إلى أن مشروع هذا القانون أدخل مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة, حيث تهيء مخرجات المحاسبة العمومية، لاسيما المحاسبة العامة و التي تعد القوائم المالية الخمسة اهم مخرجاتها، الظروف الملائمة للرقابة البعدية التي يقوم بها مجلس المحاسبة.

و أكد الوزير أن إصلاح المحاسبة العمومية يعد من العوامل الأساسية لتحسين نوعية المعلومة الموجهة للبرلمانيين والمواطنين، والكفيلة بتقييم الوضع المالي الحقيقي للدولة و تقدير السياسات العامة، "تمهيدا للمساءلة و العمل على التوجيه الأمثل لاتخاذ القرار".

الفرع الثالث : تحليل القانون

و يعتبر قانون رقم 23-07، الذي صدر في 21 يونيو 2023[2]، خطوة استراتيجية في إطار إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. يهدف هذا القانون إلى تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة من

[1] القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية

[2] قانون رقم 23-07، الذي صدر في 21 يونيو 2023

خلال الانتقال من نظام محاسبة الصندوق إلى نظام محاسبة يعتمد على الاستحقاق. يمثل هذا التحول تحسناً جوهرياً في كيفية إدارة وتقييم الأداء المالي للدولة.

النقاط الرئيسية للقانون

1.نطاق التطبيق

يحدد القانون الجهات الخاضعة لأحكامه، والتي تشمل:

- **الدولة** :بكافة مؤسساتها.
- **الجماعات المحلية** :مثل الولايات والبلديات.
- **المؤسسات العمومية** :ذات الطابع الإداري والتجاري والصناعي.

2.المبادئ الأساسية

يؤكد القانون على مجموعة من المبادئ الأساسية التي يجب أن تحكم إدارة الأموال العامة، ومنها:

- **سنوية الميزانية** :يتعين إعداد الميزانية سنويًا، مما يضمن تحديث الخطط المالية وفقًا للمتغيرات الاقتصادية.
- **شفافية الميزانية** :يجب أن تكون المعلومات المالية متاحة وواضحة لجميع المعنيين، مما يعزز من المساءلة.

3.مراحل الميزانية

ينظم القانون مراحل إعداد الميزانية بشكل مفصل، بدءًا من إعدادها، مرورًا بمناقشتها والمصادقة عليها، وصولًا إلى تنفيذها ورقابتها.

4.الإيرادات والنفقات

يصنف القانون مختلف أنواع الإيرادات العامة، مثل:

- **ضرائب** :تشمل جميع أنواع الضرائب المفروضة على الأفراد والشركات.
- **رسوم** :تتعلق بالخدمات المقدمة من قبل الدولة.

- **إيرادات أملاك الدولة** :تشمل العائدات الناتجة عن استغلال ممتلكات الدولة.

كما يحدد أنواع النفقات العامة، مثل:

- **نفقات التسيير** :التي تشمل النفقات التشغيلية للدولة.
- **نفقات الاستثمار** :التي تتعلق بالمشاريع التنموية.

.5مسؤوليات الفاعلين

يوضح القانون مسؤوليات مختلف الفاعلين في الإدارة المالية، وعلى وجه الخصوص:

- **الآمرون بالصرف** :المسؤولون عن اتخاذ قرارات الإنفاق.
- **المحاسبون العموميون** :المكلفون بتنفيذ العمليات المالية وتسجيلها بدقة.

.6دور الرقابة

يشدد القانون على أهمية الرقابة الداخلية والخارجية لضمان حسن استخدام المال العام. يتضمن ذلك إنشاء آليات فعالة لمراقبة الأداء المالي.

.7التحديث

يدخل القانون مفاهيم جديدة تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة، مما يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة.

المطلب الثالث : مرسوم تنفيذي رقم 24-90: محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية

مقدمة

المرسوم التنفيذي رقم 24-90، الذي صدر في 22 فبراير 2024[1]، يُعَد بمثابة الدليل العملي لتطبيق أحكام قانون رقم 23-07. يهدف هذا المرسوم إلى توفير تفاصيل دقيقة حول كيفية تنفيذ القواعد والمبادئ التي

[1] المرسوم التنفيذي رقم 24-90، الذي صدر في 22 فبراير 2024

وضعها القانون على أرض الواقع، مما يسهم في توحيد الإجراءات وتوضيح الآليات العملية للمحاسبة العمومية.

النقاط الرئيسية للمرسوم

1.محتوى المحاسبة العمومية

يوضح المرسوم أنواع السجلات والوثائق المحاسبية التي يتعين مسكها، مثل:

- **دفاتر الحسابات** :التي تسجل العمليات المالية.
- **سجلات الإيرادات والنفقات** :التي توفر معلومات دقيقة حول التدفقات النقدية.

2.كيفيات التطبيق

يشرح المرسوم الإجراءات العملية لتنفيذ مختلف العمليات المحاسبية، بما في ذلك:

- **تسجيل الإيرادات** :يجب أن يتم وفق معايير محددة لضمان الدقة.
- **إعداد أوامر الدفع** :يجب أن تتبع إجراءات محددة لضمان الشفافية.

3.نماذج الوثائق

قد يتضمن المرسوم نماذج موحدة للوثائق المحاسبية لضمان الاتساق وتسهيل عملية الرقابة.

4.مسؤوليات المحاسبين العموميين

يفصل المرسوم مهام ومسؤوليات المحاسبين العموميين بدقة، بما في ذلك:

- **مسؤوليتهم عن صحة العمليات المالية** :وضرورة الالتزام بالقواعد والإجراءات المعمول بها.

5.آليات الرقابة الداخلية

يوضح المرسوم إجراءات الرقابة الداخلية التي يتعين على الهيئات العمومية تطبيقها لضمان حسن التسيير المالي.

6.معالجة حالات خاصة

يتناول المرسوم بعض الحالات الخاصة أو الاستثناءات في تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق

دور القانون والمرسوم في الانتقال

1.الأساس القانوني

يوفر القانون رقم 23-07 إطارًا قانونيًا يقر بالتحول إلى محاسبة الاستحقاق كهدف استراتيجي. يحدد هذا الإطار الأسس الضرورية لتحقيق هذا الانتقال.

2.تعريف مفاهيم الاستحقاق

يوضح القانون والمرسوم المفاهيم الأساسية للمحاسبة على أساس الاستحقاق، مثل:

- **تحقق الإيراد** :تسجيل الإيراد عند تحقق النشاط بغض النظر عن استلام النقد.
- **تحمل النفقات** :تسجيل النفقات عند استهلاك الخدمة أو الأصل، بغض النظر عن وقت الدفع.

3.تحديد آليات التسجيل والإثبات

يقدم المرسوم تفاصيل حول كيفية تسجيل العمليات بناءً على أساس الاستحقاق، بما في ذلك:

- **تعليمات تفصيلية** :حول توقيت تسجيل الإيرادات والنفقات.
- **نظام المعلومات المحاسبية** :الذي يجب تحديثه ليتماشى مع متطلبات الاستحقاق.

4.متطلبات الإفصاح المالي

يفرض القانون والمرسوم متطلبات جديدة للإفصاح المالي تعكس المعلومات التي يوفرها أساس الاستحقاق، مما يعزز من الشفافية والمساءلة.

5.التدريب والتأهيل

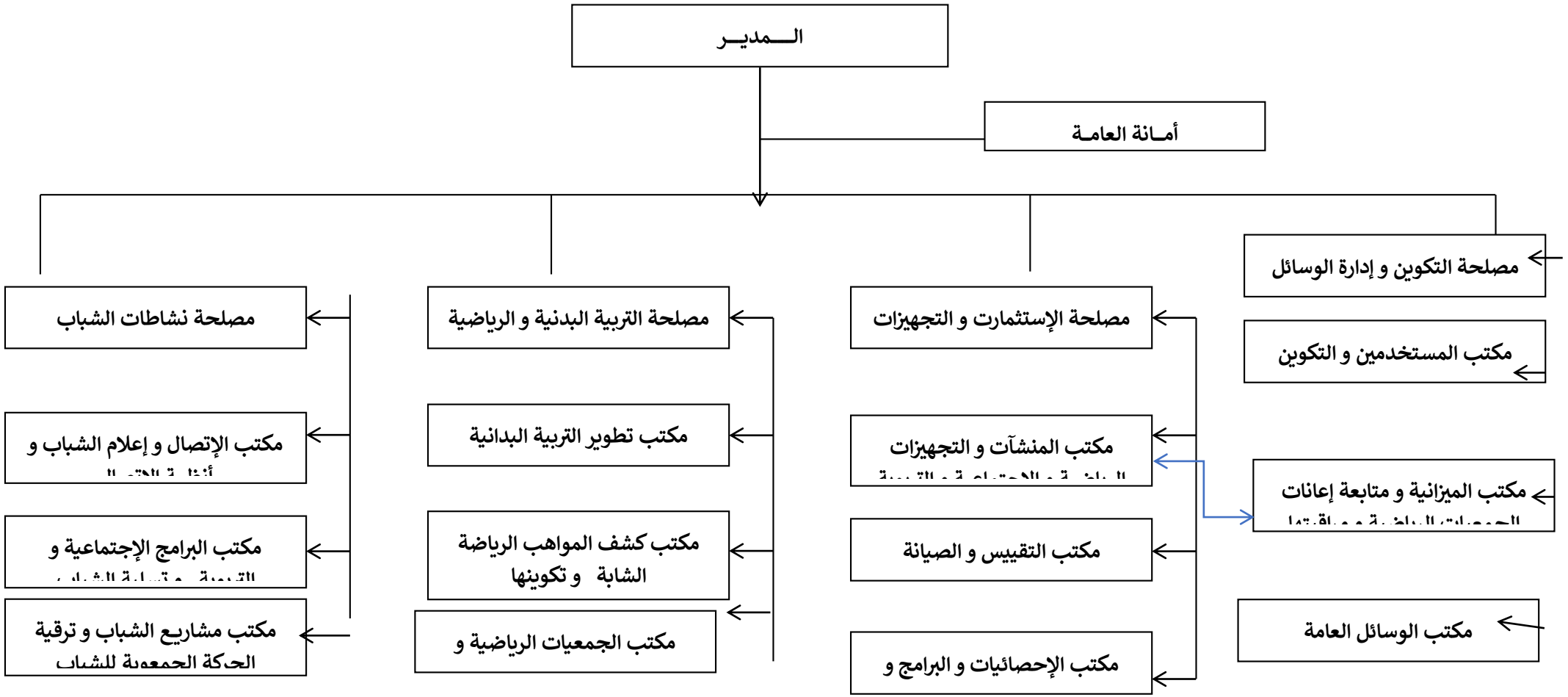
يشير المرسوم إلى ضرورة تدريب وتأهيل الموظفين العاملين في مجال المحاسبة العمومية على مفاهيم وتطبيقات أساس الاستحقاق.

فوائد الانتقال إلى أساس الاستحقاق

- **صورة أوضح للوضع المالي** :يوفر أساس الاستحقاق صورة دقيقة للوضع المالي، مما يعكس الالتزامات والموارد بدقة.
- **تحسين المساءلة** :يسهل تقييم الأداء المالي واتخاذ قرارات مستنيرة.
- **إدارة أفضل للموارد** :يعزز من إدارة الأصول والخصوم بشكل أكثر فعالية.
- **مقارنة دولية أسهل** :يتماشى مع المعايير الدولية، مما يسهل المقارنة بين الدول.

المبحث الثالث : التطبيق الميداني

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة



المصدر : مديرية الشباب و الرياضة لولاية مستغانم

الهيكل التنظيمي لمديرية الشباب و الرياضة

الفرع الأول :أهم المصالح التكوين بمديرية الشباب و الرياضة بمستغانم:

1- مصلحة التكوين و إدارة و الوسائل:

إن من مهام رئيس مصلحة التكوين و الإدارة و الوسائل الإشراف على التسيير ثلاثة مكاتب المذكورة أدناه ، أي تسيير الحياة المهنية للموظفين من ناحية الترقية و التكوين المتواصل و تطبيق القوانين المسيرة للوظيفة العمومية و توفير الجو لممارسة الوظيفة في أحسن الظروف الممكنة وتمكين الموظف من الاستفادة من كل الحقوق المنصوص عليها في التشريع

1.2مكتب المستخدمين و التكوين:

يقوم هذا المنصب بمهام تسيير الحياة المهنية للموظفين من حق في التوظيف و الترسيم و الترقية في الدرجات و الرتب في إطار توفر المناصب المالية الممكنة ، كما يمكن العامل من حصول على حقوقه في العطل الخاصة و الاستثنائية و السنوية ، كما يقوم بإشراف و التسيير اللجان المتساوية الأعضاء و تطبيق الإجراءات الخاصة بالسير الحسن لمصالح المديرية و من بينها الانضباط و احترام الوظيفة العمومية و إعداد مخطط التسيير الموارد البشرية.

1.3مكتب الميزانية و متابعة إعانات و مساعدات الجمعيات الرياضية و الشبابية و مرقيتها[1]:

يقوم هذا المكتب بإعداد الميزانية الخاصة بالتسيير، حيث يحرص على توفير و ضمان المرتبات و المنح العائلية بالإضافة إلى المنح المتعلقة بالمر دودية كما يعمل على صرف المرتبات بشكل منتظم ، كما يتولى صرف جميع الالتزامات المالية المتعلقة بميزانية التسيير مثل صيانة المباني و التجهيز و غير ذلك.

