

جامعة مولود معمري - تيزي وزو -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم السياسية



رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة
نظام المحاسبة العمومية
دراسة حالة محافظة الغابات لولاية تيزي - وزو

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم السياسية تخصص إدارة الموارد البشرية

الأستاذة المشرفة :

د. عزوق نعيمة

إعداد الطالبان :

- سناني ليدية

- منصوري ويزة

لجنة المناقشة:

- د. حاكم فضيلة.....رئيسا

- د. عزوق نعيمة.....مشرفا و مقرا

- د. عكاش فضيلة.....عضوا مناقشا

- السنة الجامعية: 2022-2023

مقدمة عامة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والرقابة المالية

تمهيد الفصل الأول

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية و خصائصها

المطلب الثالث: الأعراف المكلفون بتنفيذ الميزانية و القواعد المنظمة للمحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثاني: مفهوم الرقابة المالية

المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية وأهدافها

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية و مراحل تنفيذها

المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة المالية في الجزائر

خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير

المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تمهيد الفصل الثاني

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

المطلب الأول: تعريف و نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

المطلب الثاني: أهمية و خصائص نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

المطلب الثالث: أهداف نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

المطلب الرابع: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

المبحث الثاني: مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر

المطلب الأول: مسار تطور و إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المطلب الثاني: دواعي إصلاح و عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المطلب الثالث: مكونات مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المطلب الرابع: متطلبات و أهداف عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS في الجزائر

المبحث الثالث: دور عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تعزيز الرقابة المالية في الجزائر
المطلب الأول: أهمية عصرنة نظام المحاسبة العمومية و مساهمته في حماية المال العام في الجزائر
المطلب الثاني: مزايا مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على المال العام
المطلب الثالث: عراقيل و تحديات عصرنة نظام المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على المال العام
الفصل الثالث: دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

المبحث الأول: التعريف بللمؤسسة محل الدراسة: محافظة الغابات لولاية تيزي وزو

المطلب الأول: تعريف محافظة الغابات لولاية تيزي وزو

المطلب الثاني: تنظيم محافظة الغابات لولاية تيزي وزو

المطلب الثالث: مهام محافظة الغابات

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المطلب الأول: عرض عينة الدراسة وبيانات الاستمارة

المطلب الثاني: تحليل بيانات و نتائج الاستمارة

المطلب الثالث: الحلول المقترحة لإنجاح مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية و تعزيز دوره في

الرقابة على المال العام

خلاصة الفصل

خاتمة

الملاحق

قائمة المراجع

فهرس المحتويات

الملخص باللغة العربية

الملخص باللغة الانجليزية

الإلهاداء

أهدى ثمرة جهدي إلى من لهما فضلا علي، الأب والأم جعلهما الله من
أهل التقوى والنعيم في الدنيا والآخرة وبلغهما الفردوس الأعلى.
إلى كل العائلة و كل رفقاء الصبا وزملاء الدراسة
والعمل وإلى جميع من أعانني على هذا العمل.
أثاب الله الجميع.

سناني ليدية

الإهداء

أهدي هذا الجهد تكريماً لوالدي الكريمين أ طال الله في عمرهما اللذان
أوصى ببرهما و الإحسان إليهما الرسول صلى الله عليه و سلم
إلى أخواتي وكل أفراد العائلة الكبيرة أسأل الله أن يحفظهم من كل مكروه
،إلى كل زملاء الدراسة
لكم مني كل الشكر و الاحترام.

منصوري ويزة

شكر وتقدير

نقدم كامل الشكر والتقدير والإمتنان للأستاذة المشرفة:

د. عزوق نعيمة الفضل بعد الله، جزاها الله عنا أفضل الجزاء على

نصائحها وتوجيهاتها القيمة وسعة صدرها وصبرها، كما لا يفوتنا

أن نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.

مقدمة

تعد المحاسبة العمومية أحد الفروع التي تخدم متطلبات العمل في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، وتطور مفهومها مع تطور و توسع النشاط الحكومي، فأصبحت بذلك أداة لتقييم و رقابة أداء الوحدات الحكومية ومصدرا مهما للمعلومات اللازمة لأغراض اتخاذ القرارات وأداة رئيسية لرقابة المال العام.

و قد أجرت معظم دول العالم إصلاحات جذرية على نظم المعلومات المحاسبية بأجهزتها الحكومية ترغبة منها في رفع كفاءة هاته الأجهزة، ولاقتناع الدول بان إصلاح القطاع العام و رقابة المال العام يبدأ من تطوير نظم المعلومة المحاسبية، و ذلك لأن التخطيط الكفاء و الرقابة الفعالة و الشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء والباعثة على التطوير والإبتكار تعتمد جميعها على نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات شاملة و دقيقة.

وانطلاقا مما سبق، تطورت المحاسبة العمومية على المستوى الدولي في ظل الجهود المبذولة من طرف الهيئات و المنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يقوم بإصدار معايير محاسبية دولية للقطاع العام، لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة، ونظرا لاتساع نشاط القطاع العام و ما ترتب عليه من ازدياد كبير في حجم النفقات العمومية وتنوع مجالاتها.

حاليا أصبحت معايير المحاسبة الدولية أداة هامة من أدوات السياسة المالية للدولة، حيث تستخدمها الدولة من أجل تحقيق أهدافها التي تسعى إليها ومن اجل حماية المال العام، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة وتبرز كيفية تمويلها، ومن أجل تحقيق أقصى نفع اجتماعي ممكن يجب على الدولة تطبيق رقابة فعالة على المال العام، لذلك نرى من الضروري الاعتماد على نظام محاسبي سليم مواكب للإصلاحات التي تقوم بها الدولة، من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي ترفع من جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام.

لذا سعت الجزائر إلى تبني مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية، الذي عرف عدة إصلاحات شملت الإطار المحاسبي والقانوني، جعلت منه نموذجا يتم من خلاله معرفة إمكانية تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بما يسمح الإفصاح عن القوائم المالية وتوفير نظام محاسبي يساعد على تقييم الأداء وتعزيز المساءلة للوصول إلى تحقيق شفافية المالية العامة

لحسابات الحكومية، وجعله أكثر فعالية في توفر المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة على أداء الوحدات الحكومية و على المال العام في الجزائر .

نظرا لاهتمام الدول بتطوير نظام المحاسبة العمومية وتطور أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطاتها، بما يضمن لها نظام المحاسبة العمومية الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، عملت منظمات عديدة في كثير من الدول على تطوير نظامها عبر مختلف الجهود المبذولة. وفرضت حتمية التغيير على الدول و القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية و الرقابة على المال العام وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول .

ولمواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية قامت وزارة المالية بإعداد مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية من خلال القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 و إدراج مفاهيم جديدة ناجمة عن تطوير الأنظمة الميزانية بغرض تعزيز الشفافية واستخراج قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و تسهيل الرقابة على المال العام.

أولا-أسباب اختيار الموضوع:

لقد قمنا باختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

1-الأسباب الذاتية: تتمثل في:

- حادثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة،
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه الموضوع وذلك لارتباطه بالتخصص و لمنصب العمل الذي تشغله إحدى الطالبتين في المديرية،
- الرغبة في تنمية المعرفة الذاتية حول عصرة المحاسبة العمومية.

2-الأسباب الموضوعية:

- قلة الدراسات المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تحديدا في قسم العلوم السياسية،
- إثراء مكتبة قسم العلوم السياسية بمراجع حول الموضوع و محاولة تبسيط المفاهيم المرتبطة بالإطار التقني للمحاسبة العمومية للطلبة والباحثين في مجال المحاسبة العمومية وعرض و

- تقييم نتائج مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

ثانيا-أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة في:

- حاجة الجزائر لدراسات و أبحاث حول نظام المحاسبة العمومية و تفعيله كنظام يخدم أغراض الرقابة المالية؛

- إثراء المعلومة المحاسبية من خلال دراسة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بالتوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

- إبراز آليات محاربة أشكال الفساد المالي والإداري عن طريق عصرنة نظام المحاسبة العمومية لعجز الأساليب الكلاسيكية في تفعيل الرقابة؛

- إبراز جهود الحكومة الجزائرية تحديدا وزارة المالية في الانتقال من محاسبة الصندوق إلى

المحاسبة عل أساس الحقوق المثبتة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- المكانة الإستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية الدولية، حيث أن هذا الأخير يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، والتي يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة على المال العام في الوحدات الحكومية في مجال العقلنة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، لأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض وإعداد البيانات المالية الفعلية عن مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم مجال الإنفاق الحكومي، إضافة إلى بيان الوضعية المالية الفعلية للخرينة والتي يتم على أساسها اتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات القطاع العام.

ثالثا-أهداف الدراسة :

سنحاول من خلال هذه الدراسة الوصول إلى الأهداف الآتية:

- الوقوف على واقع نظام المحاسبة العمومية المتبع في الجزائر؛
- التعرف على أساليب الرقابة المالية لضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة؛
- عرض مشروع تحديث الموازنة العامة من خلال التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام؛

- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي وكيفية صياغتها، وكيف يمكن استغلال هذا النموذج في إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية؛
- عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛
- التعرف على دواعي عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في حماية المال العام في الجزائر.

رابعاً- الدراسات السابقة:

كل بحث أكاديمي يحتاج إلى مراجع تساعده على فهم واستيعاب موضوع الدراسة، وقد اعتمدنا على دراسات نذكر أهمها:

1. دراسة شلال زهير السنة الجامعية 2013-2014، وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير من جامعة الجزائر بعنوان " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بالعمليات المالية للدولة"¹، هدفت الدراسة إلى تحليل تشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق مدونة حسابات الخزينة، عن طريق تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي، كما تطرقت الدراسة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق مشروع مخطط محاسبة الدولة لسنة 2002 الذي سيحل محل مدونة حسابات الخزينة وتحليل نقاط قوة وضعف المشروع، وتقديم توصيات لتنفيذ تطبيق هذه الإصلاحات وقد لخصت الدراسة لمجموعة من النتائج تمثلت أهمها في أن نظام المحاسبة العمومية وفق مدونة حسابات الخزينة هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي الذي يركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على التدفقات النقدية، لهذا فان مخرجات النظام وفق مدونة الحسابات يعرض قوائم مالية تحتوي على بيانات مالية محدودة الاستعمال، أما فيما يخص تحليل مشروع مخطط محاسبة الدولة لسنة 2002 فقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذا المخطط يعتبر قفزة في مجال رفع جودة الإبلاغ المالي لأنه يسمح بالانتقال إلى أساس الاستحقاق في إثبات العمليات المالية للدولة، وإعداد قوائم مالية تعرض مجمل أصول وخصوم الدولة، إلا أن المشروع اغفل تطوير وتحديث الدفاتر والمستندات المستعملة من طرف المحاسب العمومي.

1- زهير شلال " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2013/2014

2. رزقي لمين 2016-2017، مذكرة ماستر بعنوان "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية" جامعة محمد بوضياف المسيلة. تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف عند واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و مسار إصلاحه والتعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكيفية إصدارها و نطاقها ومجال تطبيقها، وبيان أثر اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام في تحسين مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. وقد خلصت الدراسة لمجموعة من النتائج تمثلت أهمها نظام المحاسبي العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون مراعاة لأساس الاستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة و أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر لا تتسم بالإفصاح الكافي ما يعطي صورة مضللة عن وضعية المؤسسة، ما يعيق ترشيد القرارات و اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب جهدا ومرافقة من طرف الدولة و إدراكا لأهميتها، بما ينسجم مع سياسة الحكومة وتطلعاتها في إطار محاربة الفساد المالي والإداري؛ فقد توصلت الدراسة إلى أن الجزائر بذلت جهود معتبرة في مساعيها لتطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية، لكنها لم ترقى بعد إلى ما هو معمول به دوليا.¹

سامية قريش ، مذكرة ماستر بعنوان "متطلبات و آفاق عصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر" سنة 2021 تهدف هذه الدراسة إلى تبيان متطلبات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تبنتها معظم الدول في العالم، و الآفاق المستقبلية لتطبيق معايير IPSAS ، حيث تناولت في شقها النظري واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري و نهج التحول الأنسب نحو تبني معايير IPSAS باعتباره مرجعية جديدة لنظام المحاسبة الحكومية. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج تمثلت أهمها أن نظام المحاسبة العمومي الحالي قائم على أساس النقد،² وليس على أساس الاستحقاق المحاسبي في الاعتراف بالعمليات المالية العمومية و هذا ما يعاب عليه، و أن مدونة حسابات الخزينة بصورتها الحالية لا تساعد على تقديم صورة كاملة على أداء

1-رزقي لمين، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر ، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية ، سنة 2016-2017

2-سامية قريش ،متطلبات و آفاق عصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي ،سنة

وحدات القطاع العام.