1.4مكتب الوسائل العامة:

يقوم هذا المكتب بتوفير الوسائل المادية للسير لمصالح المديرية مثل حظيرة السيارات و الأثاث و الأدوات المكتبية و أجهزة الإعلام و السهر على الحفاظ على الجرد و العتاد و الاتصال بالموردين قصد اقتناء العتاد في إطار احترام التشريع المسير للصفقات العمومية.

مصلحة التربية البدنية و الرياضية:

1.2رئيس مصلحة التربية البدنية و الرياضية:

- المسؤول برنامج المباشر و الأول على سير الحركة الرياضية عبر التراب الولاية

[1] المصدر مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

- تطبيق برنامج سنوي يتعلق بتنظيم التظاهرات الرياضية الوطنية و الولاية
- متابعة كل الأنشطة الرياضية و تسطير برنامج يتعلق بتطويرها
- دراسة ملف الإعانات المالية الممنوحة للحركة الرياضية من طرف الولاية

2.2مكتب تطوير التربية البدنية و الرياضية:

- إعداد تقارير فيما يتعلق بالاتفاقيات المبرمة مع مديرية التربية – الحماية المدنية – الأمن الولائي – التكوين المهني ووزارة العدل فيما يخص تطوير الممارسة الرياضة
- إحصاء المنشاة الرياضية و التسطير برنامج الخاصة بالمصادقة على استعمالهم و أحداثهم حسب القوانين السارية المفعول.

3.2مكتب كشف المواهب الرياضية الشابة و تكوينها[1]:

- ✓ المتابعة التسيير الإداري التنظيمي و المالي للنوادي الرياضية
- ✓ دراسة البرامج لكل الهيئات الرياضية خاصة فيما يتعلق بالممارسات الرياضية
- ✓ متابعة كل التظاهرات الرياضية المنظمة عبر تراب الولاية و في كل الاختصاصات.

4.2مكتب الجمعيات الرياضة و التظاهرات الرياضة:

- ✓ متابعة التسيير الإداري التنظيمي و مالي للنوادي و الرابطات الرياضة
- ✓ دراسة برامج لكل الهيئات الرياضة و مرافقتهم على تحقيقها
- ✓ متابعة كل التظاهرات الرياضة المنظمة عبر تراب الولاية وفي كل الاختصاصات .
- ✓ دراسة ملفات تأسيس الجمعيات الرياضية و السهر على تطبيق كل القرارات و المراسيم التنفيذية المتعلقة سير و تنظيم الجمعيات الرياضة.

2- مصلحة نشاطات الشباب:

1.3رئيس مصلحة نشاطات الشباب:

المسؤول المباشر على سير حركة الشبانية

[1] المصدر مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

- تسطير برامج سنوية تتعلق بتنظيم التظاهرات الشبابية
- متابعة كل الأنشطة الشبابية و تسطير خريطة طريق تتعلق بتطويرها
- دراسة ملفات الإعانات المالية الممنوحة للحركة الشبابية من طرف الولاية

2.3مكتب الاتصال و إعلام الشباب و أنظمة الاتصال:

-إعداد براعم الإعلام و الاتصال و الإصغاء للشباب و تطويرها و تنشيطها

3.3مكتب البرامج الاجتماعية و التربوية و تسلية الشباب

-تطوير البرامج الاجتماعية التربوية و الترفيهية و حركة مبادلات الشباب و فضائاتهم للتعبيرو تنشيطها و متابعة تنفيذها.

4.3مكتب مشاريع الشباب و ترقية الحركة الجمعوية للشباب:

-ترقية الحركة الجمعوية و كذا هياكلها و تطويرها و تنظيمها

-4مصلحة الاستثمارات و التجهيزات :تتمثل في:

- مكتب المنشات و التجهيزات الرياضية و الاجتماعية و التربوية
- مكتب التقييس و الصيانة
- مكتب الإحصاءات و البرامج و التقييم

المطلب الثاني : إعداد الميزانية

.1مرحلة ما قبل صدور قانون المالية

- في الفترة ما بين **إيداع مشروع قانون المالية لدى البرلمان** (بداية أكتوبر) و**25 ديسمبر** (موعد إصدار قانون المالية غالبًا)، يتم إعداد:
  - **البرمجة الأولية للاعتمادات ومناصب الشغل** (DPIC/E) من قبل مسؤول الوظيفة المالية بالتنسيق مع مسؤولي البرامج في إطار "حوار التسيير."

.2المصادقة علىDPIC/E

- تودع وثيقة DPIC/E لدى **المراقب الميزانياتي المركزي** بعد 2 جانفي.
- إذا نالت التأشيرة، يتم إعداد:
  - **مستخرجات البرمجة EXT-DPIC/E** للأنشطة المركزية واللاممركزة.

- تودع من جديد للمصادقة بالمطابقة.

3.تعيين المسؤولين

- **مسؤول المحفظة** يعيّن:
  - مسؤول البرنامج (هيكل عملي).
  - مسؤول الوظيفة المالية (هيكل وظيفي).
- بعد ذلك، يقوم مسؤول البرنامج بتعيين **مسؤولي الأنشطة**.

4.إعداد برمجة النشاط[1](DPCA)

- يقوم مسؤول النشاط بعد تعيينه، وبعد استلامه:

1. EXT-DPIC/E.
2. مستخرج مقرر التبليغ بالاعتمادات AE) و.(CP
3. مقرر تعيينه.

- بإعداد **وثيقة برمجة اعتمادات النشاط.(DPCA)**

ثم تودع الوثيقة لدى **المراقب الميزانياتي** لإبداء الرأي:

- **إذا كانت مطابقة**: يصدر رأي بالموافقة دون تحفظات.
- **إذا وُجدت تحفظات**: تُفصل في نموذج خاص.

5.إعداد مقرر التغطية المالية

- بعد الموافقة على DPCA بدون تحفظات، يتم إعداد:
  - **مشروع مقرر التغطية المالية**، يرفق بـ:
    - EXT-DPIC/E.
    - مستخرج مقرر التبليغ.
    - مقرر التعيين.
    - DPCAبدون تحفظات.

[1] المصدر مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

- تودع الوثيقة لدى **مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية** لنيل رأي المطابقة.

6.الإجراءات التعاقدية

- بعد المطابقة:
  - يُمضى مقرر التغطية.
  - يتم إعداد **دفتر الشروط**.
  - يودع لدى **لجنة الصفقات** لنيل التأشيرة.
  - بعد التأشيرة، تُطلق **طلبات العروض**.

7.مرحلة التفريد (تخصيص الاعتماد)

- بعد إسناد المشروع:
  - يُعد مشروع **مقرر التفريد**، مرفقًا بـ:
    1. مقرر التغطية المالية.
    2. دفتر الشروط.
    3. العرض المالي الأدنى.
    4. قرار المنح المؤقت.
- يُودع لدى مديرية البرمجة لمطابقة المشروع.
- بعد المطابقة، يُمضى المقرر، وتُعد **بطاقة كشف الحساب**.

8.إبرام الصفقة وبدء التنفيذ

- تُؤشر البطاقة لدى المراقب الميزانياتي.
- يُعد مشروع الصفقة ويودع لدى **لجنة الصفقات للتأشيرة**.
- بعد التأشير، تُودع الصفقة مجددًا لدى **المراقب الميزانياتي**.
- ثم يُصدر **أمر بدء الأشغال** للمتعامل المتعاقد.

وزارة الشباب والرياضة

قرار وزاري مشترك مؤرّخ في 20 صفر عام 1428 الموافق 10 مارس سنة 2007، يحدّد تنظيم مصالح مديرية الشباب والرياضة للولاية.

إنّ الأمين العام للحكومة

ووزير الدولة، وزير الداخلية والجماعات المحلية

ووزير المالية

ووزير الشباب والرياضة،

– بمقتضى المرسوم الرّئاسيّ رقم 06-175 المؤرّخ في 27 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 23 مايو سنة 2006 والمتضمّن تعيين أعضاء الحكومة،

– وبمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 06-343 المؤرّخ في 3 رمضان عام 1427 الموافق 28 سبتمبر سنة 2006 الذي يحدّد قواعد تنظيم مديريات الشباب والرياضة للولاية وسيرها، لاسيّما المادة 3 منه،

– وبمقتضى المرسوم الرّئاسيّ المؤرّخ في 7 ربيع الثاني عام 1428 الموافق 25 يونيو سنة 2007 والمتضمّن تعيين الأمين العامّ للحكومة،

– وبمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرّخ في 3 جمادى الثانية عام 1410 الموافق 19 ديسمبر سنة 1990 الذي يحدّد النظام الداخلي لمصالح مديرية ترقية الشباب في الولاية،

يقرّرون ما يأتي:

المادّة الأولى: تطبيقا لأحكام المادّة 3 من المرسوم التّنفيذيّ رقم 06-343 المؤرّخ في 3 رمضان عام 1427 الموافق 28 سبتمبر سنة 2006 والمذكور أعلاه، يهدف هذا القرار إلى تحديد تنظيم مصالح مديرية الشباب والرياضة للولاية.

المادّة 2: تضم مديرية الشباب والرياضة للولاية تحت سلطة المدير، أربع (4) مصالح وتنظم كالآتي:

مصلحة التربية البدنية والرياضة، وتتكون من ثلاثة (3) مكاتب:

– مكتب تطوير التربية البدنية والرياضة،

– مكتب كشف المواهب الرياضية الشابة وتكوينها،

– مكتب المنشآت الرياضية والتظاهرات الرياضية.

مصلحة نشاطات الشباب، وتتكون من ثلاثة (3) مكاتب:

– مكتب الاتصال وإعلام الشباب وتنظيمه الاتصال،

– مكتب البرامج الاجتماعية والتربوية وتسلية الشباب،

– مكتب مشاريع الشباب وترقية الحركة الجمعوية للشباب.

مصلحة الاستثمارات والتجهيزات، وتتكون من ثلاثة (3) مكاتب:

– مكتب المنشآت والتجهيزات الرياضية والاجتماعية والتربوية،

– مكتب التقييس والصيانة،

– مكتب الإحصائيات والبرامج والتقييم.

مصلحة التكوين وإدارة الوسائل، وتتكون من ثلاثة (3) مكاتب:

– مكتب المستخدمين والتكوين،

– مكتب الميزانية ومتابعة إنشاء ومساعدات الجمعيات الرياضية والشبانية ومراقبتها،

– مكتب الوسائل العامة.

المادّة 3: تلغى أحكام القرار الوزاري المشترك المؤرّخ في 3 جمادى الثانية عام 1410 الموافق 19 ديسمبر سنة 1990 والمذكور أعلاه.

المادّة 4: ينشر هذا القرار في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 20 صفر عام 1428 الموافق 10 مارس سنة 2007.

وزير الشباب والرياضة
يحيى قيدوم

وزير الدولة، وزير الداخلية والجماعات المحلية
نور الدين زرهوني

وزير المالية
مراد مدلسي

من الأمين العام للحكومة وبتفويض منه
المدير العام للوظيفة العمومية
جمال خرشي

المطبعة الرّسميّة، عين البنيان، بئر مراد رايس، ص.ب 376 – الجزائر – محطة

مأخوذة من الجريدة الرسمية

المطلب الثالث: تسير الميزانية للمؤسسة[1]

ترتكز مديرية الشباب و الرياضة في تسير ميزانيتها على مكتبين وهما أهم مكاتب مديرية الشباب والرياضة

الفرع الأول

-1-مكتب الميزانية و متابعة إعانات الجمعيات الرياضية و مراقبتها :

وله 3 مكاتب فرعية

1/1المكتب الفرعي الأول – مكتب الأجور-

يقوم مكتب الاجور بد وره بالتنسيق مع مكتب الموارد البشرية وذلك قصد ضبط التعداد الحقيقي للموظفين وعدد المناصب المقترحه للسنه القادمة وبالتالي يقوم بحساب كتلة الأجور وذلك في الثلاثي الأخير من السنة الماضية، و بالتالي يتم إعداد الميزانية التسير وإرسالها إلى الوزارة.

في الثلاثي الأول من كل سنة يكون دفع رواتب العمال على عاتق الخزينة المالية حيث يقوم مكتب الأجور بإرسال مستخرج الاعتمادات+ حوالات الدفع+حوالات دفع النفقات المختلفة.

عند إستلام مكتب المحاسبة الميزانية الأولية والتي تأتي الإعتمادات موزعة حسب الأقسام والأبواب كالأتي

القسم الأول : مرتبات العمل 160.000.000.00

القسم الثاني : المعاشات والمنح/.....