3. عطة خضرة مذكرة ماستر بعنوان " الرقابة المالية في المؤسسة العمومية ذات الطابع الاداري ودورها في الحفاظ على المال العام" جامعة يحيى فارس المدية السنة الجامعية 2017-2018 تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية وأهداف الرقابة المالية و التعرف على الرقابة في المؤسسات العمومية وآلياتها ،و إبراز دور الرقابة المالية في المؤسسات العمومية الاستشفائية وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها الرقابة المالية وظيفة ضرورية في المؤسسة العمومية فهي الوظيفة التي تقيم مدى إنجاز الوظائف الأخرى لمهامها من خلال التقييم المستمر وكشف الانحرافات وتصحيحها، وهي بذلك تقوم بدور فعال في المحافظة على المال العام من خلال الحرص على تنفيذ القوانين التي توجهه حسب ما ينص عليه القانون، وتعمل على تفادي الأخطاء وتجنبها لحماية المال العام من الاختلاس والنهب. فقد توصلت الدارسة إلى أن كل أجهزة الرقابة المالية مكلمة لبعضها البعض وفي بعض الأحيان نجد تداخل في الإجراءات الرقابية الممارسة خاصة أجهزة الرقابة السابقة والمتزامنة ،و أن مهمة المراقب المالي في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية استكشاف الخطأ قبل أو فور وقوعه والسعي مباشرة إلى تصحيحه وتداركه في الحين ،كما تعمل هذه الرقابة على لفت انتباه الأمر بالصرف أو في حال تغيير التخصيص القانوني للنفقات.¹

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تطرقت الدراسات السابقة إلى واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والنقائص والفراغات القانونية التي تمس نظام المحاسبة العمومية، وتطرقت أيضا إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بالعمليات المالية للدولة وتعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكيفية إصدارها و نطاقها ومجال تطبيقه، و متطلبات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تبنتها معظم الدول في العالم، و الآفاق المستقبلية لتطبيق معايير IPSAS و إبراز أهمية وأهداف الرقابة المالية، و ركزت الدراسات على مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الإطار النظري فقط حيث لم يتم تطبيقه فعليا حتى سنة

1-عطة خضرة، الرقابة المالية في المؤسسة العمومية ذات الطابع الاداري ودورها في الحفاظ على المال العام مذكرة

ماستر ،قسم العلوم الاقتصادية جامعة يحيى فارس المدية،2017-2018

2023 ، وهذا ما ركزت عليه دراستنا . و هي الفترة الزمنية التي تمتد إلى 2023 وذلك من خلال التعريف بمشروع تحديث نظام المحاسبة والميزانية العمومية، وعرض مشروع الإصلاح، والإجراءات المتخذة لتنفيذ أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية و كذلك الدراسة الميدانية التي تناولت في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو.

خامسا - إشكالية الدراسة:

من خلال العرض السابق وبالنظر إلى جميع المؤشرات السابقة، فإن عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية تمثل عملية لا مفر منها، خاصة وأن القصور الذي يمس الأنظمة الحالية القائمة على الأساس النقدي أصبح ظاهرا ، بالإضافة إلى رغبة مختلف الحكومات بما فيها الحكومة الجزائرية في مسايرة التطورات في هذا الميدان، وذلك على الرغم من العوائق التي سوف تقف حتما أمام هذا التحول مما سيتطلبه من وقت لاستيعاب المضمون و تأهيل و تكوين المورد البشري في النظام المحاسبي الجديد، ومع توفر مختلف التجارب الدولية في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS والذي سيمنح مختلف الدول العون والتوجيه من أجل تبني هذه المعايير ولو تدريجيا أو جزئيا.

وعليه نطرح إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

إلى أي مدى تساهم عصنة نظام المحاسبة العمومية في تعزيز الرقابة على المال العام في الجزائر ؟

ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الموالية:

- ما المقصود بالمحاسبة العمومية و الرقابة على المال العام ؟
- ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟
- ما هي دواعي وأهداف تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري؟
- هل يمتلك أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مؤهلات علمية تمكنهم من مواكبة تطور نظام المحاسبة العمومية وفق لمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ؟
- ما هي عوائق وتحديات تحول المحاسبة العمومية نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر ؟

- هل طبقت محافظة الغابات لولاية تيزي وزو النظام المحاسبي العمومي الجديد وفق لمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؟

سادسا- حدود الإشكالية :

وتنقسم إلى جانبين وهما كما يلي :

- **الحدود الموضوعية :** تقتصر دراستنا حول رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية، والإجراءات والجهود المبذولة للقيام بعملية الإصلاح من اجل مواكبة المستجدات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية.
- **الحدود المكانية:** جاءت دراستنا حول رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية و واقع تطبيقها على المؤسسة العمومية "محافظة الغابات لولاية تيزي وزو".
- **الحدود الزمانية:** دراستنا تمتد من 1995 إلى غاية 2023 و هي مرحلة مشروع إصلاح و عصرنة الإطار المحاسبي.

سابعا - فرضيات الدراسة:

- على ضوء إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المنبثقة منها، تم الانطلاق من الفرضيات التالية:
- كلما كانت الرقابة على المال العام ذات جودة عالية كلما تفادت الأجهزة الرقابية و المؤسسات العمومية الأخطاء في فحص العمليات المالية ؛
- التشريعات الحالية والمبادئ التي تنظم مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة؛
- لا يمتلك أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مؤهلات علمية تمكنهم من مواكبة تطور نظام المحاسبة العمومية وفق لمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- هناك عوائق تحول دون التطبيق المرن والفعلي للتحول نحو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر؛

ثمنا- منهجية الدراسة:

في إطار دراستنا للموضوع المتمثل في رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصنة نظام المحاسبة العمومية اعتمدنا أساسا على المناهج و الاقترابات وأدوات البحث التالية:

1-مناهج الدراسة:**أ- المنهج الوصفي التحليلي:**

يعتمد المنهج الوصفي التحليلي على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا و يعبر عنها كيفيا أو كليا .فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطيها وصفا رقميا يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها أو درجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى¹ . تم توظيف المنهج الوصفي التحليلي للإحاطة بالإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة ، المحاسبة العمومية و الرقابة المالية و لتحليل دوافع و عوامل التحول نحو عصنة المحاسبة العمومية في الجزائر

ب-منهج دراسة الحالة:

يقوم بدراسة حالة معينة بشكل متعمق ، بجمع بيانات ومعلومات شاملة ومفصلة عنها ، بهدف الوصول إلى فهم أعمق للظاهرة أو الحدث المدروس ، أو ما يماثلها من ظواهر و أحداث ، و ذلك بجمع البيانات والمعلومات عن الوضع الحالي والماضي ، وعلاقتها مع الذاتية ومع الظواهر والأحداث الأخرى ، وذلك لفهم أعمق وتفسير أفضل للأسباب وللمجتمع الذي نحن فيه .ويتم جمع البيانات والمعلومات، وفق أسلوب دراسة الحالة بالوسائل المتعارف عليها مثل المقابلة الشخصية .. الاستبيان، الوثائق و المنشورات المهنية و الحكومية وغيرها ..وغالباً ما يستخدم أسلوب دراسة الحالة كمكمل لأسلوب المسح .رغم أن هذا الأسلوب يؤدي إلى الكشف عن كثير من الحقائق والمعلومات التفصيلية الدقيقة عن الحالة المدروسة.²

1- يحي سعد، المنهج الوصفي التحليلي في البحث العلمي، <https://drasah.com> تاريخ الاطلاع: 23/07/2023

2- كمال دشلي،"منهجية البحث العلمي"، كلية الاقتصاد، منشورات جامعة حماة، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سنة

و لقد إعتدنا على منهج دراسة الحالة في الدارسة الميدانية لمحافظة الغابات لولاية تيزي وزو التي تتمحور حول رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية.

ج- المنهج الإحصائي:

هو عبارة عن استخدام الطرق الرقمية والرياضية في معالجة وتحليل البيانات وإعطاء التفسيرات المنطقية المناسبة لها¹.

يعرف على انه مجموعة من الأساسيات المتنوعة المستعملة من اجل جمع المعطيات الإحصائية و تحليلها بغرض إظهار الاستدلالات العلمية التي قد تبدو غير مفهومة و يعمل على استخدام الطرق الرقمية و الرياضية و الأساليب لجمع كافة البيانات الإحصائية و العمل على تحليلها و تفسيرها. و يتم استخدام أدوات البحث العلمي من اجل العمل على جمع البيانات الإحصائية حول الموضوع أو الظاهرة،و العمل على عرض هذه البيانات بطريقة منظمة و تمثيلها بالطريقة المناسبة ثم العمل من اجل تحليل هذه البيانات ووضع تفسيرات مناسبة للنتائج التي تم الحصول عليها.² وقد وظفنا المنهج الإحصائي لتفريغ جداول الاستبيان ولتحليل بياناته ونتائجه والوصول للاستنتاجات المنطقية حول رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية وعلى محافظة الغابات لولاية تيزي وزو تحديدا.

2- اقتربات الدراسة:

الاقترب المؤسسي: ظهر المقرب المؤسسي كرد فعل على المقرب التاريخي والقانوني،حيث أدرك العديد من علماء السياسية أن الظاهرة السياسية هي أكثر من مجرد الأبعاد القانونية و الدستورية، ومن تم حدث تحول في بؤرة التركيز و أصبح الاهتمام منصبا على دراسة الحقائق السياسية،كما تركزت الدراسة في هذا المقرب على المؤسسة كوحدة للتحليل،و يقصد بالاقتراب المؤسسي مجمل النظريات في حقل السياسة المقارنة في العلوم السياسية بصفة عامة و التي تعطي أهمية للمؤسسات في تحديد السلوكيات و المخرجات السياسية ،على اعتبار أن المؤسسات تمثل تغيرا مستقلا يؤثر³

1-محمد شلبي ، "المنهجية في التحليل السياسي" ، كلية العلوم السياسية و العلاقات الدولية ، الجزائر1997، ص 91
2-مدحت جمال ، المنهج الإحصائي في البحث العلمي و معلومات جديدة ، <https://www.sanadkk.com> -تاريخ

الاطلاع: 19/09/2023

3- الإقتربات بأنواعه في دراسة الظاهرة السياسية: <https://www.politics-DZ.COM> - تاريخ الاطلاع :

23/07/2023

على تحديد من هم الفاعلون الذين يسمح لهم بالمشاركة في الساحة السياسية. وقد وظفناه في بحثنا في الدراسة الميدانية أي في دراسة مؤسسة مديرية الغابات لولاية تيزي وزو و خاصة دراسة هيكلها التنظيمي.

الإقتراب القانوني:

هو الإقتراب الذي يسمح لنا بمقارنة محتوى النصوص القانونية ومدى مطابقتها للممارسات الواقعية والتغطية لمحتوي النصوص. فالدراسة القانونية تركز على شرعية الفعل أو المؤسسة أو العلاقة أو عدم شرعية ذلك.¹

وقد اعتمدنا على هذا الإقتراب في بحثنا لأن الموضوع له جانب قانوني، ولقد استعملنا به في تحليل و دراسة القوانين والمراسيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية و الرقابة على المال العام في الجزائر.

3- أدوات جمع البيانات:

1- الاستبيان:

هي أداة لجمع البيانات و المعلومات المتعلقة بموضوع البحث عن طريق استمارة معينة ، تحتوي على عدد من الأسئلة ، مرتبة بأسلوب منطقي مناسب ،يجري توزيعها على أشخاص معينين لتعبئتها²

الإستبيان المقتن : هو الاستبيان الذي يحتوي على مجموعة من الأسئلة الدقيقة والتي يضعها الباحث بعناية كبيرة للحصول على معلومات في غاية الدقة حيث تكون الإجابة عليها وفق الصيغة التي قَدِّمت فيها وعادة ما يستخدم الباحث في هذا النوع الأسئلة المغلقة التي يقوم فيها المبحوث باختيار إجابة واحدة وأكثر من ذلك من الإجابات البديلة التي وضعت للسؤال المطروح. إن استخدام الاستبيان المقتن عادة ما يتم في جمع المعلومات الكمية التي لها علاقة بقياس درجات الاهتمام بموضوع ما لدى جمهور معين.

الإستبيان غير المقتن : هو الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة العامة في شكل عناوين رئيسية لأهم القضايا المبحوثة باستخدام الأسئلة المفتوحة ليفسح المجال للمبحوث بالتكلم بهدف الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الإجابات.³

1-محمد شلبي،مرجع سابق، ص 117

2-نفس المرجع، ص 106

3-احمد بن مرسل،مناهج البحث العلمي في علوم الإعلام و الاتصال،كلية الآداب و اللغات،جامعة الجزائر،ط4،

2010،ص 224-223

ومن حيث طرح الأسئلة، يقسم الاستبيانات إلى:

- **الاستبيان المغلق**: يقوم فيها المبحوث فقط باختيار إجابة واحدة أو أكثر من الإجابات

البديلة التي وضعت للسؤال المطروح مثل الإجابة بنعم أو لا.