القسم الثالث : التكاليف الإجتكاعية..... 47.220.000.00

½المكتب الفرعي الثاني -وسائل المصالح-

يتكفل هذا المكتب بتسديد الفواتير

- فواتير الكهرباء والغاز
- فواتير صيانة سيارات العمل
- فواتير الهاتف والأنترنت
- فواتير لوارم وأثاث مكتب
- فواتير مواد التنظيف

[1] المصدر مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

- فواتير ألبسة الحراسة
- فواتير المستلزمات
- فواتير التكوينات

ويأتي في القسم الرابع لمومة ميزانية التسير على الشكل التالي

القسم الرابع : الأدوات وتسير الصالح.....4.500.000.00

من المدونة تسير الميزانية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة الشباب والرياضة

مدونة ميزانية التسيير لسنة 2022

المصالح اللامركزية التابعة للدولة

48 مديرية

لوزارة الشباب والرياضة

مديرية الشباب والرياضة

لولاية مستغانم

قانون رقم 21-16 المؤرخ في 25 جمادى الاولى عام 1443 الموافق
لـ 30 ديسمبر 2022
يتضمن قانون المالية لسنة 2022

المرسوم التنفيذي رقم 22-16 المؤرخ 29 جمادى الاولى 1443 الموافق لـ 03 جانفي سنة 2022
يتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير الشباب والرياضة من ميزانية التسيير
بموجب قانون المالية لسنة 2022

مرفق 2

من المدونة تسير الميزانية

2

وزارة الشباب و الرياضة
الفرع الجزئي الثـــاني
المصالح الامركزية التابعة للدولة

العنوان الثالث وسائل المصالح
القسم الأول –مرتبات العمل..... **160.000.000,00**
القسم الثاني –المعاشات والمنح..... /
القسم الثالث – التكاليف الاجتماعية..... **47.220.000,00**
القسم الرابع – الأدوات وتسيير المصالح..... **4.500.000,00**
القسم الخامس –أشغال الصيانة..... /
القسم السابع – النفقات المختلفة ..... /

مجموع العنوان الثالث.....**211.720.000.00**

العنوان الرابع – التدخلات العمومية

القسم الثالث – النشاط التربوي والثقافي...../...

مجموع العنوان الرابع

مجموع الفرع الجزئي الثاني **211.720.000.00**

مجموع الاعتمادات المخصصة لمديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم **211.720.000.00**

مرفق 3

1العمليات والخطوات المتبعة في تسير الميزانية[1]

بعد إستلام المدونة تسير الميزانية

المراقب المالي

اخد على عاتق الميزانية ⟸ بطاقات الالتزام + ملئ مدونة التسير حسب المستخرج

الخزينة العمومية

مستخرج الإعتمادات+بطاقة الإلتزام الخاصة بالاخد على عاتق الميزانية المصادق عليها من طرف المراقب المالي + المصفوفات الأولية مع بطاقة الإلتزامات للسنة المالية الحالية + حوالة الدفع الشهرية التي تحمل جميع حسابات الموظفين سواء كان للبنوك أو البريد + حوالة الدفع المختلفة مرفوقة بي أسطوانة مضغوطة تحمل جميع بيانات الحسابات الموظفين.

ربعد نهاية العملية في دفع مستحقات الأجور يستلم المكتب نسخة من بطاقات الإلتزام

وتسمى البطاقة الزرقاء.

وفي نهاية كل شهر يستلم مكتب الميزانية أيضا ورقة تسمى N13 والتي نوضح فيها تحصيل الإستغلال لكل شهر.

وفي أغلب الأحيان يقوم مكتب الميزاني بإعداد ميزانية تكميلية وذلك لتذارك النقص في كتلة الأجور, وتعاد نفس الخطوات عند تحصيلها في الثلاثي الأخير من نفس السنة

وبعد الإنتهاء من السنة المالية يعد مكتب الميزانية جميع الاستهلاكات لمدونة الميزانية

بالنسب المئوية الى الخزينة العمومية ويتم تقيم كفائة التسير المالي للمزانية

وأيضا بالنسبة لمكتب المصالح نتبع نفس الخطوات مع المراقب المالي أو الخزينة العمومية والإختلاف يكون في الحولات فقط حيث نقوم بوضع حسابات الموردين

وهذه جميع الوثائق التي نقدمها الى الخزينة العمومية

-اشعار بالتحويل

[1] المصدر مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

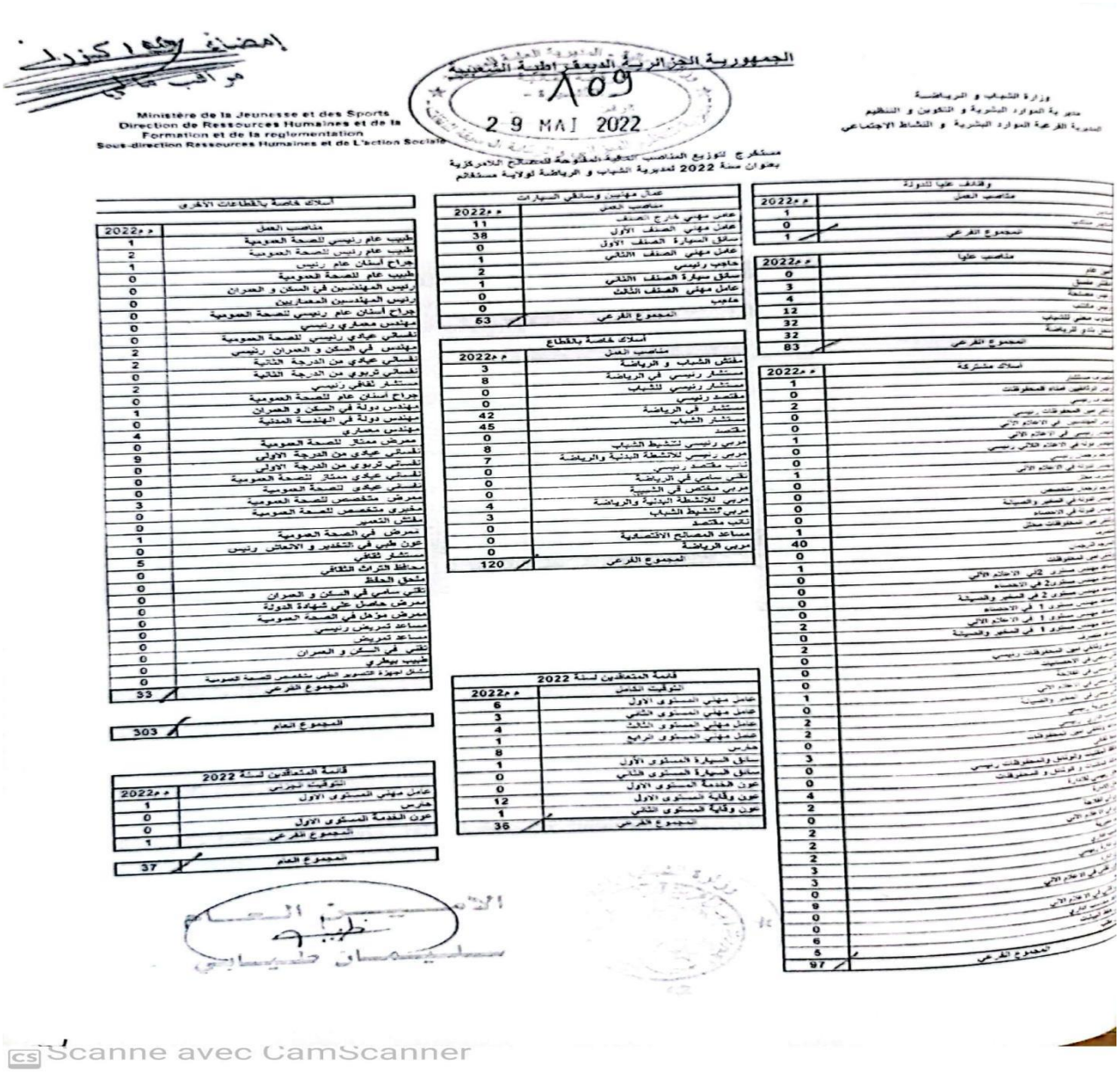
-اشعار تسجيل النقل

-شهادة للدفع

-نمودج الدفع

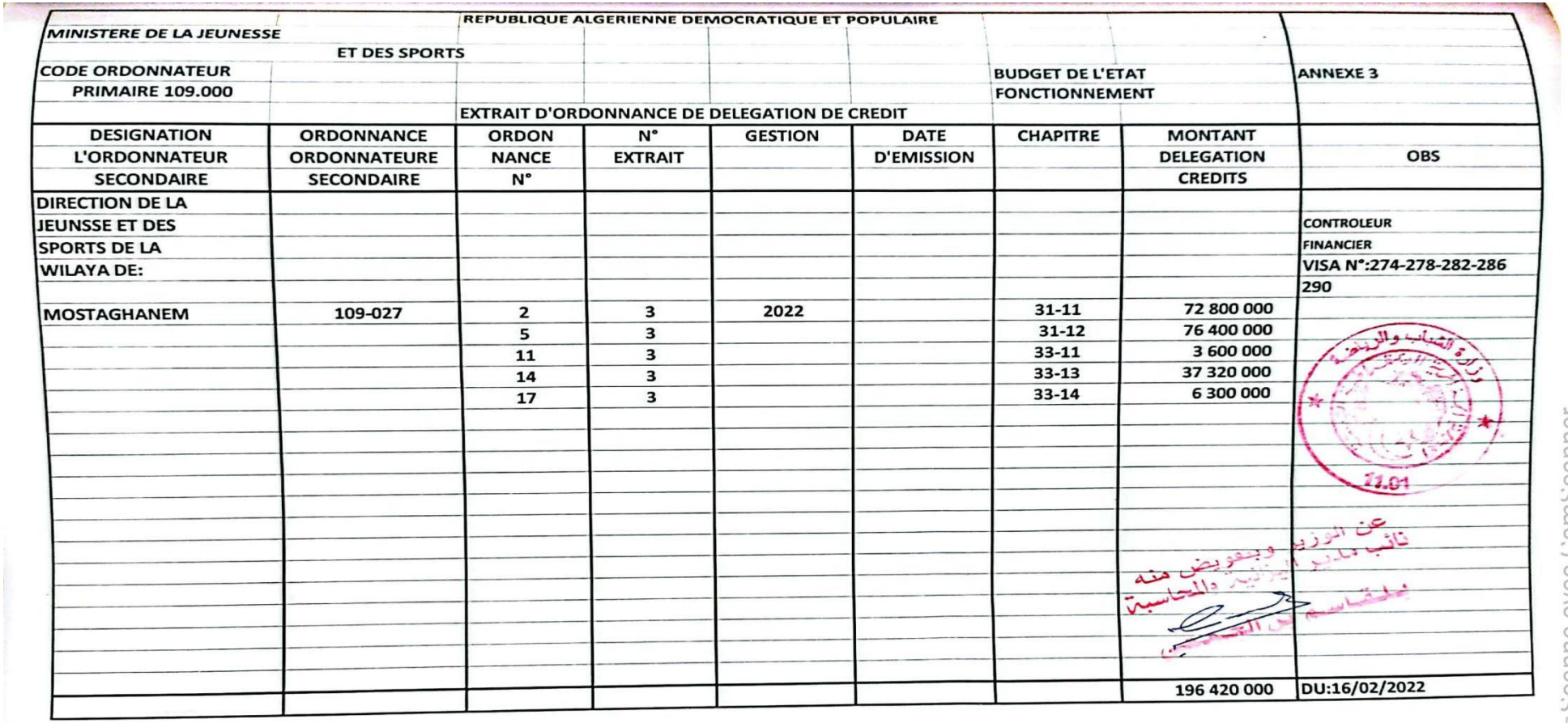
-نمودج التزام

-تفويض دفع



قائمة التعداد الشاغلة والحقيقة للموظفين حتى يتمكن المحاسب من تقدير كتلة الأجور

مرفق 4



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE LA JEUNESSE ET DES SPORTS

CODE ORDONNATEUR PRIMAIRE 109.000

BUDGET DE L'ETAT FONCTIONNEMENT

ANNEXE 3

EXTRAIT D'ORDONNANCE DE DELEGATION DE CREDIT

DESIGNATION L'ORDONNATEUR SECONDAIRE	ORDONNANCE ORDONNATEURE SECONDAIRE	ORDON NANCE N°	N° EXTRAIT	GESTION	DATE D'EMISSION	CHAPITRE	MONTANT DELEGATION CREDITS	OBS
DIRECTION DE LA JEUNSSE ET DES SPORTS DE LA WILAYA DE:								CONTROLEUR FINANCIER VISA N°:274-278-282-286 290
MOSTAGHANEM	109-027	2	3	2022		31-11	72 800 000	
		5	3			31-12	76 400 000	
		11	3			33-11	3 600 000	
		14	3			33-13	37 320 000	
		17	3			33-14	6 300 000	
							196 420 000	DU:16/02/2022

وثيقة الميزانية – مرفق 5-

1/3الفرع الثالث – مكتب إعانات الجمعيات[1]

يختص هذا المكتب بتقديم الإعانات للجمعيات المسجلة والتي له نشاط حقيقي ويأتي التموين من الصندوق الولائي لترقية المبادرات الشباب وتنمية الممارسات

عنما يتحصل المكتب على مبالغ الإعانات

الخطوة الأولى

تقسم هذه الإعانات على الجمعيات الفعالة بنسب متفاوتة وذلك حسب تطبيقها للبرنامج المسطر ومدى فاعليته.