- **الاستبيان المفتوح**: ويتميز هذا النوع من الاستبيانات بأنه يتيح الفرصة للمجيب على

الأسئلة الواردة في الاستبيان أن يعبر عن رأيه قصد الحصول على أكبر قدر من

المعلومات بدلا من التقييد وحصر إجابته في عدد محدود من الخيارات¹.

- **الاستبيان المفتوح و المغلق**: وهو نوع من الاستبيان تكون مجموعة من الأسئلة منها

مغلقة تتطلب من المفحوصين اختيار الإجابة المناسبة لها، ومجموعة أخرى من الأسئلة

مفتوحة وللمفحوصين الحرية في الإجابة².

وقد وظفنا الاستبيان في الدراسة الميدانية، من خلال توزيع الاستمارات على عينة الدراسة في

مديرية الغابات لولاية تيزي وزو ،تتضمن أسئلة مغلقة و أخرى مفتوحة وأسئلة تدمج بينهما

حول " رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية" و تفرغها في

جداول و استخلاص النتائج.

تاسعا- صعوبات البحث :

لقد واجهتنا بعض الصعوبات أثناء إعداد هذا البحث أبرزها :

- حداثة موضوع نظام المحاسبة العمومية الدولية.

- نقص الملحوظ في المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية والمالية العامة و خاصة

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لاسيما في مكتبة كلية الحقوق و العلوم السياسية.

1- نورة خيري،"أسس البحث العلمي:الاستبيان و الدراسات السابقة نموذجا"،مجلة الباحث للعلوم الرياضية والاجتماعية ،جامعة الجلفة،عدد خاص، نوفمبر2019، 189ص

2-أمينة خوي، "استثمار مناهج البحث العلمي اللغوي في إعداد مذكرات التخرج في قسم اللغة و آدابها" ،كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2017-2018،ص 28

- عدم استرجاع بعض الاستبيانات الموزعة وصعوبة فهم بعض المستجوبين لبعض المصطلحات المتخصصة في نظام المحاسبة العمومية و معايير المحاسبة الولية للقطاع العام.

هيكلية الدراسة :

للإجابة على الإشكالية والتأكد من صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول وفقا لتسلسل منطقي وتدرج في طرح الأفكار قدر الإمكان، حيث سيتم تخصيص الفصل الأول للجانب النظري للدراسة من خلال الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية و الرقابة المالية . حيث يعالج المبحث الأول ماهية المحاسبة العمومية، و المبحث الثاني يعالج مفهوم الرقابة المالية على المال العام.

أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، في حين يتناول المبحث الثاني مشروع تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر أما المبحث الثالث دور عصنة نظام المحاسبة العمومية في تعزيز الرقابة المالية في الجزائر . بينما خصصنا الفصل الثالث للدراسة الميدانية، المبحث الأول يتناول التعريف بمحافظة الغابات لولاية تيزي وزو وهيكلها التنظيمي أما المبحث الثاني فخصص لعرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية ، وختمنا البحث بخاتمة تتضمن أهم استنتاجات البحث.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية و الرقابة لمالية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، وتمثل القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدولة فهي تكتسي أهمية بالغة في تنفيذ برامج التنمية للدولة و تعد عنصرا أساسيا في التنظيم الإداري للدولة، فخصائص تداول المال العام فرضت تأسيس الرقابة لحمايته من كل أشكال الانحرافات أو الاختلاسات و التلاعبات، فهي عملية تدقيق في الأسباب التي أدت إلى هذا الانحراف و اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة، ثم متابعة هذه الإجراءات لتقييم مدى فعاليتها كما أنها تهدف إلى الوقوف على مدى تطبيق إجراءات تنفيذ الميزانية من جهة ومن جهة أخرى محاربة كل تبذير أو إسراف أو انحرافات في إطار تسيير المال العام. و عليه، اعتمدنا في الفصل الأول على الخطة التالية:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية؛

المبحث الثاني: مفهوم الرقابة المالية.

المبحث الأول

ماهية المحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة لتخطيط المالية، بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة و الدائمة للوضع المالية ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه، وهذا ما يجعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وقد تطرق كل منهم إلى تعريفها، خصائصها، أهدافها، كل حسب وجهة نظره وهذا ما سنحاول الإلمام به في هذا المبحث الذي سنتناول فيه:

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية؛

المطلب الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية؛

المطلب الثالث: الاعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية و القواعد المنظمة للمحاسبة العمومية في الجزائر .

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

لقد تطور مفهوم المحاسبة العمومية مع تطورات دور الدولة و وظائفها في الحياة الاقتصادية وما ترتب عنها من ازدياد حجم نفقاتها وتنوع مجالاتها، و هناك العديد من التعاريف الواردة في هذا الشأن نذكر منها ما يلي:

تعريف المحاسبة لغة : مصدر حاسب يُحَاسِبُ، وهو يدل على العد ، تقول : حسبت الشيء أحسبه حسبا وحسابنا، عده و أحصاه و قدره ، وحاسبته من المحاسبة، وفي قول الله تعالى : "والله يرزق من يشاء بغير حساب".

تعرف المحاسبة اصطلاحا:يشير مصطلح المحاسبة العمومية إلى نشاط تجاري يقدم خدمات محاسبية بالإضافة إلى المراجعات المالية و الخدمات الضريبية للعملاء و بالتالي تعتبر المحاسبة العمومية نشاطا عاما تخدم فئات مختلفة تحتاج لخبرتها في علم المحاسبة مثل الشركات و المصانع و المنظمات غير الربحية و غيرهم.

و تعرف على أنها «عملية تثبيت حركة الأموال الداخلة إلى - أو صرف الأموال الخارجة من - الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في ضوء التشريعات النافذة وإعداد التقارير الدورية عنها وبقيدها إلى الجهات المختلفة¹».

1-محمد أبو خليف،تعريف المحاسبة،20سبتمبر2021، <http://WWW.mawdou3.com> تاريخ الاطلاع:

و تعرف أيضا على أنها « عملية تسجيل وتبويب الإيرادات والنفقات الخاصة بالوحدات الحكومية الممولة مركزيا في ضوء القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات العليا في الدولة وإعداد التقارير الدورية عنها.»

كما تعرف المحاسبة العمومية على أنها «مجموعة من الأسس والقواعد التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الحكومة ونفقاتها.»¹

-**التعريف القانوني:** عرفها المشرع الجزائري في نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم- 21 90 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية على ما يلي:

"يقصد بالمحاسبة العمومية تلك الأحكام التنفيذية التي طبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة و المجلس الشعبي الوطني ومجلس الدستوري ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة و الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين و مسؤولياتهم و تطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الخزينة و كذا نظام محاسبتها ."²

- **التعريف التقني:** "ويقصد بها مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها" .

- **التعريف الإداري:** "وهي عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي"³.

مما سبق يمكن القول بأن المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة ، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام. وبعد معرفة ماهية المحاسبة العمومية و مفهومها سنقوم بالتطرق إلى أهداف و خصائص نظام المحاسبة العمومية في العنصر الموالي:

1- بشرى نجم عبدالله المشهداني، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية" ، بغداد ط 1، 2017، ص18

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون رقم 90 -21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15/ 8/1990 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35، المادة (1) والمادة (2) ص1132

3- زهير شلال ، مرجع سابق، ص4

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية و خصائصها

أولاً: أهداف المحاسبة العمومية

تسعى المحاسبة العمومية إلى تحقيق عدة أهداف، أهمها:

- 1) تثبيت التصرفات المالية وما يتعلق بها والخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في مجموعة دفترية متجانسة تؤدي إلى تقديم نتائج موحدة.
- 2) فرض الرقابة على الإيرادات العامة وذلك من خلال تتبع عمليات تحصيل الإيرادات، والتأكد من أن الإيرادات العامة قد جرى استلامها وفقاً للتشريعات.
- 3) ضمان حماية الاموال العمومية من أشكال التلاعب بها وسوء استخدامها.
- 4) توفير المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الخاصة بالإنجاز أو تصحيح الانحراف.
- 5) فرض الرقابة على النفقات العامة وذلك من خلال تتبع عمليات الإنفاق، للتأكد من أن الإنفاق قد تم في حدود التخصيصات المعتمدة المحددة للوحدة الحكومية في الموازنة العامة للدولة.
- 6) تقديم صورة واضحة عن المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية، بعد استكمال إجراءات إعداد الحسابات الختامية وبيان مقدار العجز أو الوفرة المالية المتحقق للدولة.
- 7) مساعدة المخطط المالي في إعداد الموازنة العامة للدولة للسنة القادمة، وذلك بعد الرجوع إلى التقارير المالية للسنوات السابقة وما تتضمنه من نفقات وإيرادات عامة فعلية تكون الأساس التي تستند إليه عملية إعداد الموازنة العامة.
- 8) المساعدة في تحديد مدى التزام الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بالقوانين والتعليمات الصادرة، ومن بين ذلك قانون الموازنة العامة السنوي، وبيان نتائج تنفيذ قانون الموازنة العامة من خلال مقارنة كل من النفقات والإيرادات العامة الفعلية الواردة في ميزان المراجعة مع كل من النفقات والإيرادات العامة المخططة الواردة في الموازنة العامة وتحديد الانحرافات الحاصلة واتخاذ القرارات بشأن هذه الانحرافات في الوقت المناسب.
- 9) تقديم تصور حول كيفية تمويل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أو الدولة بشكل عام بما يمكنها من إنجاز نشاطاتها ومواجهة متطلباتها المالية.
- 10) توفير معلومات مالية على مستوى الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أو على مستوى الدولة ككل لمساعدة أطراف عديدة في اتخاذ القرارات.¹

1-بشرى نجم عبدالله المشهداني، مرجع سابق، ص19

ثانيا: خصائص المحاسبة العمومية

يمكن تحديد الخصائص التي تميز المحاسبة العمومية عن فروع المحاسبة الأخرى من خلال الآتي :

1. تطبق المحاسبة العمومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
2. انسجام العمل المحاسبي المطبق في ظل المحاسبة الحكومية مع المتطلبات التشريعية الملزمة للوحدات الحكومية، إذ تكون المحاسبة الحكومية مقيدة بمجموعة من التشريعات.
3. الارتباط بين تبويب الموازنة العامة وبين الحسابات التي تفتح في سجلات الوحدة الحكومية، إذ يجب على المحاسب الحكومي استخدام نفس أنواع الحسابات المنصوص عليها في قانون الموازنة العامة السنوي، بما يضمن قيام الوحدات الحكومية بإعداد تقارير مالية على أسس موحدة يمكن من خلالها إعداد التقارير المالية على مستوى الدولة ككل.
4. توضح المحاسبة الحكومية آلية التصرف بالأموال العامة من حيث:
 - الإيرادات المحصلة من الوحدات الحكومية المختلفة وفقا لمصادر الإيراد المكلفة بجبايتها.
 - مدى تحقيق الأهداف التي من أجلها أنفقت الأموال العامة للمستويات الإدارية المختلفة التي لها سلطة إنفاقها.
5. يكون للتقارير المالية المعدة في ظل المحاسبة الحكومية القدرة على توفير معلومات لمصلحة أطراف عديدة مثل المخطط المالي، والسلطة التشريعية، والمحلل الاقتصادي وغيرهم.
6. تسهل عملية تنظيم الحسابات في ظل المحاسبة الحكومية من إجراء عملية الرقابة والتدقيق¹ التي تمارسها الجهات المختلفة سواء كانت داخلية (التدقيق الداخلي) أو خارجية (ديوان الرقابة المالية) وبعد التعرض إلى أهداف و الخصائص الأساسية للمحاسبة العمومية سوف نستعرض أعوان المحاسبة العمومية في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية في المحاسبة العمومية و القواعد المنظمة لها في الجزائر

أولا: الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية

1- الأمر بالصرف

أ. تعريف الأمر بالصرف:

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى صنفين مختلفين من الموظفين يختص كل منهما بمهام

1- نفس المرجع ، ص 21- ص 22

وسلطات محددة قانونا، هما الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

وفقا لنص المادة 23 من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف بموجب هذا القانون كل شخص ، منتخب أو معين ، يؤهل لتنفيذ العمليات الميزانية و المالية، و يعرف الأمر بالصرف عبر المهام الموكلة له، عبر إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات إثبات التصفية و إصدار سند الأمر بالتحويل من جانب الإيرادات.

كما يعرف الأمر بالصرف بأنه الشخص الذي يعمل باسم الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير، أو بتحويل الإيرادات العامة، ويأمر بصرف النفقات.¹

با. **تصنيف الأمر بالصرف:** تم تحديد أصناف الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية²، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية :

- **الأمر بالصرف الرئيسي:** تنص المادة رقم 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية منح صفة الأمر بالصرف الرئيسي للفئات التالية:

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري و المجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء؛
- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة والمستفيدة من ميزانية ملحقة³.