حيث يبرمج اجتماع تنسيقي لدراسة هذه الملفات وإحتساب مبلغ الإعانة لكل جمعية

يتألف الاجتماع من:

- مدير الإدارة المحلية
- رئيس البلدية
- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي
- ممثل عن ديوان مؤسسات الشباب
- ممثل عن ديوان المركب الرياضي الجواري
- رئيس رابطة
- رئيس جمعية
- كاتب من المديرية

الخطوة الثانية

- يتم التحقق من ملفات الجمعيات بعناية بالغة
- يجب توفر تقريرالادبي والمادي مصادق عليه من طرف حافظ البيانات

الخطوة الثالثة

[1] المصدر مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

نرسل الملف كامل + المقرر المصادق عليه + بطاقة الإلتزام الى المراقب المالي

الخطوة الرابعة

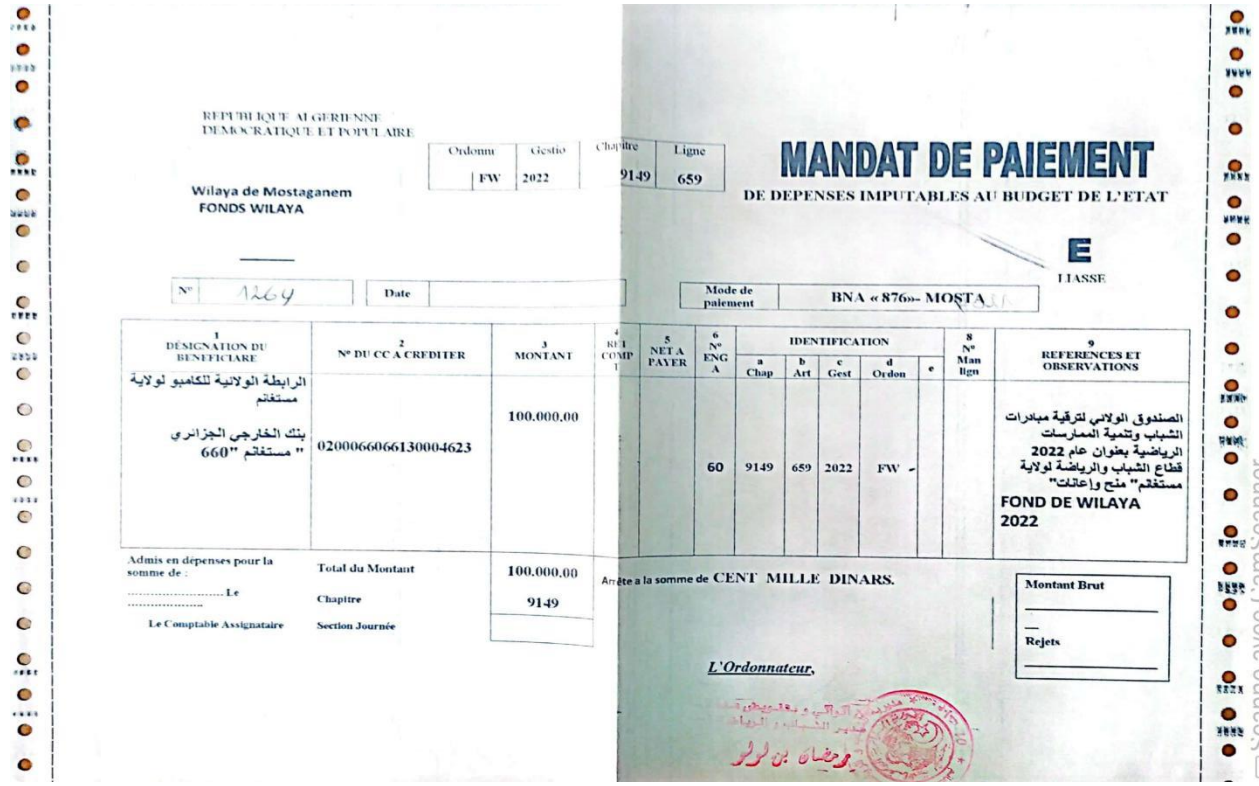
نضع حوالات وحساب كل جمعية +المقرر المصادق عليه +نسخة من بطاقة الالتزام المصادق عليها من طرف المراقب المالي + إشعار بعملية التحويل

ملاحظة مهمة المبلغ الذي يفوق 100 مليون نظيف الى ماقلناه + حالة التحويل

حـوالــة دفـــع	رقم الحوالة	المادة	مبلغ الحوالة		أرقام المستندات
المحاسب المكلف أمين خزينة ما بين البلديات بسيدي لخضر	رقم الكشف	631	00	2 727	
نظرا : صالح لدفع المبلغ المقدر ب.....	السنة المالية 2015				
حرر ب..... في..... (الختم الإداري) أمين خزينة ما بين البلديات	ولايـــة : مستغـــانـم بلـــدية : بن عبد المالك رمضان				
الـــدائـــن الإسم : xxxxx اللقب : xxxxx المهنة : وكيل المحاسبة العنوان : بن عبد المالك رمضان	موضوع النفقة صيانة و تصليحات في المؤسسة تسديد فاتورة رقم : 01270712151037947760031- بتاريخ 2015/12/07.		00	2 727	
	المبلغ الخام		00	2 727	
المستندات المثبتة للنفقة - فاتورة - بطاقة التزام	الاقتطاعات				
	المبلغ الصافي للدفع		00	2 727	
ترفق بالحوالة رقم ..... المؤرخة في ..... المادة: ..... السنة المالية ..... 20..... المستندات رقم.....	حددت هذه الحوالة بمبلغ يقدر بـ: ألفان و سبعمائة و سبعة و عشرون دينار جزائري-. حرر بـ بن عبد المالك رمضان في ..... (الختم) رئيس المجلس الشعبي البلدي				
صرح الطرف القابض بأنه لا يستطيع التوقيع لهذا إستوفى المبلغ بحضور الشاهدين الممضين أسفله الشاهد الأول، الشاهد الثاني، أمين خزينة ما بين البلديات	للوفاء بالمبلغ المبين أعلاه حرر ب..... في.....				

ملحـــــق رقـــم 02

ملحق 6



REPUBLIQUE ALGERIENNE
DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Wilaya de Mostaganem
FONDS WILAYA

Ordonn	Gestio	Chapitre	Ligne
FW	2022	9149	659

MANDAT DE PAIEMENT

DE DEPENSES IMPUTABLES AU BUDGET DE L'ETAT

E

LIASSE

N° 1264 Date

Mode de paiement: BNA « 876»- MOSTA

1 DESIGNATION DU BENEFICIARE	2 N° DU CC A CREDITER	3 MONTANT	4 REF COMPT	5 NET A PAYER	6 N° ENG A	IDENTIFICATION a Chap	b Art	c Gest	d Ordon	e	8 N° Man lign	9 REFERENCES ET OBSERVATIONS
الرابطة الولائية للكامبو لولاية مستغانم بنك الخارجي الجزائري " مستغانم "660	02000660661300004623	100.000.00			60	9149	659	2022	FW			الصندوق الولائي لترقية مبادرات الشباب وتنمية الممارسات الرياضية بعنوان عام 2022 قطاع الشباب والرياضة لولاية مستغانم" منح وإعانات" FOND DE WILAYA 2022

Admis en dépenses pour la somme de :
..... Le .....
Le Comptable Assignataire

Total du Montant: 100.000.00
Chapitre: 9149
Section Journée

Arrêté a la somme de CENT MILLE DINARS.

Montant Brut
—
Rejets

L'Ordonnateur,

Scanne avec CamScanner

حوالة الدفع من مكتب اعانات الجمعيات مرفق 7

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
ولاية مستغانم

ميزانية الولاية

بطاقة الإلتزام

السنة : 2020
البطاقة رقم:161

تأشيرة مراقب المالية

النفقة (1) [x]
الإقتصاد (2) [ ]

الباب	المادة	الرصيد السابق	مبلغ العملية	الرصيد الجديد
9149	659	1.070.000.00	160.000.00	910.000.00

ملاحظات

الصندوق الولائي لترقية مبادرات الشباب و تنمية الممارسات الرياضية .
- قطاع الشباب و الرياضة لولاية مستغانم
- منح و اعانات اخرى
الصندوق الولائي 659/9149

مستغانم في .....

نوعية الإلتزام	
اعانة مالية النادي الرياضي الهاوي لشباب الرياضي سيدي علي	160.000.00
المجموع:	160.000.00

المجموع بالحروف: مائة و ستون ألف دينار جزائري.

Scanne avec CamScanner

بطاقة الالتزام مرفق 8

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ولايـــة مستغـــــانم

رقم 21 / م إ م /م م م /2022

مقـــــرر

إن والـــي ولايـــــة مستغـــــانـــــــم ،

- بمقتضى القانون رقم 21/90 المؤرخ في 1990/08/15 و المتعلق بالمحاسبة العمومية،
- بمقتضى القانون رقم 07/12 المؤرخ في 2012/02/21 و المتضمن قانون الولايـــــة،
- بناء على مرسوم رقم 154/70 المؤرخ في 1970/10/22 المحدد لمدونة نفقات و إيرادات الولاية.
- بناء على المرسوم التنفيذي رقم 123/96 المؤرخ في 1996/09/22 المحدد لطبيعة مساهمة الولاية والبلديات ومبلغها في تمويل الصناديق الولائية لترقية مبادرة الشباب والممارسات الرياضية.
- بناءا على القرار الوزاري رقم 26 المؤرخ في 1996/09/22 المحدد للنظام الداخلي للصندوق الولائي لترقية مبادرات الشباب وتنمية الممارسات الرياضية.
- بناءا على القرار الصادر عن وزير الداخلية و الجماعات المحلية المتضمن المصادقة على الميزانية الإضافية للسنة المالية 2022.
- بناءا على مداولة مجلس الشعبي الولائي رقم 01 بتاريخ 2022/10/10 المتضمنة التصويت على الميزانية الإضافية 2022.
- نظرا لتسجيل إعتمادات مالية بالميزانية الإضافية للسنة المالية 2022 بالباب الفرعي 9149 المادة 659.

باقتراح من السيد مدير الشباب و الرياضة

يقـــرر

المـادة الأولى: تمنح إعانة مالية بمبلغ مائتان و خمسون ألف دينار جزائري **(250.000.00دج)** لسنة 2022 لصالح جمعية تحدي صيادة للمكفوفين بلدية صيادة

رقم الحساب البنكي: 00100871020000110970 البنك BNA مستغانم

رقم الإعتماد: 03 بتاريخ 2021-02-17

المـادة 02: يكلف كل من السادة مدير الشباب و الرياضة ، المراقب المالي و أمين خزينة الولاية بتنفيذ هذا المقرر كل حسب اختصاصه.

مستغانم في 07 نوفمبر 2022

الـوالـــي

Scanne avec CamScanner

مقرر مصادق عليه مرفق 8

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

WILAYA DE MOSTAGANEM.
FONDS WILAYA

A V I S D E V I R E M E N T

Par le débit de notre compte ouvert dans vos livres sous le
N° RIB /008 2700 156 2222 7001 63
Nom Prénom ou Raison Sociale :
Adresse de l'Ordonnateur :
Libellé de l'Opération : FOND WILAYA SUBVENSION POUR ANNEE 2022
CHAPITRE : 9149 ART 659
MANDAT N° : 1222 DATE LE ;
Nous vous prions de bien vouloir créditer notre client le bénéficiaire,
LE Nom &Prénom: **ASS. SPORTIVE « ELWIAM » DE FOOT-BALL DE WILAYA DE MOSTAGANEM**
Raison Sociale : ***ASSOCIATION***
Adresse du bénéficiaire : MOSTAGANEM
N° RIB : **BEA (104) MOSTAGANEM /00200104104130000073**
D'un montant en DA
En lettre : **Deux cent dix mille Dinars Algérien**
En chiffres : **210.000.00DA**

Cachet et signature accréditée

عن الوالي و بتفويض منه
مدير الشباب و الرياضة
رمضان [illegible]

Scanne avec CamScanner

اشعار بالدفع مرفق9

-2مكتب المنشآت و التجهيزات الرياضية و الاجتماعية و التربوية[1]

تحديد المهام المحاسبية داخل إدارة الاستثمار والتجهيزات بقسم الشباب والرياضة

إن إدارة الدعوات العامة الأخيرة في المقام الأول بشأن القواعد الإجرائية التي تشكل إطار المحاسبة العامة.

المحاسبة العامة محدودة داخل الخدمة لأنها تسجل فقط عمليات الإدارات ، لكن هدفها نطاق أوسع بكثير ، لأنها ليست مجرد وسيلة بسيطة للمعلومات ، ولكنها أيضًا وسيلة للتحقق والتحكم في عمليات الإنتاج.

الدور الذي تلعبه محاسبة الاستثمار العام هو المركزية ، أي أنها تركز جميع القرارات التي تتخذها الإدارات العامة المختلفة) قسم البرمجة ومراقبة الميزانية "D.PSB" ، الرقابة المالية "C.F" ، الخزانة العامة.(."T.P"

مما سبق ، نفصل أدناه ، المهام المختلفة التي سيتعين على المحاسب القيام بها ، وبالتالي ، فإن الأخير مطلوب من أجل:

1-إنشاء أوراق الالتزام والتأكد من حفظ وتصنيف الوثائق المتعلقة بعمليات التنفيذ.

2-إعداد وتسجيل عمليات الميزانية والمحاسبة المختلفة

القيام بالتدقيق والرقابة والمتابعة لجميع عمليات تنفيذ الميزانية والمالية.-3

التأكد من الالتزام باللوائح المنظمة لإجراءات وطرق تنفيذ الإنفاق العام.-4

مركزية معلومات الميزانية والمحاسبة لسنة الميزانية.-5

6-تحديد التفويضات (إيصال الدفع ، تفويض الدفع ، شهادة الدفع ، بيان التحويل) والتأكد من حفظ وتصنيف المستندات المتعلقة بالعمليات.-7

مسك سجل تفويضات الإنفاق وفق اللوائح.-8

إعداد أوضاع استهلاك مخصصات سداد المخصصات المخصصة للجهات الرقابية المخولة.

ووضع كافة المخططات المتعلقة بالعمليات المعدة للجهات الرقابية المخولة.

إجراءات تصنيف البيانات الفنية داخل إدارة الاستثمار والتجهيزات بإدارة الشباب والرياضة

[1] المصدر مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

من أجل تلبية بعض القيود وتجنب أي إزعاج فيما يتعلق بالاستمرارية الجيدة لنشاط الخدمة ، ولكن أيضًا لتجنب أي تأخير أو فقدان للمعلومات ، تم تقديمك لإجراء التصنيف هذا حتى تتمكن من المضي قدمًا. قدر الإمكان بهدف المستقبل.

التصنيف المقترح هو تصنيف معياري قد يتعين تغييره في تطبيقه ، اعتمادًا على الحالة مع تقليل الخطوات أو حتى أكثر في حالات نادرة امتدادًا لهذه الخطوات.

للقيام بذلك ، يُطلب منك تزويد نفسك بعدد معين من اللوازم المكتبية المناسبة للتطبيق المناسب لهذا الإجراء. تتكون هذه الإمدادات بشكل أساسي مما يلي:

أ- مكتب كرونو

ب- الإشارات المرجعية

ج- حقيبة

د- صندوق الارشيف

بعد الحصول على هذه المستلزمات ، يُطلب منك تقديم المستندات باستخدام الطريقة التالية:

أ- على جهاز توقيت المكتب

1-عمل تصنيف لجميع الحالات ومرفقات كل حالة ترتيبًا زمنيًا للسماح بمتابعة العملية و / أو المشروع ، وكذلك جميع التقارير والملفات الكهروضوئية الخاصة بالمتابعة.

2-الشروع في تصنيف جميع ملاحظات الرسوم (حالة المراقبة ، فاتورة مكتب التصميم ، إلخ) في نفس الوقت باستخدام فاصل للتمييز بين مختلف أصحاب المصلحة في العملية (المشروع) ؛

-3يجب أن تحتوي الفواصل المذكورة أعلاه على جميع المعلومات اللازمة عن المشاركين ، وستكون هذه المعلومات أساسًا على المحاور التالية:

رقم العملية والعنوان و مبلغ العقد أو الاتفاقية بالإضافة إلى مبلغ التعديل ؛ AP الحالي ؛

رقم السوق رقم الالتزام تأشيرة (CF)؛

(Visa du CMW) ، إذا كان سوقًا ؛

نظام الوثائق الرسمية وأعدادها وأسبابها.

ب- الإشارات المرجعية:

ستعمل الإشارات المرجعية كعلامة لتحديد كل فترة ، من أجل الحصول على رؤية أكثر بساطة وقبل كل شيء لتسهيل البحث عن المعلومات على مستوى الأوقات.

ج- على حاملي المستندات:

1-إجراء تصنيف لجميع القرارات المتعلقة بالعملية (قرار التسجيل ، التعديل ، إعادة التقييم ، قرار الإغلاق إذا لزم الأمر).

إجراء تصنيف المستندات الإدارية للمشاركين2-) سجل تجاري ، بطاقة ضريبية ، كشف حساب بنكي.("RIB"

3-ضمان إيداع إخطارات المواد المستنفدة للأوزون المتعلقة بالعملية (نظام الوثائق الرسمية للشركة ، مكتب التصميم ، المختبر ، المورد) ؛

تابع حفظ جميع المحاضر وغيرها وأي مراسلات تتعلق بالعملية.-4

د- صناديق الأرشيف[1]:

سيتم استخدام مربعات الأرشيف كأرشيف مسبق لتصنيف الوثائق الضخمة مثل الاتفاقيات والعقود والتعديلات والخطط وتقارير CTC DRO ، إلخ. وذلك من أجل الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تؤدي إلى حسن سير الخدمة على المستوى الإداري ، وكذلك على المستوى الفني.

إجراءات المراقبة الفنية للعملية داخل إدارة الاستثمار والتجهيزات التابعة لإدارة الشباب والرياضة

كجزء من بناء البنية التحتية للشباب والرياضة ، وبهدف مراقبة موقع البناء للعملية المذكورة ، فقد تم تعريفك بهذا الإجراء بهدف السماح بالتحكم الكامل في العملية من انطلاقها وحتى استكماله مع كونه مهنيًا وموضوعيًا وفقًا للتشريعات واللوائح المعمول بها للمهام الإدارية التي يجب على المهندس والمهندس المعماري احترامها وتطبيقها.

سياق المراقبة المشار إليه في هذا الإجراء هو مراقبة التدفقات المتعلقة بالمشروع. بشكل عام ، تدور هذه التدفقات حول النقاط الأربع (04) التالية:

أ- مراقبة الدراسة.

ب- مراقبة التقدم المادي للموقع.

ج- مراقبة المصروفات.

د- التحكم بالنتيجة.

[1] المصدر مديرية الشباب والرياضة لولاية مستغانم

وبالتالي ، في ما يلي ، سنقوم بتفصيل كل نقطة ، من أجل تحديد كل مهمة إدارية يجب على المهندس و / أو المهندس المعماري احترامها وتطبيقها.

أ- مراقبة الدراسة:

1-المشاركة في اختيار الأرض.

2-المشاركة في جلسات العمل وتحليل المشروع المقترح من خلال إعداد تقرير عن اختيارهم.

3-تحرير محاضر اجتماعات العمل وغيرها.

ب- مراقبة التقدم المادي للموقع:

1-المشاركة في إدارة وتنسيق الموقع.

2-إنشاء وتوزيع محاضر اجتماعات الموقع.

3-تدقيق ومتابعة الأعمال التي قام مكتب التصميم بدراستها.

4-مراقبة مطابقة الأعمال لما ورد في المستندات التعاقدية وخطط تنفيذ الأعمال.

5-وضع توقعات العمل كلما طلبت الإدارة ذلك.

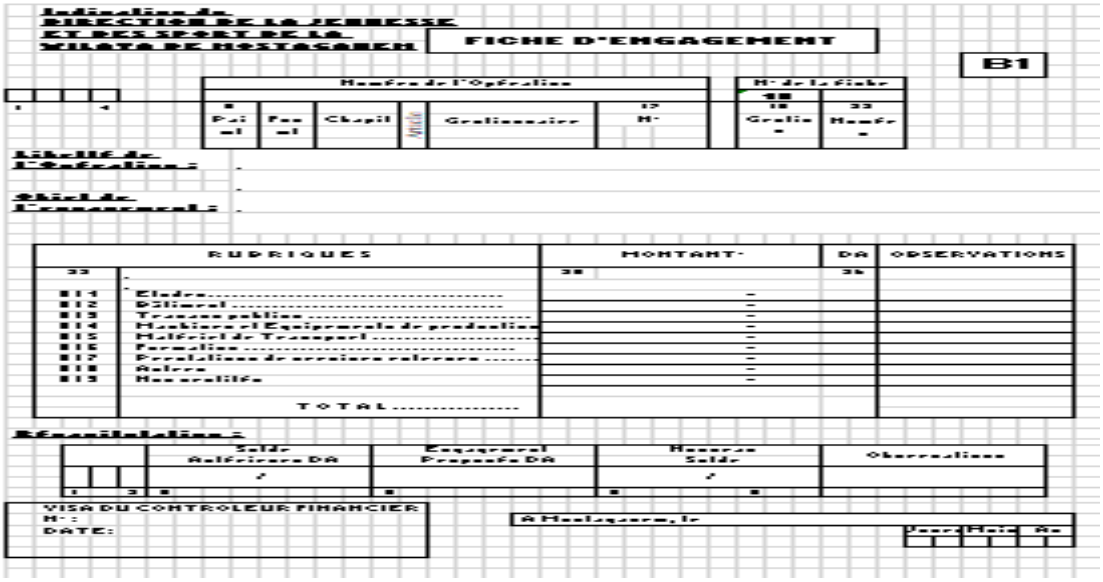
- قم بالتحقق من جميع الموافقات من الشركات و / أو مكاتب التصميم وغيرها
- مساعدة إدارة المشروع للقبول المؤقت والنهائي للأعمال.
- ج- مراقبة المصروفات:
- إقامة طلبات لقرار التسجيل والتعديل ونحو ذلك. ؛
- تدقيق الحالات الموقعة من مكتب التصميم والشركة المنفذة للعمل وكذلك التحقق من المرفقات المتعلقة بالوضع الخاضع للدفع.
- التحقق من فواتير الرسوم (فاتورة متابعة)

التحقق من الفواتير المتعلقة بالعملية كهرباء ، غاز ، ماء ، ANEP، CTC DRO، إلخ

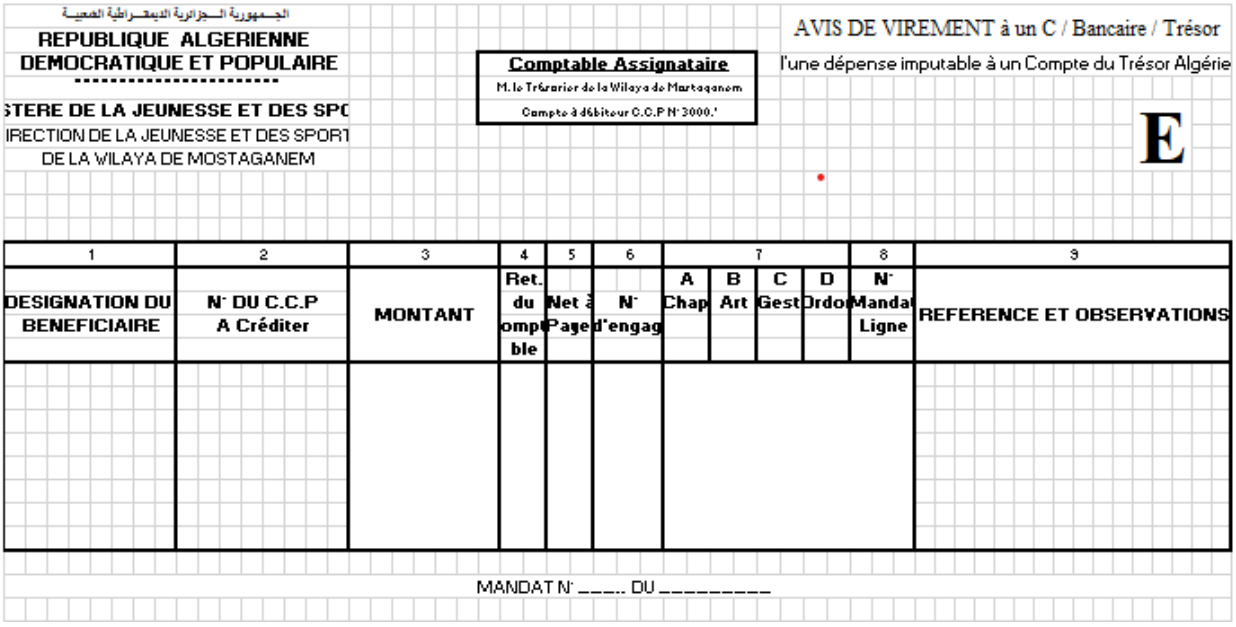
د- التحكم بالنتيجة:

- تحقق من استمرارية التحقيق
- إعداد تقارير قبول الموقع أو المشروع.

- إنشاء ملف نهاية الموقع يبرز:
- مذكرات وصفية وتفسيرية لجميع المعدات التقنية التي تم تركيبها وطريقة تشغيلها
- الترتيبات الواجب اتخاذها لضمان الحفاظ على الإنجاز والمحافظة عليه.
- ارسم ملف الاغلاق الخاص بالعملية.



بطاقة الالتزام – مرفقات 10



من المصلحة التحهيزات

المبحث الثالث :استبيان حول دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية[1]

المقدمة:

يهدف هذا الاستبيان إلى تحليل إدراك مختلف الفاعلين في المؤسسات العمومية الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العامIPSAS ، ومدى اطلاعهم عليها، وتقييم جدوى تطبيقها، فضلاً عن التحديات والعراقيل المرتبطة بذلك.

المطلب الأول : معلومات عامة عن الإستبيان

اعتمدت في الاستبيان على

أولا الفئة المستهدفة

1محاسب إداري

2مراقب ميزانياتي

3محاسب الخزينة

4إداريون وطلبة من الاختصاص

ثانيا الأسئلة

1مطلع علىIPSAS

2 **رأيهم في مدى تطبيقها**

3 **جدوى تطبيقها**

4 **إمكانية التطبيق**

5 **مدى التعقيد**

6 **ما الذي تحتاجه** لتطبيق معايير **IPSAS**

7 **العراقيل الأساسية**

[1] من اعداد الطالب

وكانت نتائج في الشكل الموضح

العراقيل الأساسية	ما الذي تحتاجه IPSAS	مدى التعقيد	إمكانية التطبيق	جدوى تطبيقها	رأيهم في مدى تطبيقها	مطلع على IPSAS	عدد المستجيبين	الوظيفة
الجهل بالمعايير	ثقافة جديدة	لا أعلم	لا	لا	غير ممكن (2)	2نعم / 5 لا	7	**محاسب إداري**
تغير نظام محاسبي	دورات تكوينية	معقدة	نعم	نعم	تكييف القوانين	5نعم	5	**مراقب ميزانياتي**
التكلفة الكبيرة	إرادة سياسية	معقدة	نعم	ربما	مشروع	3نعم	3	**محاسب الخزينة**
رفض التغيير	بدون تعليق	بدون تعليق	بدون تعليق	بدون تعليق	ممكن	6نعم / 4 لا	10	**إداريون وطلبة من الاختصاص**

جدول 18

تحليل النتائج:

1.مدى الاطلاع على:IPSAS

- تتفاوت نسبة الاطلاع بين الفئات، حيث يظهر ضعف واضح في صفوف المحاسبين الإداريين.
- المراقبون الميزانياتيون ومحاسبو الخزينة يظهرون اطلاعًا أكبر على المعايير.