- **الأمر بالصرف الثانوي:**

يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية⁴

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق، المادة (23) ص 1134

2- مرجع سابق، المادة (25) ص 1134

3- مرجع سابق، المادة (26) ص 1134

4- مرجع سابق، المادة (27) ص 1134

وحدات القطاع العام اللامركزية، وبالتالي تتكون شبكة الأمورون بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي ، يقوم الأمر بالصرف الرئيسي بتحويل الصلاحيات إلى الأمر بالصرف الثانوي عن طريق تفويض إتمادات التسيير و إتمادات التجهيز .

-الأمر بالصرف الوحيد:

يعتبر الوالي أمر بالصرف رئيسيا ووحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر انجازها على مستوى الولاية و المسؤول عن التمويل النهائي لميزانية العامة للدولة.¹

2-المحاسب العمومي:

-**تعريف المحاسب العمومي:** يعرف المحاسب العمومي على أنه " كل عون أو موظف مؤهل قانونا من طرف وزير المالية و يخضع لسلطته من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90 - 21 للقيام بالعمليات الموالية:

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات؛
- ضمان حراسة حفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها و حفظها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم و الممتلكات والموارد العمومية؛
- مسك الحسابات لحركة الموجودات.²

وفي هذا الإطار يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم- 311 91 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين المحاسب العمومي.

ب- تصنيف المحاسب العمومي: يمكن التمييز بين صنفين من المحاسبين العموميين هما:

-**المحاسب العمومي الرئيسي:** وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بتسيير العمليات المالية التي ينفذها الأمر بالصرف و المتعلقة بإيرادات و نفقات ميزانية الدولة، و متابعة حركات الأموال بالخرينة ، حيث

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،"مرسوم تشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد73، المادة73، ص1884

2-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،"قانون رقم 90 - 21المتعلق بالمحاسبة العمومية"، مرجع سابق ، المادة (33) ص1134

يقوم بتبليغ أمين الخزينة المركزي بالنتائج شهريا و خلال نهاية كل سنة و إعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفقا لنص المادة 31 و المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 91- 313 المؤرخ في 07 /09/ 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين العموميين الرئيسيين كل من :

- العون المحاسبي المركزي للخبزينة العمومية؛

- أمين الخزينة المركزية؛

- أمين الخزينة الرئيسي؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة¹.

- **المحاسب الثانوي:** وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة المحاسب الرئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي وفقا لنص المادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 91- 313 المؤرخ في 07 /09/ 1991 و عليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من :

- أمين الخزينة البلدي؛

- أمين خزينة المؤسسات الصحية؛

- قابض الضرائب؛

- قابض أملاك الدولة؛

- قابض الجمارك؛

- محافظ الرهون.²

ت- مهام المحاسب العمومي:

يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ أوامر الأمر بالصرف المتعلقة بتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المرخصة في ميزانية الدولة، بعد التحقق من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراقبة وثائق إثبات

1-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 91- 313 المؤرخ في 07 /09/ 1991، الجريدة الرسمية ،

العدد 43، المادة 31، المادة 36، ص1651

2-نفس المرجع، المادة 37 ص1651

عمليات الإيرادات والنفقات ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها ووفقا للمواد 35 و36 و37 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن تحديد مهام المحاسب العمومي كما يلي:

- التأكد من مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
- التمتع بصفة الأمر بالصرف، أي له الصفة القانونية التي تؤهلها للقيام بالعمليات المالية لميزانية الدولة، و أن الأمر بالصرف ملزم عند تنصيصه بإيداع نسخة من الإمضاء الذي يوقعه على السند الأمر بالصرف لدى المحاسب.
- التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات.
- التأكد من توفر الاعتمادات المالية.
- التأكد من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
- التأكد من الطابع الإبرائي (أي تبرئة الدائن أثناء دفع ديونه) للدفع أو تسديد النفقات، المقصود بذلك أن يتم دفع المبلغ لدائن الدولة شخصيا بالتحويل في حسابه المصرفي أو الدفع لوكيله القانوني.
- التأكد من وجود تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها.
- التأكد من صرفت القانونية للعكس الإبرائي، و تعني تسديد مبلغ الالتزام المثبت في حوالة الدفع أو الأمر بالصرف إلى مستحقة الحقيقي مما يؤدي إلى نهاية الالتزام.
- يتكفل المحاسب العمومي تحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتحصيل الإيرادات المرسلة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد التحقق من مشروعية سند التحصيل*، ووجود ترخيص تحصيل الإيرادات في قانون المالية.
- التحقق من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراقبة وثائق إثبات النفقات و الإيرادات.
- ضمان حراسة و تداول الأموال و السندات و القيم وحركة حسابات الموجودات.
- مسك الحسابات والمحافظة على سندات الإثبات ووثائق المحاسبة لجميع العمليات التي يقوم بها.
- إعداد حساب التسيير السنوي الذي يسجل فيه جميع العمليات المالية وعمليات تنفيذ الميزانية التي قام بها خلال السنة¹.

1- قانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سابق، المادة 35 و36 و 37ص1135

*سند التحصيل أو القبض: هي أوامر كتابية صادرة من طرف الأمر بالصرف و موجهة إلى المحاسب العمومي من أجل اتخاذ الإجراءات القانونية للتحصيل.

ج- مسؤولية المحاسب العمومي:

يكون المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً و مالياً عن مسك المحاسبة و المحافظة على سندات الإثبات ووثائق المحاسبة و عن جميع العمليات المذكورة في المادتين 35 و 36 من القانون رقم 21-90. و حسب المادة 46 من القانون رقم 21-90 لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين إلا الوزير المكلف بالمالية أو عن طريق مجلس المحاسبة، حيث يتم إدانة المحاسب العمومي الذي يعتبر مدينا للخزينة من أجل أن يعرض من أمواله الخاصة كل نقص في حسابات الموجودات أو الصندوق أو أي مخالفة صريحة في تنفيذ العمليات المرخصة في الميزانية، كما يمتلك وزير المالية الصلاحيات الإدارية التي تمكنه من وضع أي محاسب عمومي في وضع مدين أو عن طريق الإجراءات القضائية الصادرة عن مجلس المحاسبة الذي يصدر قرار ARRET DE DEBET وفقاً للمادة 83 من الأمر 20-95 المؤرخ في 17/07/1995 المعدل و المتمم المتعلقة بمجلس المحاسبة.¹

تمتد السنة المحاسبية العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، و خلالها يستلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الأمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية، و عندئذ يقوم المحاسب مع نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة، و بحلول 31 ديسمبر من كل عام يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة حتى يتسنى للمحاسب العمومي إعداد حساب التسيير Compte de gestion، الذي يوضح دخول و خروج الأموال في الهيئة العمومية، كما يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة.²

ثانياً: القواعد المنظمة للمحاسبة العمومية

يتولى نظام المحاسبة العمومية مهمة متابعة واثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس وقواعد قانونية تضبط إجراءات تداول المال العام وتحدد آليات الرقابة والمساءلة القانونية للموظفين المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية للدولة، حيث يمكن التمييز بين الإطار القانوني المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والمتعلق بضبط إجراءات مسك القيود والسجلات المحاسبية، وبين الإطار القانوني المتعلق بتحديد إجراءات إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة وتحديد الصلاحيات ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية.³

1- المادة 46 من القانون رقم 21-90، مرجع سابق ص 1135

2- المادة 3 و المادة 37 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سابق ص 1135

3- زهير شلال، مرجع سابق، ص 98

ومن أهم النصوص التشريعية التي تقنن المحاسبة العمومية في الجزائري نجد:

❖ القانون رقم 84-17 لمؤرخ في 07/07/1984 و المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم؛

❖ القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية؛

❖ الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/95 و المتعلق بمجلس المحاسبة؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/91 و المتعلق بإجراءات تعيين واعتماد

المحاسبين العموميين؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/91 و المتعلق بتحديد إجراءات الاخذ

بمسؤولية المحاسب العمومي؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/91 و المتعلق بمراحل و إجراءات مسك

محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛

المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/91 و المتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب

العمومي من طرف الأمر بالصرف؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09/01/92 و المتعلق بإجراءات الدفع عن طريق

خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/92 و المتعلق بالمراقبة القبلية للنفقات الملتزم

بها؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/93 و المتعلق بتحديد أجل دفع النفقات

وتحصيل أوامر الايرادات والبيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المعدومة؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/93 و المتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم و

تسيير الوكال ة المالية للنفقات و الايرادات.¹

1- احمد يوسف السعيدي، " ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر" ، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد2، جامعة المدية، الجزائر، 2014، ص24

- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04/07/97 و المتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية والمحدد الصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 1-351 المؤرخ في 10/11/2001 و المتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية و الجمعيات و التنظيمات؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 4-308 المؤرخ في 22 سبتمبر 2004 المتضمن إحداث تعويض عن

المسؤولية الشخصية لفائدة الأعوان المحاسبين المعتمدين والوكلاء؛

- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصلحة المراقبة المالية¹
- ❖ قانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جويلية 2023 يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي². تكمن أهمية هذا القانون في أنه جاء لمعالجة أوجه قصور كبيرة كانت تحد من دور النظام المحاسبي كأداة حديثة لتسيير المال العام . كما سيسمح خاصة بإدخال معايير المحاسبة الدولية في المنظومة الوطنية من أجل تحسين الأداء في الجوانب التالية:

- التحكم بالتنبؤات،

- تحديد مسؤولية كل متدخل في مسار الإيرادات و النفقات،

- توفير معلومات ذات جودة لتسيير امثل للديون و إدارة فعالة و ناجعة لأموال الخزينة.³

1-سويسي الخنساء، دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام" ، مذكرة ماستر ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة" ، 2017-2018، ص2

2-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جويلية 2023 يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي، الجريدة الرسمية ، العدد 42، الصادر في 25 جويلية 2023 ،ص4

3 -وزارة المالية، قانون رقم 7-23 المؤرخ في 21 جويلية 2023 يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي،

http://www.mf.gov.dz، تاريخ الاطلاع: 2023-10-01

المبحث الثاني

مفهوم الرقابة المالية

تُعدّ الرقابة المالية جزءاً من الإدارة المالية للدولة والتي تتضمن مجموعة من الإجراءات المحاسبية والتدقيقية في مجال الأداء والعلاقات المالية، من خلال نظام متكامل للمعلومات المالية والسلوكية، من أجل رفع مستوى الأداء المالي للدولة عبر المراجعة المستمرة للنتائج المالية لأعمالها، ومقارنتها مع النتائج المرغوب بها، وتحميل الأسباب، ومعرفة المعوقات التي حالت دون تطابق النتائج الفعلية مع النتائج المستهدفة، واكتشاف الأخطاء والانحرافات، وتحديد المسؤوليات، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح مسارات الأداء المالي والإدارة المالية، وتجنبها الوقوع في الأخطاء مستقبلاً.

و لمعرفة أكثر حول موضوع الرقابة المالية سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى ما يلي:

المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية و أهدافها؛

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية مراحل تنفيذها؛

المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة المالية.

المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية و أهدافها

أولاً: تعريف الرقابة المالية

1. تعريف الرقابة لغة: نجد لها معان كثيرة منها

- المحافظة و الانتظار فالرقيب يعني (الحافظ أو المنتظر)

- الحراسة والرعاية

2. تعريف الرقابة اصطلاحاً: فقد اختلفت التعاريف بشأن الرقابة بشكل عام والرقابة المالية

بشكل خاص، وهذه التعاريف تدور في ثلاث اتجاهات:

الاتجاه الأول : يهتم بالجانب الوظيفي للرقابة ويركز على الأهداف المراد تحقيقها، وفي هذا

الاتجاه عرف هنري فايول الرقابة بأنها " : تتطوي على التحقق من مدى مطابقة التنفيذ للخطة¹

1- عون محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، سنة 1983، ص 12 و ص 13.

الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة وهي تهدف بشكل رئيسي إلى تحديد نقاط القصور والضعف والأخطاء بغرض معالجتها وتصحيحها وتفاذي تكرار حدوثها.

الاتجاه الثاني:

ينظر أصحاب هذا الاتجاه إلى الرقابة من حيث كونها إجراءات ، ويركزون على الخطوات التي يتعين القيام بها لإجراء عملية الرقابة .فلكي تتم العملية يتطلب الأمر وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلفة، كشرط أساسي للقيام بالرقابة، على أن تُعدّ بشكل يمكن الاستفادة منها في متابعة النشاط و مراجعة نتائج الأعمال وفحصها.

ووفقاً لهذا الاتجاه يعرفها الدكتور عبد السلام بدوي بأنها " مجموعة من العمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها، للوصول إلى نتائج تقوم بها أجهزة معينة، للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة".¹

الاتجاه الثالث:

ويركز أنصار هذا الاتجاه على الأجهزة والهيئات التي تقوم بالرقابة وتتولى الفحص وجمع المعلومات وتحليل النتائج، وذلك للتأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها، وبهذا نجد أن الرقابة المالية تدور حول محوري الوسيلة والهدف على محل ثابت هو المال العام.