2.رأي المستجيبين في مدى تطبيق IPSAS في الجزائر:

- المحاسبون الإداريون يعتبرون التطبيق غير ممكن، على عكس الفئات الأخرى التي ترى أن الأمر ممكن إما عبر "تكييف القوانين" أو "كمشروع قيد الدراسة."
- الإداريون والطلبة متفائلون نسبيًا، مع اعتبار أن التطبيق "ممكن."

3.جدوى تطبيق:IPSAS

- المراقبون يرون أنها مفيدة، بينما المحاسبون الإداريون يرون العكس.
- تباين وجهات النظر يعكس تفاوت الوعي والفهم الوظيفي لأهداف.IPSAS

4.إمكانية تطبيقها فعليًا:

- معظم الفئات ترى أن التطبيق ممكن باستثناء الإداريين الذين امتنعوا عن التعليق.

5.درجة تعقيد المعايير:

- معظم المستجيبين (خاصة ذوي الخبرة) يرون أنها "معقدة."

- عدم العلم في صفوف المحاسبين الإداريين يدل على ضعف التكوين أو قلة الموارد التكوينية.

6.ما الذي تحتاجه IPSAS للنجاح في الجزائر:

- الإجابات تنوعت بين "ثقافة جديدة" و"دورات تكوينية" و"إرادة سياسية"، مما يعكس بعدًا مركبًا يشمل الجانب المعرفي والمؤسساتي.

7.أبرز العراقيل:

- العراقيل تختلف حسب الفئة:
  - **محاسب إداري:** الجهل بالمعايير.
  - **مراقب ميزانياتي:** تغيير النظام المحاسبي.
  - **محاسب الخزينة:** التكلفة.
  - **إداريون وطلبة:** رفض التغيير.

خلاصة أولية:

يعكس هذا الاستبيان تباينًا في المعرفة والمواقف تجاه تطبيق معايير IPSAS بين مختلف الفئات العاملة في المؤسسات العمومية الجزائرية. ويُظهر أن نجاح تطبيق هذه المعايير يتطلب:

- رفع الوعي والتكوين المستمر.
- إصلاحات قانونية تدريجية.
- دعم سياسي ومؤسساتي قوي.
- التغلب على مقاومة التغيير داخل الإدارة العمومية.

مقدمة:

يهدف هذا الاستبيان إلى جمع معلومات حول دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية. نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة وموضوعية، علمًا بأن جميع البيانات التي سيتم جمعها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بسرية تامة. نشكركم جزيل الشكر على حسن تعاونكم.

- **القسم الأول: معلومات عامة عن المستجيب والمؤسسة** ضع علامة(*)

	الأسئلة	محاسب اداري	مراقب ميزانياتي	محاسب الخزينة	أخرى من ادارين وطلبة من الاختصاص
العدد		7	5	3	10
	اطلاعك على معايير المحاسبيةipsas	5لا / 2 نعم	5نعم	3نعم	4لا /6 نعم
	مدى تطبقها في الجزائر	2غير ممكن	تكييف القوانين	مشروع	ممكن
	هل تجدها مفيدة في نظامنا المحاسبي	لا	نعم	ربما	بدون تعليق
	هل يمكن تطبيقها	لا	نعم	نعم	بدون تعليق
	مامدى تعقيدها	لااعلم	معقدة	معقدة	بدون تعليق
	الى ما تحتاج	ثقافة جديدة	دورات تكوينية	إرادة سياسية	بدون تعليق
	اهم العراقيل	الجهل بالمعايير	تغير نظام محاسبي	التكلفة الكبيرة	رفض التغيير

المطلب الثاني : تحليل الاستبيان

تمهيد:

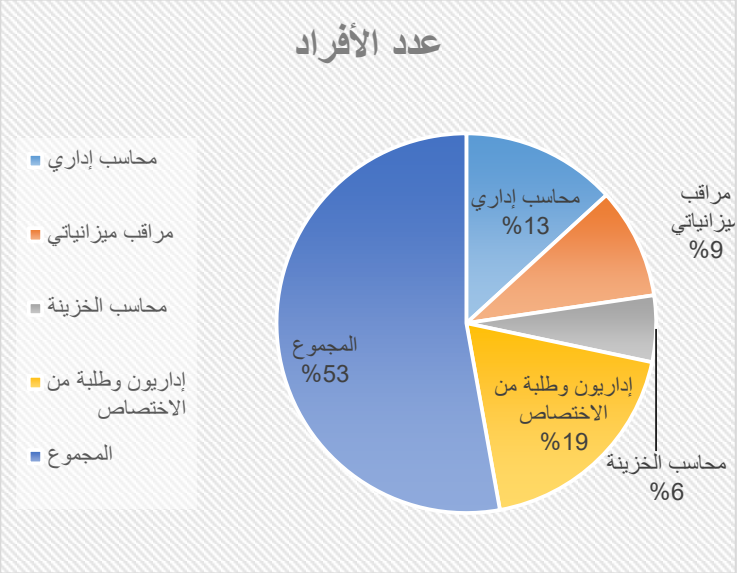
في هذا المطلب ، سيتم تقديم نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت باستعمال استبيان موجه إلى مجموعة من الفاعلين في القطاع العمومي، بهدف تقييم مدى معرفة وتقبل وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IP SAS) في الجزائر

أولاً: وصف العينة. وقد تم توزيع الاستبيان على فئات مختلفة تشمل محاسبين إداريين، مراقبين ميزانياتيين، محاسبي الخزينة، وإداريين وطلبة من التخصص.

المدروسة

الوظيفة	عدد الأفراد	النسبة المئوية(%)
محاسب إداري	7	25%
مراقب ميزانياتي	5	17.86%

محاسب الخزينة	3	10.71%
إداريون وطلبة من الاختصاص	10	35.71%
المجموع	**28**	**100%**



رسم بياني دائري: يمثل توزيع العينة حسب الوظيفة.3

التحليل

يُلاحظ أن العينة تشمل فئات متعددة من الفاعلين في النظام المحاسبي العمومي، مما يمنح تنوعًا جيدًا للآراء ويُعزز مصداقية النتائج.

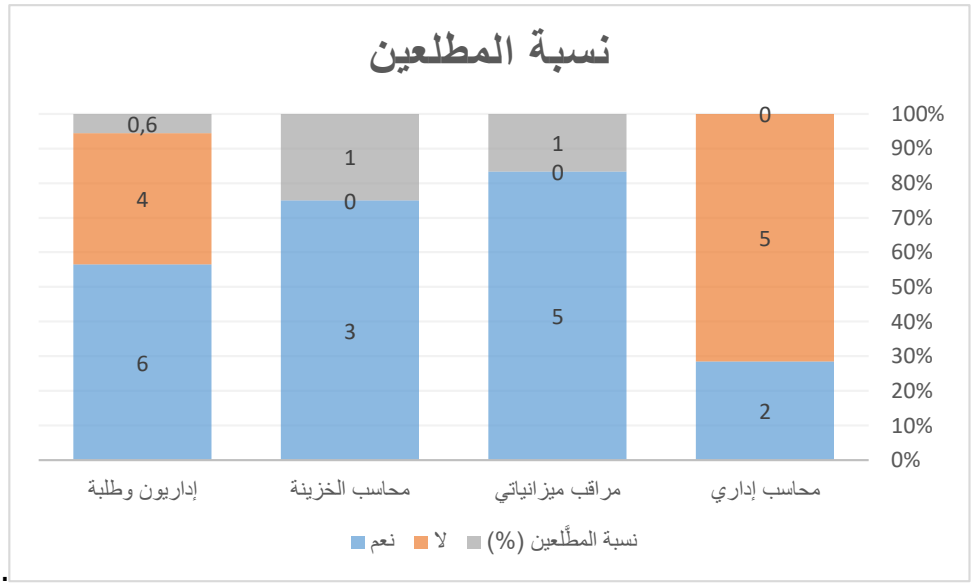
هيمنة فئة الإداريين والطلبة (35.71%) قد تعكس اهتمامًا أكاديميًا بالموضوع، لكنه قد يؤثر على نتائج بعض الأسئلة التقنية المتقدمة بسبب اختلاف مستوى التخصص.

ثانياً: تحليل محاور الاستبيان

1.الاطلاع على معاييرIPSAS

الفئة	لا	نعم	نسبة المطَّلعين(%)
محاسب إداري	5	2	28.57%
مراقب ميزانياتي	0	5	100%
محاسب الخزينة	0	3	100%

إداريون وطلبة	6	4	60%



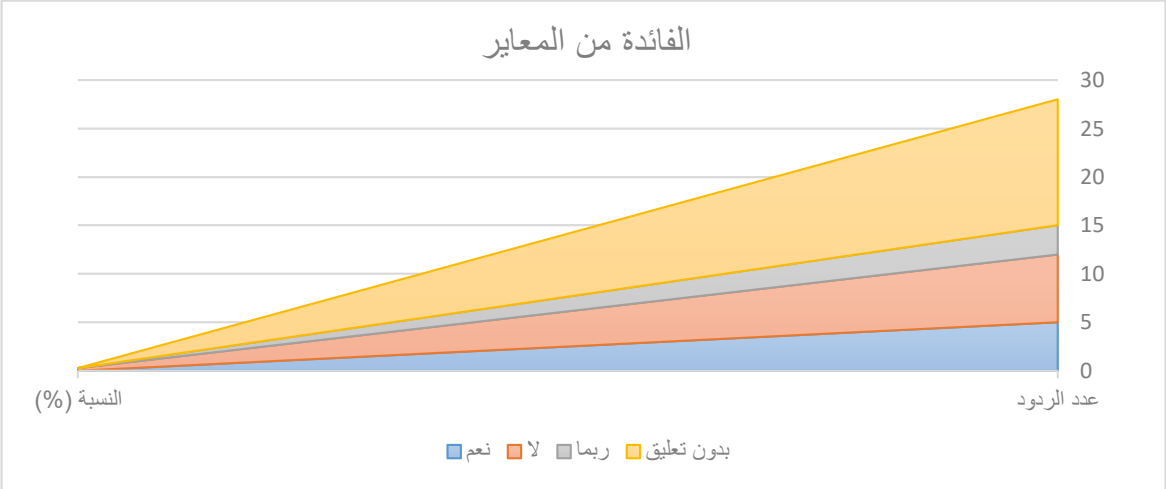
رسم عمودي: مقارنة نسب الاطلاع حسب الفئة -4.-

التحليل:

- يُظهر مستوى الاطلاع تباينًا واضحًا، حيث يتمتع محاسبو الخزينة والمراقبون الميزانياتيون بإلمام تام بالمعايير، ما يُعزز فرضية انخراطهم المباشر في العمليات المالية الرسمية.
- ضعف اطلاع المحاسبين الإداريين (28.57%) يبرز حاجة ماسة للتكوين الداخلي في المؤسسات.
- الإداريون والطلبة يمثلون فئة انتقالية، بنسبة اطلاع مقبولة (60%) لكنها غير كافية، ما يُشير إلى نقص في المناهج الجامعية أو التكوين المستمر.

3.مدى فائدة المعايير في النظام المحاسبي الحالي

الرأي	عدد الردود	النسبة(%)
نعم	5	17.86%
لا	7	25%
ربما	3	10.71%
بدون تعليق	13	46.43%



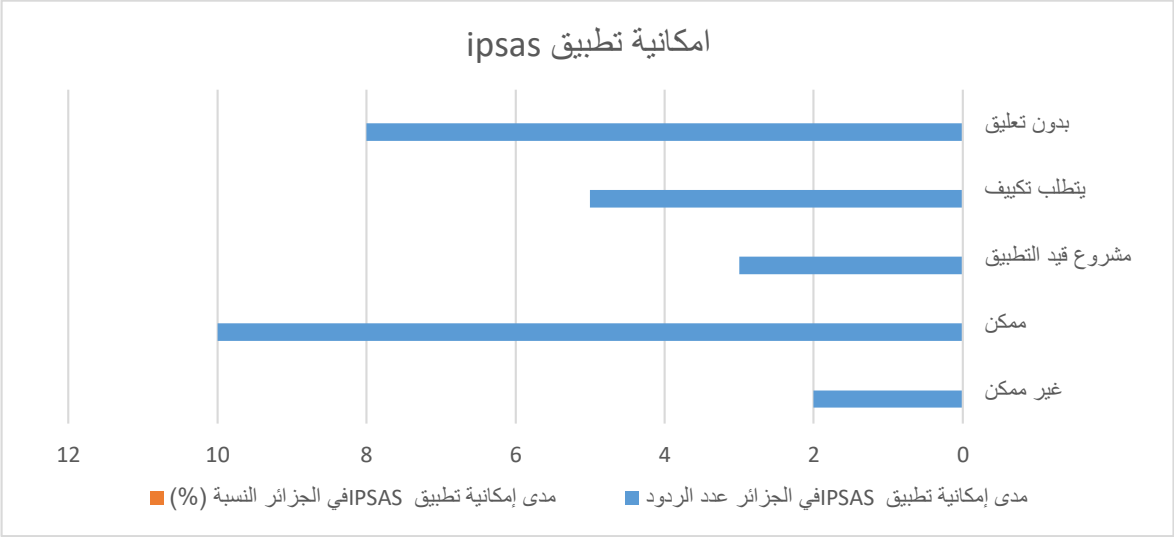
شكل 5

التحليل:

- حوالي نصف العينة لم تُقدّم رأيًا واضحًا، مما يُشير إلى **غياب التكوين والاطلاع الكافي** حول أهداف ومضامين IPSAS.
- نسبة 25% ترى أنها غير مفيدة، مما يتطلب مراجعة طرق شرح مزايا المعايير وملاءمتها للسياق الوطني.
- وجود نسبة إيجابية (17.86%) يعكس وعيًا أوليًا بأهميتها، لكنه لا يكفي لتبنيها.

2.مدى إمكانية تطبيق IPSAS في الجزائر

الإجابة	عدد الردود	النسبة(%)
غير ممكن	2	7.14%
ممكن	10	35.71%
مشروع قيد التطبيق	3	10.71%
يتطلب تكييف	5	17.86%
بدون تعليق	8	28.57%



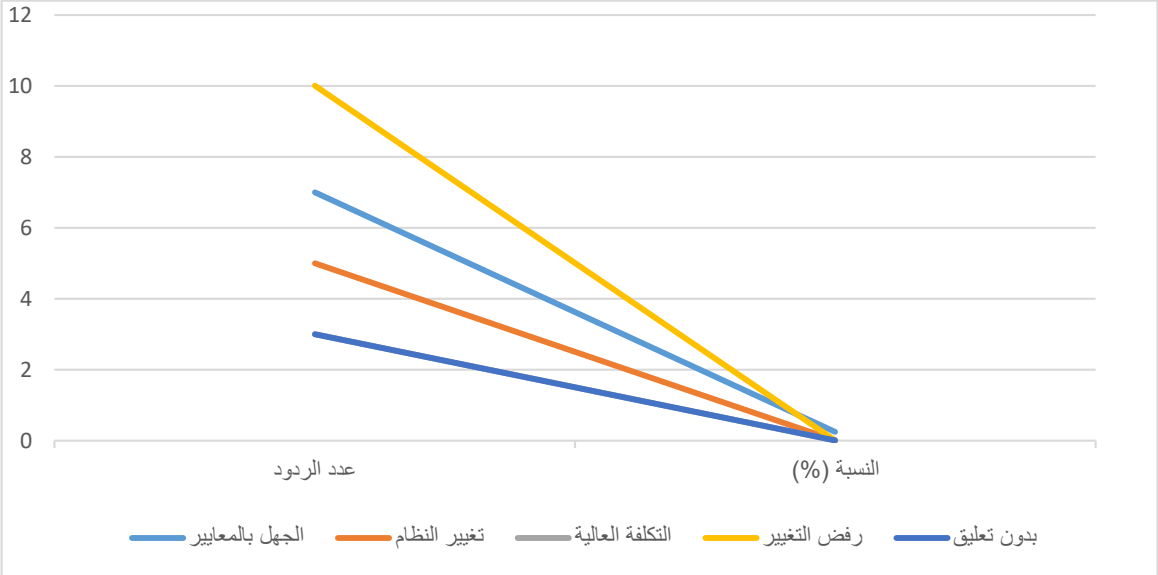
إمكانية تطبيق ipsas شكل6

التحليل:

- أغلب الآراء ترى أن التطبيق ممكن أو قيد الإنجاز (46.42%)، مما يعكس وعيًا بإرادة الإصلاح.
- نسبة 17.86% ترى أن المعايير بحاجة إلى **تكييف تشريعي ومؤسساتي**، وهي رؤية واقعية نظرًا لاختلاف السياق القانوني الجزائري عن البيئة الدولية.
- الردود بـ "بدون تعليق" تمثل شريحة مهمة (28.57%) تعكس عدم المعرفة أو التحفظ، ما قد يُعيق تطبيق أي إصلاح دون دعم توعوي وتكويني.

4.العراقيل المرتبطة بتطبيقIPSAS

العائق	عدد الردود	النسبة(%)
الجهل بالمعايير	7	25%
تغيير النظام	5	17.86%
التكلفة العالية	3	10.71%
رفض التغيير	10	35.71%
بدون تعليق	3	10.71%



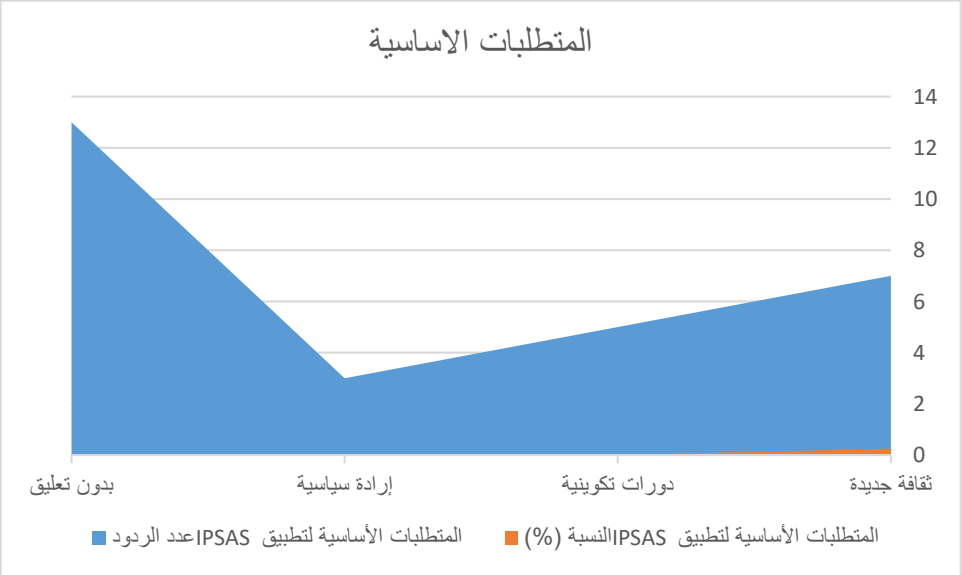
العراقيل المرتبطة بتطبيق IPSAS شكل7

التحليل:

- **رفض التغيير** يمثل العائق الأكبر، مما يدل على مقاومة داخلية مؤسساتية تجاه التحول، خصوصًا من بعض الموظفين الذين يخشون فقدان السيطرة أو زيادة الأعباء.
- الجهل بالمعايير يُعد ثاني عائق، مما يُبرز ضرورة إدراج IPSAS ضمن برامج التكوين الرسمي.
- التكلفة لم تكن عائقًا رئيسيًا، وهذا مهم لأنه يفنّد الاعتقاد السائد بأن الإصلاح دائمًا مكلف ماديًا.

5.المتطلبات الأساسية لتطبيقIPSAS

	عدد الردود الحاجة	النسبة(%)
ثقافة جديدة	7	25%
دورات تكوينية	5	17.86%
إرادة سياسية	3	10.71%
بدون تعليق	13	46.43%



المتطلبات الأساسية لتطبيقIPSAS

المطلب الثالث : نتائج الإستبيان

- الحاجة إلى **ثقافة محاسبية جديدة** كانت أبرز مطلب، مما يدل على أن التحول ليس مجرد مسألة تقنية، بل تغيير في العقليات والنُظم.
- **الدورات التكوينية** مطلوبة بشدة، وهي أداة واقعية يمكن مباشرتها على المدى القصير.
- ضعف نسبة "الإرادة السياسية" يُشير إلى نوع من الحذر أو التشكيك في نوايا صانعي القرار، أو إلى ضعف وعي المشاركين بأدوار السياسة المالية في الإصلاح.

نتائج الدراسة الميدانية حول تطبيق معايير IPSAS في الجزائر

◆أولًا: تحليل النتائج

1.درجة المعرفة والاطلاع على معاييرIPSAS

تكشف النتائج أن نسبة الاطلاع تختلف جذريًا بين الفئات المهنية، حيث يتمتع **محاسبو الخزينة** و**المراقبون الميزانياتيون** بإلمام شبه تام بمعايير(100%) IPSAS ، مقابل ضعف واضح لدى المحاسبين الإداريين (28.57%)، في حين تتراوح النسبة لدى الطلبة والإداريين عند 60.%

دلالة علمية:

يُشير هذا التفاوت إلى أن الخبرة الوظيفية ومدى الارتباط المباشر بالإجراءات المالية المركزية تُؤثر في مدى الاطلاع على المستجدات المعيارية. وقد أظهرت دراسة (Pina et al., 2009) حول تطبيق IPSAS في أوروبا أن أكثر الموظفين وعيًا بالمعايير هم الذين يعملون في القطاعات المركزية للمالية العامة.

2.مدى تقبل تطبيق IPSAS في الجزائر

تشير نسبة 35.71% من المشاركين إلى أن تطبيق المعايير ممكن، فيما يرى 10.71% أنها قيد التطبيق، بينما ترى 17.86% أنها تتطلب تكييفًا قانونيًا. ومن اللافت أن 28.57% لم يُدلوا بأي رأي.

دلالة علمية:

هذه النسب تدل على **غياب رؤية واضحة** أو على الأقل نقص في المعلومات المؤطرة، مما يؤكد ما ذهبت إليه دراسات مثل (Christiaens et al., 2015) بأن نجاح تطبيق IPSAS يتوقف بدرجة كبيرة على وجود **رؤية استراتيجية مؤسساتية واضحة** تتكامل مع تكوين الموظفين.

3.الرأي في فائدة IPSAS داخل النظام المحاسبي الجزائري

تُظهر المعطيات أن 46.43% من المشاركين لم يقدّموا رأيًا، بينما اعتبر 25% أنها غير مفيدة، و17.86% فقط أقروا بأهميتها.

دلالة علمية:

هذه المؤشرات تدل على **غياب قناعة جماعية** بجدوىIPSAS ، وهو ما يُشكل تهديدًا فعليًا لأي مشروع إصلاح. وقد وجدت دراسة للبنك الدولي (2018) أن أحد أهم أسباب فشل تطبيق IPSAS في بعض الدول الإفريقية هو عدم اقتناع الموظفين العموميين بمنافعها الواقعية.

4.أبرز العراقيل المرتبطة بالتطبيق

العوائق الأساسية التي رصدها المشاركون تشمل:

- رفض التغيير(35.71%)
- الجهل بالمعايير(25%)
- تغيير النظام المحاسبي(17.86%)
- التكلفة العالية(10.71%)

دلالة علمية:

تُبين هذه النتائج أن **العوامل الثقافية والنفسية** تشكل عائقًا أكبر من العوامل التقنية أو المالية، وهذا يتماشى مع نتائج بحوث مثل (Lapsley et al., 2012) التي أوضحت أن مقاومة التغيير داخل الأجهزة البيروقراطية تُعد من أخطر العراقيل أمام التحديث المالي في القطاع العام.

5.المتطلبات الأساسية لتطبيقIPSAS

يشير المشاركون إلى أن أهم المتطلبات هي:

- نشر ثقافة جديدة(25%)
- تنظيم دورات تكوينية(17.86%)
- توفير إرادة سياسية(10.71%)

دلالة علمية:

هذه النتائج تنسجم مع أدبيات الإصلاح المالي المقارن، حيث تؤكد معظم الدراسات، مثل دراسة (OECD, 2014)، أن نجاح الانتقال إلى معايير دولية يتطلب تهيئة بيئة ثقافية ومؤسساتية مناسبة قبل البدء بالتطبيق الفعلي.

ثانيًا: الاستنتاجات العامة من الدراسة

1. **ضعف المعرفة المؤسسية بالمعايير:**

نسبة كبيرة من الموظفين الإداريين غير مطلعين على المعايير، ما يؤشر إلى خلل في نظم التكوين داخل المؤسسات العمومية.

2. **غياب ثقافة الإصلاح:**

عدم القناعة أو الحياد السلبي في الآراء (كما أظهرته نسب "بدون تعليق") يُعد مؤشرًا خطيرًا على غياب ثقافة التغيير المؤسسي.

3. **تردد مؤسساتي واضح:**

التفاوت في الإجابات بين "ممكن" و"يتطلب تكييف" يعكس غموضًا في الرؤية الحكومية نحو IPSAS وعدم توفر استراتيجية وطنية واضحة.

4. **مقاومة نفسية وبنيوية:**

رفض التغيير أكثر انتشارًا من الجهل بالمعايير، ما يعني أن المسألة تتجاوز الجانب التقني لتصل إلى عمق البنية التنظيمية.

5. **نقص الموارد البشرية المؤهلة:**

النتائج تكشف ضعفًا كبيرًا في التكوين، وهو ما يتطلب إعادة النظر في المسارات التكوينية للمحاسبين العموميين.