3. تعريف الرقابة في التشريع الجزائري: تميز التشريع الجزائري كغيره من التشريعات بثلاث

اتجاهات في تعريف الرقابة المالية:

الاتجاه الأول: يركز على الجانب الوظيفي والأهداف مؤكداً أن الرقابة هي التأكد والتحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المعتمدة والتعليمات المسطرة والمبادئ المقررة.

الاتجاه الثاني: يركز على الجانب الإجرائي وعلى الخطوات الواجب إتباعها للقيام بعملية الرقابة.

الاتجاه الثالث: يهتم بالأجهزة والهيئات القائمة بعملية الرقابة والتي تتولى الفحص والمتابعة والمراجعة وجمع المعلومات ، فهي تعني الأجهزة الموكلة لها أمر الرقابة المالية.²

1- محمد خير العكام، "الرقابة المالية"، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية 2018، ص8

2- عطة خضرة، مرجع سابق، ص4

من تعاريف الرقابة أيضا نجد:

- الرقابة هي "عملية مقارنة النتائج الفعلية بأهداف الخطة أو النتائج المتوقعة، وتشخيص وتحليل أسباب الانحرافات الواقعة بالمطلوب، وإجراء التعديلات اللازمة."

- الرقابة المالية هي "الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية، والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية مع القوانين والقواعد العامة¹."

و من خلال كل هذه التعاريف يمكن القول أن الرقابة المالية هي المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف، و ذلك عن طريق التأكد من إتباع إجراءات العمل و قواعده المحددة من قبل الدولة.

ثانياً: أهداف الرقابة المالية

تخدم الرقابة المالية غرضين متكاملين هما التقييم وتحديد المسؤولية الإدارية والقانونية والمالية، حيث يركز التقويم على المهمات والأداء المالي، ويتصف بالطابع الفني المتعلق بإنجاز الأعمال، بينما يركز غرض تحديد المسؤولية على الجوانب السلوكية بغية معرفة الأشخاص المسؤولين عن الانحراف أو التقصير ومحاسبتهم واتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم. و يمكن إيجاز الأهداف الرئيسية للرقابة المالية فيما يلي:

1. الأهداف السياسية و القانونية : و تتمثل في التأكد من احترام رغبة السلطة التشريعية و عدم تجاوز الأولويات و المخصصات التي رسدها لتنفيذ المشاريع و الخدمات العامة ، حيث أن رغبة السلطة التشريعية هي تعبير عن الرغبة الشعبية التي تتولى السلطة التشريعية تمثيلها ، و بالتالي فان احترام رغبتها هو مظهر من مظاهر احترام الإرادة العامة للشعب.

- التأكد من مطابقة مختلف التصرفات المالية و مسيرتها للقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات والتوجيهات والأصول المالية المتبعة، ويتضمن ذلك مختلف القرارات و الأنشطة و حدود المخصصات و الصلاحيات المخولة للمسؤولين الماليين و الإداريين ، و غير ذلك من الجوانب المالية سواء فيما يتعلق بالنفقات أو الإيرادات العامة. و تركز الرقابة القانونية على مبدأ المسؤولية

1- بلقاضي إيمان، دور الرقابة المالية في تسيير النفقات العامة، مذكرة ماستر، كلية العلوم التطبيقية جامعة أم البواقي

و المحاسبة حرصا على سلامة التصرفات المالية و معاقبة المسؤولين عن أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما.

2. الأهداف الاقتصادية: وتتمثل في كيفية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام ، و عدم الإسراف في صرفها على غير الأوجه المشروعة و التي تشبع المصلحة العامة المحددة . وكذلك المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والاستعمال غير القانوني أو عدم حمايتها، والمحافظة عليها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال¹ .

3. الأهداف الاجتماعية: تتمثل في منع الفساد الإداري والاجتماعي ومحاربتها بمختلف صورته وأنواعه، مثل السرقة والرشوة والإهمال أو التقصير في أداء الواجبات وتحمل المسؤوليات تجاه المجتمع. وهذه الأهداف الرقابية تركز على الجوانب السلوكية للأداء والتي يصعب قياسها وضبطها من خلال الأدوات والأساليب الرقابية الخارجية، وبالتالي فإن هذه الجوانب السلوكية تتحقق من خلال الحافز الداخلي أو الذاتي للعاملين وهو أمر يمكن تعزيزه من خلال نظام حوافز واتصال مناسب.

4. الأهداف الإدارية والتنظيمية:

- ✓ تساعد الرقابة على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل.
- ✓ الرقابة تساعد على توجيه الأهداف المحددة للمنظمة وتنظيمها بفعالية وكفاية، كما تعمل على تصحيح الانحرافات البسيطة ومنع تفاقمها قبل إتمام العمل، وبالتالي تجنب أزمات محتملة عند اكتشاف المشكلات في الوقت المناسب، واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الأمور.
- ✓ تساعد الرقابة على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات الراجعة التي تقدمها لمتخذي القرار. وهي بالتالي تعمل على تطوير قدراتهم المتعلقة باتخاذ القرار من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط والمعايير ومواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- ✓ تساعد الرقابة على تقويم الوضع العام للمؤسسة العامة أو الهيئة العامة وتحديد مركزها المالي والاقتصادي والإداري والتنافسي .

5. الأهداف المالية: و تتمثل فيما يلي

- ✓ التحقق من التصرفات و الإجراءات المالية و كشف الانحرافات و الأخطاء المالية و الاختلاسات و السرقة و الإهمال و مراقبة الأداء المالي.
- ✓ العمل على حماية الأموال العمومية من التقصير في إدارتها و الإهمال في تحصيلها.
- ✓ التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن و بأقل النفقات الممكنة و بأقصر السبل.
- ✓ مراجعة الحسابات الختامية للميزانية و القوائم المالية المختلفة للتأكد من سلامتها و صحتها.
- ✓ متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة و التي تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة وفقا لما هو مقرر.¹

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية و مراحل تنفيذها

أولاً: أنواع الرقابة المالية

تتعدد أنواع الرقابة بتعدد المعايير و المقاييس المنظور إليها حيث كل نوع يكمل الآخر بغية الوصول للحماية الأمثل للأموال العمومية و نستطيع أن نقسم الرقابة المالية إلى الأنواع الآتية:

1- من حيث الجهة التي تتولى عملية الرقابة:

- الرقابة الداخلية: يقصد بها تلك الخطة التنظيمية والإجراءات و التنظيمات و الوسائل المستعملة داخل الإدارة لتحقيق الكفاية و الوصول إلى أهدافها والالتزام بسياسات الإدارة.²
- بالرقابة الخارجية: هي تلك الرقابة التي تمارس من قبل أجهزة متخصصة و مستقلة عن السلطة التنفيذية، و هدفها هو مراجعة العمليات المالية و الحسابات حتى تتحقق من صحتها و شرعيتها و دقتها، و هي رقابة بعدية لعمليات التنفيذ كالرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة.³

1- عون محمود الكفراوي، مرجع سابق ص 19

2- محمد خير العكام، مرجع سابق ص 32

3- ساجي فاطمة، "الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع و التحديث"، مجلة المعيار، العدد 2 الصادر في 2015/12/12، ص 293

2- من حيث التوقيت الزمني لإجراء الرقابة:

أ- الرقابة السابقة المانعة (أو الوقائية): وهي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العامة، إذ لا يجوز لأي وحدة تنفيذية دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات لذلك تسمى بالرقابة المانعة التي تستهدف مشروعية التصرف المالي وتمارس على النفقات العامة دون الإيرادات العامة، إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات¹.

ب- الرقابة أثناء التنفيذ (المرافقة أو الآتية) : هي الرقابة المستمرة في مختلف مراحل الأداء حيث تحاول هذه الرقابة اكتشاف أية انحرافات خلال تنفيذ الأعمال و اتخاذ الإجراءات الفورية لمعالجتها و تجنب تفاقمها قبل إتمام العمل.

ج- الرقابة اللاحقة (البعدية أو الكاشفة): تقتصر على المراجعة الحسابية و المستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة و كشف المخالفات المالية بعد انتهاء كافة التصرفات المالية و تحديد أسبابها و طرق مواجهتها للاستفادة من كل هذا في التخطيط للمستقبل²

3- من حيث نوعية أو طبيعة الرقابة:

أ- الرقابة الحسابية: و يقصد بها العمليات والإجراءات الهادفة إلى مراجعة المستندات والدفاتر المحاسبية المتعلقة بعمليات تخص الصرف والتحصيل وذلك من أجل التأكد والتحقق من مدى صحة البيانات المالية الواردة في الدفاتر المحاسبية والسجلات ومطابقتها مع قواعد المحاسبة العمومية، إضافة إلى التأكد من احترام الإطار القانوني للإعتمادات المرخص بها، وكذا التأكد من أن كل عمليات الالتزام قد خضعت لموافقة الجهات المختصة .

ب- الرقابة الاقتصادية ورقابة الكفاية: هي الرقابة الهادفة إلى مراجعة ما تم تحقيقه من نتائج فعليا ومقارنتها بالأهداف المسطرة والمحددة في البرامج الإنمائية والخطط الاقتصادية.

1- محمد خير العكام، مرجع سابق، ص 24

2- ساجي فاطمة، " مرجع سابق، ص 293

ج - رقابة المشروعية: والمقصود بها أي أن تكون عملية الرقابة في حد ذاتها مشروعة ،أي تهدف الى تحقيق المطابقة بين تصرف ما و بين القاعدة القانونية الموضوعة مسبقا.¹

4-من حيث السلطة المخولة للرقابة:

-الرقابة الإدارية: وهي رقابة تكشف الانحرافات دون توقيع الجزاء وهذا ما يحد من فاعليتها ،فهي تقوم بمراجعة وفحص البيانات المحاسبية والمالية لأجل التحقق من صحتها وسلامتها و احترام الإدارة للتعليمات واللوائح التي تصدرها الجهات المخولة قانونا.

ب-الرقابة القضائية: وهي الرقابة الموكلة لهيئة قضائية تقوم بالتأكد من مدى شرعية التصرفات المالية التي تقوم بها الإدارة التي لها أن تسلط العقوبة على المخالفين ،والرقابة القضائية هنا تختص بالنظر في التجاوزات بمراقبة الجرائم الواقعة على الأموال العامة كالاختلاس والسرقة ،وتقرير العقوبة المناسبة لذلك ،مثال مجلس المحاسبة هو هيئة قضائية متخصصة تنظر في قضايا المال العام.²

ثانيا:مراحل تنفيذ الرقابة المالية

تمر عملية الرقابة المالية بأربع مراحل وهي:

- 1.مرحلة الإعداد: قبل القيام بعملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل الذي سوف يقوم بعملية الرقابة، وتعد هذه المرحلة من المراحل الهامة لان اختيار أفراد عمل أكفاء سوف ينعكس بصورة جيدة على باقي المراحل لذلك على المراقب المالي أن يتمتع بعدد من الخصائص منها:
 - قدرة المراقب المالي على الاتصال مع جميع إدارات المنشأة.
 - الإلمام بأوجه نشاط المنشأة الخاضعة للرقابة.
 - قدرة المراقب المالي على توفير معلومات دقيقة عن أوجه نشاط المنشأة المالي.
 - تسهيل مهمته في الرقابة وذلك من خلال تقديم المساعدة.
 - القدرة على تحليل البيانات المتوفرة وتحويلها إلى معلومات ذات فائدة.
 - أن يتسم بالموضوعية والمرونة وبيبتعد عن التحيز.

1-عطة خضرة،مرجع سابق ،ص ص7-8

2-مرزوق حكيمة ،"الرقابة المالية على النفقات العمومية في التشريع الجزائري" مذكرة ماستر ،كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة محمد خيضر بسكرة 2020، ص 20

2.مرحلة البيانات :في هذه المرحلة يقوم فريق عمل الرقابة بجمع البيانات المالية من مصادرها سواء كانت محفوظة في السجلات المحاسبية أو المحفوظة على أجهزة الحواسيب واستخراج هذه البيانات وجدولتها للقيام بالعملية التي تليها¹.

3.مرحلة الفحص: هو أسلوب لفحص الحسابات و الدفاتر و المستندات ،بحيث في هذه المرحلة يقوم المراقب المالي بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط و الاقتناع لسلامة المركز المالي و صحة حسابات النتيجة أو عدم سلامتها،فهو أسلوب للوصول إلى درجة معينة من الثقة.

4.التقارير المالية:بعد الانتهاء من العمليات السابقة يأتي دور رئيس فريق عمل الرقابة لإعداد التقرير المالي للمدير ليصبح على علم بكل العمليات المالية أثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الانتهاء منها.وهذه التقارير يجب أن تكون مختصرة وذلك من خلال إما عرضها على شكل رسوم بيانية أو بأشكال أخرى تظهر مدى التغيرات المالية التي تحدث في المنشأة وعرض أسباب الأزمة المالية².