ثالثًا: مقترحات عملية وتوصيات علمية

استنادًا إلى نتائج البحث، وتقاطعها مع تجارب مقارنة، يمكن اقتراح ما يلي:

1.إرساء خطة وطنية لتكوين الكفاءات:

- إنشاء مراكز تدريب متخصصة في IPSAS بالشراكة مع الجامعات والمدارس العليا للإدارة.
- إلزامية إدراج IPSAS في مناهج التعليم العالي في كليات العلوم الاقتصادية والتجارية والمالية.

2.تبني مقاربة تدريجية وتفاضلية في التطبيق:

- البدء بتطبيق تجريبي داخل مؤسسات نموذجية (وزارات: المالية، الصحة، التربية) مع التقييم المرحلي للأداء.
- تكييف بعض بنود IPSAS لتلائم السياق القانوني الجزائري، بدل اعتمادها كليًا بشكل "مستورد."

3.نشر ثقافة الإصلاح المالي:

- تنظيم حملات توعوية للموظفين العموميين حول أهمية المعايير في تحسين الشفافية والمساءلة.
- تعزيز الحوار المؤسسي بين الفاعلين)المالية، المحاسبة، ديوان المحاسبة، البرلمان)

4.تفعيل الإرادة السياسية:

- إصدار تعليمات وزارية واضحة تُحدد الجدول الزمني للإصلاح المالي.
- دعم سياسي قوي لتجاوز مقاومة التغيير داخل الإدارة.

5.مواكبة دولية:

- الاستفادة من الدعم الفني للمؤسسات الدولية مثل FMI أو البنك الدولي من خلال برامج دعم تقني وتمويل انتقالي لتطبيق.IPSAS

خلاصة المذكرة: دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) في الجزائر

تُقدم هذه المذكرة تحليلًا معمقًا لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مع التركيز على أهمية تبني **معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS)** كضرورة حتمية لتطوير هذا النظام وتحسين كفاءة الأداء المالي للمؤسسات العمومية. لقد كشفت الدراسة عن جوانب القوة والضعف في التنظيم المحاسبي الحالي، وأكدت على أن تطبيق IPSASمن شأنه أن يعزز **الشفافية، المساءلة، والموثوقية** في التقارير المالية الحكومية، وهو ما يساهم بدوره في تحقيق حوكمة رشيدة وإدارة فعالة للموارد العامة.

لقد أوضحت المذكرة أن النظام الحالي يعاني من بعض العيوب التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية وفعالية الرقابة، وقد يتسبب ذلك في تفشي ظاهرة **الفساد المالي**. لذا، يُعد مشروع إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خطوة بالغة الأهمية لمعالجة هذه القصور. من خلال دراسة الحالة التطبيقية في مديرية الشباب والرياضة بولاية مستغانم، تم تسليط الضوء على آليات تسيير الميزانية على أرض الواقع، مما سمح بتقييم مدى جاهزية البيئة العملية لتبني معايير جديدة.

المقترحات والحلول لتبني معايير IPSAS في الجزائر

لتحقيق انتقال ناجح وفعال نحو تبني معايير IPSAS في الجزائر، تُقدم المذكرة مجموعة من المقترحات والحلول العملية:

1. **الإطار القانوني والتنظيمي:**

- **تعديل التشريعات:** يجب إصدار قوانين ومراسيم جديدة تتوافق مع مبادئIPSAS ، وتُمكن من الانتقال التدريجي من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- **إصدار دليل تطبيقي:** وضع دليل شامل يوضح كيفية تطبيق كل معيار من معايير IPSAS في السياق الجزائري، مع أمثلة عملية للمؤسسات العمومية المختلفة.

2. **بناء القدرات والتدريب:**

- **برامج تدريب مكثفة:** تصميم وتنفيذ برامج تدريبية متخصصة ومكثفة لجميع الفاعلين في القطاع العام (المحاسبين، المراجعين، المدراء الماليين، وصناع القرار) حول مفاهيم وتطبيق.IPSAS
- **التكوين المستمر:** إنشاء آليات للتكوين المستمر لضمان مواكبة التحديثات والتطورات في معايير IPSAS.
- **إعادة تأهيل الموظفين:** التركيز على إعادة تأهيل الموظفين الحاليين لضمان امتلاكهم الكفاءات اللازمة للتعامل مع النظام المحاسبي الجديد.

3. **البنية التحتية المعلوماتية:**

- **تطوير الأنظمة المحاسبية:** تحديث وتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية لتكون قادرة على معالجة البيانات وفقًا لمعايير) IPSAS المحاسبة على أساس الاستحقاق.(
- **توحيد الأنظمة:** العمل على توحيد وتكامل الأنظمة المحاسبية بين مختلف الهيئات والمؤسسات الحكومية لتسهيل تبادل المعلومات وإعداد التقارير الموحدة.

4. **إدارة التغيير والتواصل:**

- **خطة عمل واضحة:** وضع خطة عمل مفصلة ومراحل زمنية محددة للانتقال التدريجي إلى IPSAS، مع تحديد المسؤوليات لكل مرحلة.
- **نشر الوعي:** إطلاق حملات توعية واسعة النطاق لأهمية تبني IPSAS وفوائده على المستويين الوطني والمؤسسي.

- **المشاركة والتشاور:** إشراك جميع الأطراف المعنية (وزارات، مؤسسات عمومية، خبراء، جامعات) في عملية الإصلاح لضمان القبول والدعم.

5. **الدعم الفني والمالي:**

- **التعاون الدولي:** الاستفادة من الخبرات والتجارب الدولية في تطبيقIPSAS ، وطلب الدعم الفني من المنظمات الدولية المتخصصة.
- **تخصيص الموارد:** تخصيص الموارد المالية والبشرية الكافية لتمويل عملية الإصلاح والتطوير.

6. **الرقابة والمتابعة:**

- **تقييم مستمر:** إنشاء آليات لتقييم التقدم المحرز في تطبيق IPSAS بشكل مستمر، وتحديد التحديات وإيجاد الحلول المناسبة لها.
- **تعزيز دور المجلس الوطني للمحاسبة:** تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة عليا للإشراف والرقابة على تطبيق المعايير الجديدة.

إن تبني معايير IPSAS ليس مجرد إجراء فني، بل هو مشروع إصلاح شامل يتطلب إرادة سياسية قوية، وتنسيقًا فعالًا بين مختلف الجهات، واستثمارًا كبيرًا في الموارد البشرية والتكنولوجية. نجاح هذا التحول سيعزز من مصداقية التقارير المالية الجزائرية، ويفتح آفاقًا جديدة للتعاون الاقتصادي، ويُمكن من تحقيق إدارة مالية عمومية أكثر كفاءة وشفافية، بما يخدم التنمية الشاملة في البلاد.

قائمة المراجع:

- **باللغة العربية:**

الكتب:

- محمد فضل مسعد، وآخرون، **المحاسبة الحكومية**، ط1، مكتبة المجتمع العربي لمنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 13
- إسماعيل حسين أحمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان ، الأردن ، 2003، ص 35.
- أمزال فاتح ، نظام حسابات التخصيص في الجزائر ، دار النشر بلقيس ، الجزائر ، 2010، ص 101.
- عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، **أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، القاهرة ، 2000، ص 28.
- أحمد مسعي، المحاسبة العمومية، طبعة ثانية منقحة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر،2003، ص 19-20.
- أمين لطفي ، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي ، الدار الجامعية ، مصر ،2007، ص ص377-378.
- جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر ، 2018-2019.
- جمال العمارة ، " منهجية الميزانية العامة في الجزائر" ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص 77.
- جمال العمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهر، مصر، طبعة 1، 2004، ص 183.
- آسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، كلية العلوم االقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2021، ص 24
- مسعد محمد فضل، الخطيب خالد الراغب، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي لمنشر والتوزيع، عمان، 2009.

- خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهايني - *المحاسبة الحكومية*، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 14.
- رأفت سلامة محمود، **المحاسبة الحكومية**، ط2، دار المسيرة، عمان، الأردن،ص25-26.
- الخطيب خالد شحادة، الميايني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، الطبعة االولى، دار وائل لمنشر والتوزيع، عمان، االردن، 2008.

- خالد أمين عبد الله، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، ط1، زمزم للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص82.
- رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، ط2، دار المسيرة، عمان، الأردن، ص14.

الرسائل والاطروحات الجامعية:

1شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه ، تخصص تسيير المنظمات ، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، الجزائر ، 2013-2014.

2شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، 2014،ص 06.

3بوكفوسة امحمد إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS

4عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص 28.

5الياس عبد الرحمان و بوسعيد العربي إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

6نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء، عمان ، الأردن ، 2009، ص 15.

المقالات والملتقيات:

1-الاتحاد الدولي لممحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طائل أبو غزال، عمان، 2008.

2-آمال حاج جاب الله ، " واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير : دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي " ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات – إتجاهات النظام المحاسبي الجزائر يالمالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، يومي 25/24 نوفمبر 2014، ص 772.

3-خالد جمال جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IAS-IFRS) في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة ، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر 2014 ، ص ص 7- 8.

4-خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02 ، جامعة أحمد دراية ،أدرار،2016 ، ص ص 106-107 .

5-راضية مسعود، الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي في الجزائر واستراتيجيات مكافحته، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، مركز جيل البحث العلمي العالم الثالث، العدد 29 ، 2018، ص 85.

5محمد عباس الفساد الإداري والماني أسبابه، مظاهره ومؤشرات قياسه، اعمال الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومى 6 و 7 ماي 2012، ص3.

المؤتمرات والندوات:

التقارير:

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، الجزء الأول، الطبعة 2010 ، ص 13.
2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزال،عمان ، الأردن،2012،ص 10.
3- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الأول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجموعة طلال أبو غزال ، عمان ، 2009،ص 14

4- السيد عبد الرحمان ساسي، تقرير رقابي صادر عن المجلس المحاسبة المتعلق بنوعية التسيير ، و804 تقرير حول مراجعة نظامية ومطابقة حسابات المحاسبين العموميين .

5- شراكات الموازنة الدولية، تقرير حول مسح الموازنة المفتوحة في الجزائر لسنة 2015 ، (على الخط) ، متاح على: http://www.internationalbudget.org، تاريخ الإطلاع : 2022/02/10 (h15:00) ، ص 01.

النصوص التشريعية والتنظيمية الجزائرية:

1-القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 النتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، المادة 8 منه، ج ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.

2 -القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 90-الجريدة الرسمية، العدد 35 ، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.

03 -المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها.

04-المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

05 - الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، الصادر في 17 جويلية 1995، الدريدة الرسمية العدد 39.

06-المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المادة 4 منه، الذي يحدد إجراءات -المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

07-القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990. والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35 الصادرة 15 أوت 1990.

08-الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم.

09-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 53 لسنة 1990، قانون رقم 90-32 مؤرخ في 1990/02/04 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، ص 84.

10-قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي .مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024،

11-القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية أصدر في 2 سبتمبر 2018، وتاريخه هو 22 ذي الحجة 1439 هجريًا.

باللغة الأجنبية:

Ouvrages :

1-International Organization of Supreme Audit Institutions , Committee on Accounting Standards, Accounting Standards Framework, Washington DC, 1995,p10.

2-Ali Bissad, Manuel de la comptabilité publique, Presses de L'Université du Québec, 2éme édition,Québec, 1984

3-international Federation of accountants, IFAC, internat, Public sector accounting Standars board, edition 2012,

4-New York City, United States, P2.
international budget partnership, Open Budget Index 2006-2015 Rankings, (on line) , Available to: http://WWW. Internationalbudget.org/, consult to: 20/03/2022.
.
Articles :

4- Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité de trésor.

5-Ministére des finances ,Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase II, TC1 - Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie, crc sogema, Février 2009. p36
6-Ministére des finances ,Projet de modernisation des systèmes budgétaires, «Rapport sur la mise en oeuvre du processus de préparation du budget ,DGB, février 2006, page 1-3.
7-Projet de modernisation des systèmes budgetaires, op.cit, pp 3-19

8-Elaborer par cherchrur selon : Loi de Règlement Budgétaire : (1978, 1979, 1980, 1981).

9- journal officiel n °7 du 12 février 1980, journal officiel n°2 du 10 janvier 1984.

10- journal officiel n °57 du 31 décembre 1980 , journal officiel n° 21 janvier 1987.

11-Ministére des finances,manuel fonctionnel des procédures : gestion des dépenses de l'Etat,direction général du budget2006, p64.

12- Mr. Nassim Menguellati, Le processus de préparation du budget de l'Etat dans le cadre du projet de modernisation des systèmes budgétaires », Mémoire de fin d'études dirigé par : Mr. Abdelhamid Gas, IEDF. 24ème promotion 2006/2007 page 31.

13- National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada , Chicago,1980,p08.

Sites internet :

1أكرور ميريام .كلية الحقوق جامعة الجزائر 1 **m.akrour@univ-alger.dz، تاريخ النشر: ديسمبر2021**

2موقع مؤسسة crc sogema

: http://www.crcsogema.com/pages/projets/Projet De Modernisation Des Systemes Budge tairesEn Algerie aspx?lang=FR-CA

3وقع مؤسسة crc sogema:

http://www.crosogema.com/pages projets modernisation-des-systemes-budgetaires-ii-.aspx?lang=FR-CA

4www.scribd.com/document/705677419/المجلس-الوطني-للمحاسبة

أدرج يوم : الثلاثاء, 04 أفريل 2023 16:30 وكالة الانباء الجزائرية فرع اقتصاد

.