المطلب الثالث:الهيئات المكلفة بالرقابة المالية في الجزائر

سنتناول في هذا المطلب مختلف هيئات الرقابة الموجودة في الجزائر و التي تعمل على المحافظة وحمایة الأموال العامة من الاختلاسات و المخالفات ولها دور فعال في مراقبة تسيير النفقات العامة،و في هذا الإطار نجد في الجزائر مجموعة من الهيئات والأجهزة والتي تتمثل في المراقب المالي و رقابة المفتشة العامة للمالية ومجلس المحاسبة والرقابة البرلمانية.

1- زحاف رزيقة، " إجراءات الرقابة المالية في تنفيذ ميزانية الإدارات العمومية " ، دراسة حالة مديرية التربية لولاية أم البواقي، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، السنة الجامعية /2020 2021، ص32

2-بوحوش منال، بولغيتي مريم، " الرقابة المالية على النفقات العمومية " ،دراسة حالة مصلحة المراقبة المالية لبلدية تقرت ، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، السنة الجامعية 2021 /2020 ، ص ص33-34

أولاً: المراقب المالي

1. تعريف المراقب المالي: عرفه القانون في المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 بأنه: شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، يقوم بمساعدته مراقبين ماليين مساعدين حيث يدير المراقب المالي مصلحة المراقبة المالية تحت سلطة المدير العام للميزانية.¹ و يمارس المراقب المالي مهامه الرقابية لدى:

- الإدارة المركزية
- الولاية
- البلدية².

2. مهام المراقب المالي:

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة مشروعية عمليات تنفيذ النفقات العمومية، ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، إضافة إلى الإشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلف بمراقبتها، ومن المهام الموكلة إليه مالي:

- يقوم بمسك تعداد المستخدمين و متابعته حسب كل باب من أبواب الميزانية ،
- يمسك محاسبة الالتزامات،
- يمسك سجلات تدوين التأشيريات و الرفض،
- يراقب قرارات التعيين و التثبيت و القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين و دفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة،
- يراقب الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية،
- يراقب الجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة و الجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية.³

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق

بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 64 ، المادة 2 ، ص 20

2- نفس المرجع ، المادة 3 ، ص 20

3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 14 المؤرخ في 92-414 نوفمبر 1992 ، المتعلق

بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 82 ، المادة 23 و المادة 5 ، ص 2103

3. شروط تعيين المراقب المالي:

يعين المراقب المالي بقرار من الوزير المكلف بالمالية من بين:

- رؤساء المفتشين المحللين للميزانية،
- المتصرفين المستشارين الذين يثبتون خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية،
- المفتشين المحللين المركزيين للميزانية الذين يثبتون خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية،
- المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية و ثمانية سنوات من الاقدمية بإدارة الميزانية،
- المفتشين المحللين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون سبع (7) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية،
- المفتشين المحللين للميزانية و المتصرفين الذين يثبتون عشر (10) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

زيادة على الشروط المذكورة أعلاه يخصص التعيين في منصب مراقب مالي للموظفين الحائزين على الأقل شهادة ليسانس في التعليم العالي أو شهادة جامعية معادلة لها.¹

4. صلاحيات المراقب المالي:

يقوم المراقب المالي برفض التأشير على الالتزامات غير القانونية أو غير المطابقة للتنظيم موضوع رفض مؤقت أو نهائي حسب كل حالة

أ - حالة الرفض المؤقت: يكون في الحالات التالية

- ✓ اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح (عدم مطابقة الالتزام بالنفقة و بمخالفة التنظيم الجاري المعمول به) ،
- ✓ انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة،
- ✓ نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

1- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، مرجع سابق، المادة 11، ص21

ب- حالة الرفض النهائي: يكون في الحالات التالية

- ✓ عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين و التنظيمات المعمول بها،
 - ✓ عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية،
 - ✓ عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.¹
- تدرس و تفحص ملفات الالتزام التي يقدمها الأمر بالصرف و المعروضة للرقابة في أجل عشر أيام.

ج- التفاوضي : في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات يمكن للأمر بالصرف أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤوليته بمقرر و يعلم بذلك القرار الوزير المكلف بالميزانية ، و يرسل الملف الذي يكون موضوع التفاوضي فوراً إلى الوزير المعني أو الوالي المعني حسب الحالة.

لا يمكن الحصول على التفاوضي في الحالات التالية:

- ✓ عدم توفر الصفة القانونية للأمر بالصرف،
- ✓ عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها،
- ✓ انعدام التأشير أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به،
- ✓ انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام،
- ✓ التخصيص غير القانوني للالتزام.²

د- حالة القبول (تسليم التأشير): يكون في الحالات التالية:

- صفة الأمر بالصرف (التأكد من الصفة القانونية للأمر بالصرف الملتزم بالنفقة)،
- مشروعية النفقات العمومية و مطابقتها التامة للقوانين و التنظيمات المعمول بهما،
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية،
- التخصيص القانوني للنفقة،
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبنية في الوثيقة المرفقة،³

1- المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سابق، المادة 11 و 12 ، ص 2102

2- نفس المرجع، المادة 18 و 19 ، ص 2103

3- نفس المرجع ، المادة (06) و المادة (07) ، ص 2103

- وجود التأشيريات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيريات قد نص عليها التنظيم الجاري العمل به.
- و تخضع لتأشيرية المراقب المالي على الوثائق المنصوص عليها بالمواد (06) و(07) :
- الالتزامات بنفقات التسيير و التجهيز أو الاستثمار،
- كل التزام مدعم بسند الطلب أو الفاتورة الشكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوي المحدد لإبرام الصفقات العمومية،
- كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويضا بالاعتماد أو تكفلا بالإلحاق أو تحويل اعتمادات،
- كل التزام يتعلق بتسديد مصارف التكاليف الملحقة و النفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة و المثبتة بفاتورات نهائية.

ثانيا: المفتشية العامة للمالية:

تعتبر المفتشية العامة للمالية أحد الهيئات المكلفة بالرقابة البعدية لعمليات المالية العامة.

1- تعريف المفتشية العامة:

هي هيئة مكلفة بالرقابة للتسيير المالي و الحسابي في مصالح الدولة و الجماعات اللامركزية و الهيئات العمومية، وقد أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980 والذي ينص على أنه " تُحدث هيئة للمراقبة توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تسمى بالمفتشية العامة للمالية" و تهدف المفتشية العامة للمالية إلى تدعيم الجهاز الرقابي.¹

2-الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية:

يحدد المرسوم رقم 273/08 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة²

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980، الجريدة الرسمية، العدد 10، المادة 1، ص 349

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 273/08 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 50، المادة 2 و المادة 4 ص 13

للمالية حيث ينص في المادة 2 على أن تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يدير المفتشية العامة للمالية رئيس المفتشية الذي يعين بمرسوم رئاسي.

تضم المفتشية العامة للمالية ما يلي:

أ - هيكل عملية الرقابة والتدقيق والتقييم: يديرها مراقبون عامون للمالية ويقومون بالاختصاصات التي نصت عليها المادة (06) من المرسوم المذكور أعلاه وهي كالاتي:

- رقابة تدقيق وتقييم وخبرة الكيانات التابعة للإدارات المكلفة بالصناعة والمناجم والطاقة، وكذا الجماعات المحلية.

- رقابة تدقيق للقطاعات التابعة للتعليم العالي والبحث العلمي والتربية والتكوين والصحة والشؤون الاجتماعية والتضامن الوطني والثقافة والاتصال والشؤون الدينية والشباب والرياضة والمجاهدين والعمل والتشغيل.

- رقابة وتدقيق وتقييم وخبرة الكيانات التابعة لقطاعات الري والأشغال العمومية والسكن والفلاحة والصيد البحري والغابات والخدمات.

- رقابة وتدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات المالية العمومية وكذا تدقيق القروض الخارجية¹.

وأما المادة (07) من مرسوم تنفيذي رقم 273/08 جاءت في مضمونها تحديد مهام المراقبون العامون و تتمثل في:

- اقتراح البرامج الرقابية القطاعية.

- تأطير ومتابعة عمليات الرقابة والتدقيق والتقييم والخبرة والإشراف عليها و المنفذة في إطار البرنامج أو خارجه.

- المصادقة على المذكرات المنهجية للتدخل وكذا التقارير التي تعرض عليهم.

- السهر على احترام القواعد التي تحكم الإجراء التناقضي.

- السهر على تطبيق القواعد العامة لتنفيذ رقابة المفتشية العامة للمالية².

1- المرسوم التنفيذي رقم 273/08 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، مرجع سابق، المادة 6 ص 13

2- نفس المرجع، المادة 7، ص 14

- اقتراح كل إجراء من شأنه تحسين فعالية الممارسة الرقابية للمفتشية العامة للمالية.
- إعداد الحصائل والتلخيصات القطاعية الدورية.
- إنجاز كل دراسة وتحليل الملفات خاصة الموكلة للمفتشية العامة للمالية.

با - وحدات عملية: يديرها

- مديرو البعثات: يقترح مدير البعثة عمليات الرقابة للوحدات العملية التابعة للهيكل المركزية، ويديرها ويؤطرها ويتابعها مديرو البعثات المحدد عددهم بعشرين تحت إشراف المراقبين العاميين للمالية.
- مكلفون بالتفتيش: يدير فرقة الرقابة عددهم ثلاثين ويمارسون تحت إدارة مديري البعثات الموكلة لهم عمليات الرقابة و يحضّر المكلف بالتفتيش عمليات الرقابة المسندة إلى الفرقة وينظمها ويتابعها ويقودها¹.

ج - هيكل دراسات وتقييم وإدارة وتسيير: تتشكل مما يلي

- مديرية البرنامج والتحليل والتلخيص.
- مديرية المناهج والتقييم والإعلام الآلي.
- مديرية إدارة الوسائل².

دا - المصالح الخارجية للمفتشية العامة (المفتشيات الجهوية):

تهيكّل المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية في شكل مفتشيات جهوية تقع مقراتها بولايات الأغواط، تلمسان، تيزي وزو، سطيف، سيدي بلعباس، عنابة، قسنطينة، مستغانم، ورقلة و وهران.

تتولى المفتشيات الجهوية على المستوى الجهوي تنفيذ البرنامج السنوي للرقابة والتدقيق والتقييم والخبرة المنوط بالمفتشية العامة للمالية، وكذا التكفل خارج البرنامج بطلبات الرقابة الصادرة عن السلطات المؤهلة³.

1- نفس المرجع ، المادة 9 والمادة 12، ص 14

2- المرسوم التنفيذي رقم 273/08 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، مرجع سابق، المادة 4 ص 13

3- نفس المرجع ، المادة 2 والمادة 3 ، ص 13

3- مجال تطبيق اختصاص رقابة المفتشية العامة للمالية:

تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الاقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وتمارس الرقابة أيضا على:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية.
- كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني¹

4- المهام الرقابية للمفتشية العامة على المال العام :

تقوم المفتشية العامة للمالية في مجال الرقابة على المال العام بالمهام التالية:

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية.
- التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.
- التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي و المالي و المحاسبي.
- مراقبة حفظ الأموال العمومية وضبط حساباتها.
- القيام بالدراسات و التحاليل المالية و الاقتصادية من أجل تقدير فاعلية و فعالية إدارة و تسيير الموارد المالية و الوسائل العمومية الأخرى.
- إجراء دراسات مقارنة و تطويرية لمجموعات قطاعات أو بين قطاعات.
- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية و التنظيمية و كذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي و ذلك من ناحية تناسقها و تكيفها مع الأهداف المحددة.
- الحد من الاختلاسات للمال العام من خلال تنفيذ المهمة التفتيشية المخولة لها قانونيا.
- تحديد مستوى الانجازات مقارنة مع الأهداف المحددة و التعرف على نقائص التسيير و عوائقه و تحليل أسباب ذلك.²

1- نفس المرجع ، المادة 2 ، ص13

2- المرسوم التنفيذي رقم 273/08 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، مرجع سابق المادة 4 ص13

ثالثا: مجلس المحاسبة

1- تعريف مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية. و بهذه الصفة يدقق في استعمال الهيئات و الموارد و الوسائل المادية و الأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه ، كما هو محدد في هذا الأمر، و يقيم تسييرها و يتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية و المحاسبية للقوانين و التنظيمات المعمول بها مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري و قضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه، و هو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية و الحياد و الفعالية في أعماله.¹

2- الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة:

يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلال في التسيير، و يزود بالموارد البشرية و الوسائل المالية و المادية الضرورية لعمله و تطوير نشاطاته و يتمثل في:²

✓ الغرف

✓ النظارة العامة

✓ كاتب ضبط

✓ الأمين العام

✓ أقسام تقنية و مصالح إدارية

و يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم:³

✓ رئيس مجلس المحاسبة

✓ نائب الرئيس

✓ رؤساء الغرف

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة

الرسمية العدد 39، المادة 2 و المادة، 3 ص 4

2- نفس المرجع، المادة 28، ص 6

3- المادة 38 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق ص 7

- ✓ رؤساء الفروع
- ✓ المستشارون
- ✓ المحاسبون
- ✓ الناظر العام
- ✓ النظار المساعدون

3- مجال تطبيق اختصاص رقابة مجلس المحاسبة:

تخضع لرقابة مجلس المحاسبة ضمن الشروط المنصوص عليها مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و ،المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها ،و المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي، و التجاري و المؤسسات ،و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها ذات طبيعة عمومية.¹

4- طرق ممارسة مجلس المحاسبة لعملية الرقابة على المال العام:

يمارس مجلس المحاسبة الرقابة على المال العام من خلال:

- 1- ممارسة حق الاطلاع و سلطة التحري : يحق لمجلس المحاسبة أن يطلب الاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة العمليات المالية و المحاسبية أو اللازمة لتقييم تسيير المصالح و الهيئات الخاضعة لرقابته، كما يحق لقضاة مجلس المحاسبة الدخول إلى كل المحلات التي تشملها أملاك جماعية عمومية أو هيئة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.²

ب -رقابة نوعية التسيير :

يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير الهيئات و المصالح العمومية و تقييم استعمالها للموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية.³

1- المادة 7 و المادة 8 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق ،ص4

2- المادة 55 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق ،ص9

3- المادة 69 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق ،ص11

ج -رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

يتأكد مجلس المحاسبة من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية ،و في هذا الإطار يتحمل المسؤولية كل من مسؤول أو عون في المؤسسات أو المرافق أو الهيئات العمومية الذي يرتكب مخالفة أو عدة مخالفات لقواعد الانضباط.¹

5-مهام مجلس المحاسبة في مجال الرقابة على المال العام :

يكلف مجلس المحاسبة في إطار الرقابة على المال العام بممارسة المهام التالية:

- رقابة حسن استعمال الموارد و الأموال و القيم و الوسائل المادية العمومية.
- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين و مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية.

- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية ، التي تلجا إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية و الاجتماعية و العلمية و التربوية أو الثقافية على الخصوص و ذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.²

بالإضافة إلى هيئة جهاز المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة فإن البرلمان باعتباره سلطة تشريعية له بعض المهام الرقابية، وهي ليست اختصاص أصيل لذلك سنتطرق إلى بعض الآليات التي يمارس بها عمله الرقابي و التي نصت عليها المادة 155 من دستور 2020 على أنه تقدم الحكومة المعلومات الضرورية التي يطلبها البرلمان عند ممارسة مهامه الرقابية.

يمارس البرلمان الرقابة المالية عن طريق العرض الذي تقدمه الحكومة حول استعمال الاعتمادات المالية و التي أقرتها لكل سنة مالية وذلك عن طريق التصويت على ميزانية السنة المالية من طرف غرف البرلمان، ومن بين الآليات الممنوحة للبرلمان لممارسة الرقابة المالية استماع لأعضاء الحكومة حسب المادة 157 من دستور 2020 بالإضافة إلى الأسئلة الشفوية والكتابية حسب المادة 158. كما منحت له صلاحية إنشاء لجان التحقيق حسب المادة ، 159 بالإضافة إلى الاستجواب الذي يمكن أن ينتج عنه ملتصق الرقابة حسب المادة 161 من الدستور.³

1- المادة 87 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق ص13

2- المادة 6 و المادة 12 ،نفس المرجع ص4

3-بوحوش منال، بولغيتي مريم،مرجع سابق،ص40

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر المحاسبة العمومية تقنية رقابية في جمع المعلومات والتسيير المحكم و المضبوط في متابعة جميع الحركات المالية، كما ترتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة وبرامجها وسياستها من خلال النفقات المقررة لها، ومصادر التمويل المتوقعة لتغطيتها، ومن خلال التأكد من مطابقة تنفيذ الخطط و مطابقتها للقواعد و القوانين المنظمة لها و بيان المركز المالي للدولة، والتأكد من حفظ المال العام من سوء الاستخدام. وفي هذا الإطار تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم بمهام وسلطات محددة قانونيا والمتمثلة في الأمر بالصرف و المحاسب العمومي والمراقب المالي مع الاعتماد على الهيئات المكلفة بالرقابة المالية كالمفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة من اجل تحقيق الرقابة الدائمة و المستمرة على الأموال العمومية، كما تعتبر الرقابة المالية وسيلة لضمان احترام القوانين و الأنظمة التي تتحكم في حركة الأموال العمومية و تقويم الانحرافات و تصحيح الأخطاء و معالجة النقائص و محاربة الاختلاسات للحفاظ على المال العام و ترشيد النفقات.

الفصل الثاني

مشروع عصريّة نظام المحاسبة العمومية

في الجزائر في ظلّ التوجه نحو تبنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تمهيد:

في ظل التطورات الكبيرة التي شهدتها نشاط القطاع العام وما صاحبها من ارتفاع في حجم النفقات والإيرادات العامة ، اتجهت الدول إلى اعتماد آليات حديثة لإدارة المال العام وإصلاح أنظمتها المحاسبية بشكل يكفل تحقيق الشفافية والحماية لأموال الدولة والتي من بينها اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهي المعايير التي تعنى بوضع قواعد وأسس محاسبة موحدة تحكم الممارسات المحاسبية للوحدات غير الهادفة للربح ومنه رفع جودة التقارير والقوائم المالية وتعزيز الثقة في البيانات المالية الحكومية المفصح عنها.

ونظرا لتوجه الجزائر نحو اقتصاد السوق واستجابة لتوصيات صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وبعد إصلاحها لنظامها المحاسبي الخاص بالوحدات الاقتصادية، شرعت الجزائر في عصرنة نظام محاسبتها العمومية من خلال طرح مجموعة من مشاريع الإصلاح التي تحاول من خلالها تقريب ممارستها مع تلك الدولية والانتقال من الإطار الحالي للمحاسبة العمومية المتمثل في محاسبة الخزينة والمرتكز على الأساس النقدي إلى ذلك المرتكز على أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال الأخذ بما جاءت به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وسنتناول في هذا الفصل دراسة مبحثين وهما:

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

المبحث الثاني: مضمون مشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر

المبحث الثالث: دور عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تعزيز الرقابة المالية في الجزائر

المبحث الأول

ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لوضع معايير محاسبة عالية الجودة لاستخدامها من قبل منشآت القطاع العام لإعداد البيانات المالية ذات الغرض العام، وإعداد وعرض البيانات المالية العامة فهي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي والتحسين للمحاسبة العمومية، وتحقيق الشفافية للعمليات الحكومية. وسنعرض في هذا المبحث المطالب التالية:

المطلب الأول: تعريف و نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)؛

المطلب الثاني: أهمية و خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)؛

المطلب الثالث: أهداف نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ؛

المطلب الرابع: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

المطلب الأول: تعريف و نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع IPSAS

أولاً: تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع IPSAS

1- لغويًا: يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني أداة قياس مكونة من

قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي.

2- اصطلاحًا: المعيار يمكن اعتباره قاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد

مميزاته بدقة.¹

وتعنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات

المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها، وتوحيد

معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار

أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها ، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية

التي تصدر عن هذه المؤسسات.

1- رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة الماجستير ،كلية العلوم

الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة ،السنة الجامعية 2010-2011 ص 102

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها " توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام¹ ". تعرف كذلك بأنها مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا تهدف إلى ضبط وإحكام الممارسات العملية لمهنة المحاسبة² .

تعرف بأنها " عبارة عن معايير ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة للدولة³ ". مما سبق يمكن القول بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي " معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، وهي مجموعة من القواعد و مبادئ محاسبية تستخدمها المنشأة بغرض تحسين مستوى الشفافية في التقارير المالية.

ثانيا: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى فترة تأسيس مجلس معايير المحاسبة العمومية governmental Accounting Standards Board (GASB) حيث أنشئ في 1984 ، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية لتتاول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقاربة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الإقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس. أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984 ، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) International public sector Accounting Standards ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية International federation of accountants (IFAC) حيث تأسس هذا الأخير في 1977 و يشمل 167 عضوا يمثل 127 دولة⁴.

1-إيلي بوبصوح ، دنيا حملاوي ، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر،المركز الجامعي عبد

الحفيظ بوالصوف ،معهد العلوم الاقتصادية ، مذكرة ماستر ، 2020-2021 ، ص4

2-حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه، تخصص تسيير

المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس ، 2013 ، ص34

3- مالك لعلاية، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية،

مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة لمسيلى، الجزائر العدد 15 ،الصادر في 2016 ، ص 331

4-سامية قريش ، مرجع سابق ،ص22

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، ويحقق المجلس أهدافه من خلال :

- إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها.
- نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في العالم¹.

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ويضم 18 عضو، 15 عضو منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين، 3 أعضاء من عامة الشعب يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت، مهمتهم فقط التعبير عن آرائهم في المجلس.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في المطلب السابق من تعريف و نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سنتعرض في المطلب الموالي لأهميتها و خصائصها.

المطلب الثاني: أهمية و خصائص نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

أولاً: أهمية نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

تتبين أهمية تبني المعايير المحاسبة الدولية في المواءمة المحاسبية، مما يسمح بمقارنة أفضل للأنظمة المحاسبية في جميع أنحاء العالم (وخاصة للممولين مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي، الذين سيؤنون قادرين على مقارنة البيانات المالية لمختلف الدول التي اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، من ثم فإن تطبيق معايير IPSAS سيسمح بتحسين المعلومات المستمدة من محاسبة القطاع العام²، و إجراء المقارنة وتوفير الأدوات للرقابة الاجتماعية للهيئات العامة، و كذا إحداث تغريات عميقة في الإدارة العمومية، في زيادة الرقابة و في طريقة الإدارة و القياس و الإفصاح على المعلومات و خاصة فيما يتعلق بزيادة الشفافية و رفع كفاءة و تحسرين المصدقية و

1-رزقي لمين ، مرجع سابق ،ص14

2-زيد شريف هدايا الاجودي،محمد حلو داود الخرسان، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تفعيل أداء المؤسسات

الاقتصادية و الأجهزة الحكومية،بحث تطبيقي في محافظة ذي قار،مجلة دراسات محاسبية و مالية،2006،ص6

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

فعالية الإجراءات العامة والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية، تساعد المعلومات المقارنة أصحاب المصلحة في تقييم مدى استخدام مواردهم.¹

ثانيا: خصائص نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها:

1. **الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي:** يجب أن تكون المعايير متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف وفروض ومبادئ؛
2. **الملائمة:** باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق؛
3. **المرونة:** أي عملية إعدادها هي عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة؛
4. **الواقعية:** يجب أن تكون نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة؛
5. **المفهومية:** يجب أن تكون معايير المحاسبة مفهومة من قبل المستخدمين، ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها؛
6. **الحيادية:** يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.²

بعدها تطرقنا في المطلب الثاني لأهمية وخصائص معايير نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام سنتعرض في المطلب الموالي لأهدافها.

المطلب الثالث: أهداف نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

يمكن تلخيصها فيما يلي:

- توفير بيانات موثوقة وصادقة ودقيقة عن جميع الأنشطة المالية للدولة؛
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية ؛

1-يونس يوسف، النظام المحاسبي المالي ومتطلبات التوافق مع المعايير الدولية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2017-2018، ص 10

2-مقدم حاجة، لعصب خديجة، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد د راية أدرار، 2021-2022 ص 9

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

- تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي ؛
- فعالية نظام المعلومات و قدرتها على توفير معلومات تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها؛
- تطبيق منطوق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثمارات كنفقات وإنما تقيدها في جانب الأصول التي تستهلك بمرور الزمن ؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ويقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛
- القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية و توفير الرقابة على الإنفاق العمومي.¹

المطلب الرابع: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير على أساس الاستحقاق يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال تعديلها لتناسب سياق القطاع العام. وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كذلك معيارا شاملا للمحاسبة العمومية باستخدام الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية و أخرى اختيارية يتم تشجيع الالتزام بها.

أولا: على أساس الاستحقاق

يمكن تعريف أساس الاستحقاق أنها أساس المحاسبة الذي يتم بموجبها الاعتراف بحدوث العملية المالية حال تحققها، فعندما تقوم المنشأة بأداء خدمة أو بيع سلعة أو تتحمل مصروفا فان العملية المالية تسجل في الدفاتر بغض النظر عن واقعة التحصيل أو دفع المبلغ المرتبط بها . على سبيل المثال في حالة التعاقد على شراء سلع معينة ، يتم إجراء المعاملات المحاسبية برغم من عدم الدفع نقدا أو استلام النقدية.

1- نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة

ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2015-2014 ص26

ثانيا: على الأساس النقدي

يتم الاعتراف بحدوث العملية المالية، إلا بعد حصول عملية استلام أو دفع المبلغ المرتبط بالعملية¹ طبقا لقاعدة الأساس النقدي لا يتضمن الحساب الختامي للموازنة إلا الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا و الاعتمادات التي صرفت فعليا في نفس السنة، و عليه يتم ترحيل إلى الموازنة للسنة المقبلة كل إيراد لم يتم تحصيله بالفعل، كما تلغى كل الاعتمادات المخصصة ما لم يتم صرفها لتفتح مرة أخرى في اعتمادات السنة المقبلة أي أنه طبقا لهذا الأساس يتم الاعتراف بالإيراد و المصروف محاسبيا عند واقعة التحصيل أو دفع النقدية سواء كانت المبالغ المحصلة تخص السنة الحالية أو سنوات أخرى. و عليه يتضح بأن الأساس النقدي أصبح غير كافي لتلبية حاجيات القياس المحاسبي² و الإفصاح السليم عن البيانات المالية لخدمة الوظائف المتطورة لنشاط الاقتصاد و هو ما دفع بعض الدول على التخلي عن هذا الأساس المحاسبي.

ثالثا: التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

تشجع المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس النقدي المنشأة على الإفصاح بشكل طوعي عن المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق ، رغم أنه سيتم إعداد بياناتها المالية الأساسية بموجب الأساس النقدي المحاسبي. إن المنشأة التي تمر بعملية التحول من المحاسبة على أساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق قد ترغب في تضمين افصاحات محددة على أساس الاستحقاق خلال هذه العملية ، و يعتمد وضع المعلومات الإضافية (مثلا مدفقة أو غير مدفقة) و موقعها في ملاحظات البيانات المالية أو في قسم منفصل إضافي للتقرير المالي على خصائص المعلومات و أي تشريع أو نظام يحكم إعداد التقارير المالية ضمن اختصاص ما³.

1- وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة، ج1، ط3، جمادي الثانية 1422هـ، سبتمبر 2001، الرياض، ص123

2- أحمد برير، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في اصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر. *Journal of Economic Growth and Entrepreneurship Vol. 6, No. 2, 114-1* (2023) ص 132

3-الاتحاد الدولي للمحاسبين، " اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج1 ، ترجمة جمعية المجتمع العربي

للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزاله، عمان، 2010، ص16 و17

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تسهيل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية العمومية على أساس الاستحقاق من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في معايير محددة، و بعد اتخاذ قرار تبني محاسبة الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تحدد الأحكام الانتقالية المدة الزمنية المتاحة للانتقال. و عند انتهاء صلاحية الأحكام الانتقالية تعد المنشأة تقريرا كاملا.

يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تبني معايير المحاسبة الدولية العمومية بالإضافة إلى الإفصاح عن الامتثال لها سيؤدي إلى تحسين كبير في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. و يرجح أن يؤدي ذلك بدوره إلى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات و بالتالي إلى زيادة الشفافية و المساءلة.

رابعا: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين معايير محاسبة للمنشآت العمومية يشار إليها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع بالمنافع الكبيرة الناتجة عن تحقيق معلومات مالية متناسقة وقابلة للمقارنة في مختلف التخصصات، ويهدف هذا الإطار إلى وضع المفاهيم التي تشكل الأساس للتقارير المالية ذات الغرض العام التي تُعدّها منشآت القطاع العام التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية العمومية على أساس الاستحقاق المحاسبي.

و تصنف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق إلى:

1-معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية:

تحدد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة شروط و إعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير التالية :

أ. المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية:

البيانات المالية هي عرض هيكلية للمركز المالي للمنشأة وأدائها خلال فترة معينة، وتهدف إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المنشأة ومركزها المالي وتدققاتها النقدية، بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك البيانات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة¹.

1-فرانس فان شايك، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نحو إدارة مالية متطورة، النسخة الثانية، ديلويت الشرق

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

ولتحقيق ذلك يجب أن توفر معلومات حول الوضع المالي للمنشأة وكيفية تمويل المنشأة لأنشطتها، و تقييم الوحدة الاقتصادية من حيث لطفة الخدمات والفعالية في تنفيذ أداء الوحدة الاقتصادية.

ب. المعيار رقم (02) بيانات التدفقات النقدية:

يتناول هذا المعيار " متطلبات إعداد البيانات التدفقية النقدية وهي التي تبين المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة. يصنف هذا المعيار البيانات التدفقية النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات من الأنشطة التمويلية.

يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمنشأة. وذلك

لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة، ويقصد بالنقدية الحسابات الجارية والودائع تحت الطلب لدى البنوك، أما النقدية المعادلة فهي الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة والتي تكون قابلة للتحويل إلى سيولة نقدية وغير خاضعة لمخاطرة هامة للتغير في قيمتها نتيجة تغير أسعار الفائدة أو العوامل الأخرى¹.

ج . المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمفصلة:

يتناول هذا المعيار عرض البيانات المالية المفصلة للشركة المسيطرة على الشركات التابعة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية، ويهدف هذا المعيار إلى وصف وبيان المعالجة المحاسبية المطلوبة للاستثمارات في الشركات التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والشركات الزميلة، كما يهدف إلى تحسين الأداء المالي في الوحدات الحكومية وتوحيد المفاهيم لدى الوحدات الحكومية.²

المعيار رقم (10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

وفقاً لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي، بيان التدفقات النقدية وبيان لأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار، لأن البيانات المالية في الاقتصاد ذات التضخم المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقاً لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير.³

1- فرانس فان شايك ، " مرجع سابق"، ص10

2- نفس المرجع، ص15

3-الاتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سابق"، ص274

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحوى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

و. المعيار رقم (14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير:

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان متى يتوجب على المنشأة أن تعدّل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير و الإفصاحات التي يجب على كل منشأة تقديمها عن التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وعن وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير¹.

ي. المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات:

إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات من أجل فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة، وتعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها المطلوبة².

خ. المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية:

التأكد من أن منشآت القطاع العام قد أوفت بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزيز الشفافية في بياناتها المالية من خلال تطبيق الموازنة المعتمدة والمسؤولة عنها أمام الجمهور³.

2-معايير الأصول الملموسة وغير ملموسة (الأصول المادية و الغير المادية)

وهي معايير تتناول متطلبات الإفصاح عن طريق معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة و تتمثل في:

أ. المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة:

تتم محاسبة الاستثمارات من قبل مستثمر في الشركات الزميلة أي الشركات التابعة أو الشقيقة ، حيث يؤدي الاستثمار في شركة زميلة إلى الإحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر.

ب. معيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة:

يوضح المعالجة المحاسبية اللازمة للحصص في المشاريع المشتركة، بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية لأنشطة المشروع المشترك.و ينطبق على جميع الاستثمارات التي يكون للمستثمر

1-الاتحاد الدولي للمحاسبين، "مرجع سابق"، ص369

2-نفس المرجع، ص517

3- نفس المرجع، ص735

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

فيها سيطرة مشتركة. السمة الرئيسية للمشروع المشترك هي أنه ترتيب ملزم يلتزم بموجبه مشاركان أو أكثر بإجراء النشاط الذي يخضع لسيطرة مشتركة.

ج. المعيار رقم (11) عقود الإنشاء: CONTRAT DE CONSTRUCTION

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، والتي يمكن التعبير عنها بعقود الصفقات العمومية، حيث يوفر هذا المعيار إرشادات حول أنواع شروط عقود الإنشاء التي تنفذها الوحدات الحكومية، والترتيبات المحاسبية للمشاريع المتعددة السنوات.

د. المعيار رقم (12) المخزون:

يتناول هذا المعيار طرق قياس المخزون في بداية و نهاية السنة المالية حيث تحدد تكلفة لاعتراض بالمخزون حسب التكلفة التاريخية و تشمل المخزونات المنتجات النهائية أو قيد التصنيع التي تصنعها الدولة¹.

هـ. المعيار رقم (13) عقود الإيجار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية. و عقد الإيجار هو اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق باستخدام أصل معين لفترة زمنية محدودة مقابل دفعة أو مجموعة متعاقبة من الدفعات المالية¹.

و. المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية:

العقارات الاستثمارية هي أرض أو مباني محتفظ بها (من قبل المالك أو بموجب إيجار تمويلي) لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما.

ز. المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات:

يهدف هذا المعيار إلى وصف مبادئ الاعتراف الأولي والمحاسبة اللاحقة (تحديد المبلغ المسجل وتكاليف الاستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة) للممتلكات والمصانع والمعدات بحيث يمكن لمستخدمي البيانات المالية التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات والتغييرات في هذه الاستثمارات.²

1- نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة

ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي، 2014-2015، ص 32_33

2- نفس المرجع، ص 34

ح. المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة:

تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ، بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الالتزامات المحتملة لأحداث سابقة والتي يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية أو نفقات استثنائية لتسوية الالتزامات. وعلى هذا الأساس يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير.¹

ط. المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد وآليات التقويم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبياً. أي يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة.²

ظ. المعيار رقم (26) انخفاض الأصول المولدة للنقد:

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها لهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الإستخدام المستمر للأصل.

ع. المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة:

يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية وحقوق التأليف، علامات تجارية حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كان هناك منافع اقتصادية من المحتمل إنتاج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.

3-معايير الأدوات المالية

و هي توضح متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدات القطاع العام وفق أساس الاستحقاق من خلال المعايير الآتية:

1- فرانس فان شايك، مرجع سابق ، ص31

2- نفس المرجع، ص42

أ. المعيار رقم (28) الأدوات المالية" العرض: "

يهدف هذا المعيار إلى شرح المبادئ الأساسية لتصنيف وعرض الأدوات المالية كخصوم أو صافي أصول، حقوق الملكية، ومقاصة الخصوم والأصول المالية، حيث تنشأ الأصول والخصوم في القطاع العام من كل من الترتيبات التعاقدية وغير التعاقدية، ولا تعتبر الأصول والخصوم الناتجة عن الترتيبات غير الملزمة أدوات مالية.¹

ب. المعيار رقم (29) الأدوات المالية" الاعتراف والقياس "

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام، حيث يتم الاعتراف المبدئي لأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيئات القطاع العام في البنود التعاقدية للأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، كما يهدف إلى إنشاء قواعد قياس الأصول والالتزامات المالية

ج. المعيار رقم (30) الأدوات المالية" الإفصاحات "

يصف الإفصاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأدوات المالية المهمة للمنشأة، وطبيعة مخاطرها ودرجتها، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر مثلا مخاطر الائتمان هي مخاطر أن يقوم طرف واحد للأداة المالية بالتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر بعدم الوفاء بالتزاماته و مخاطر² السيولة هي مخاطر أن تواجه المنشأة صعوبة في الوفاء بالتزاماتها المالية التي يتم تسديدها عن طريق تسليم مبالغ نقدية أو أصول مالية أخرى ومخاطر السوق هي مخاطر تقلب القيمة العادلة* أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتشمل مخاطر السوق : مخاطر العملة، مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الأسعار الأخرى.

يتطلب معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 30 الإفصاح عن المعلومات حول أهمية الأدوات المالية المتعلقة بالوضع المالي للمنشأة بالإضافة إلى أدائها المالي.

4- باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

تتناول كفاءات تطبيق المعايير المتبقية غير تلك المدرجة في الأصناف السابقة:

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " مرجع سابق"، ص 385

2- نفس المرجع، ص 1287

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

أ. المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

تحديد المعايير اللازمة لاختيار السياسات المحاسبية وتغييرها، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات في هذه السياسات، التغييرات في التقديرات المحاسبية، وتصحيح الأخطاء. المادية للفترة السابقة بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشاف هذه الأخطاء، وتعتبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.¹

ب. المعيار رقم (04) آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يمكن أن تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملات الأجنبية أو قد يكون لها عملات أجنبية، ومن أجل إدخال المعاملات بالعملات والعملات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة، فإنها يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة ويجب ترجمة البيانات المالية للعملات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة.²

ج. المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض

يتناول هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، والتي تتكون أساسا من الفوائد المصرفية والمصاريف والعمولات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال، حيث "يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكيدها فيها"، هذا ما ينتج عن التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها أعباء تتحملها المنشأة يتم قيدها عند تاريخ استحقاقها.³

د. المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية (التجارة التبادلية)

يهدف هذا المعيار إلى "بيان المعالجة المحاسبية لإيرادات المعاملات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات، بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم.

1- فرانس فان شايك، مرجع سابق، ص 11

2- نفس المرجع، ص 13

3- نفس المرجع، ص 14

هـ. المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف من هذا المعيار هو ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيآت أخرى لها علاقة معها، إن مثل هذه المعلومات مطلوبة لأغراض المساءلة ولتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل. والأطراف ذات العلاقة هي الأطراف التي تسيطر أو التي تملك القدرة على السيطرة على الطرف الآخر أو كان لها تأثير مهم على المنشأة مقدمة التقرير (تتضمن المنشآت المسيطرة، المالكين وعائلاتهم، وكبار المستثمرين، وموظفي الإدارة الرئيسيين) والأطراف الخاضعة لسيطرة المنشأة أو التي تمارس المنشأة معدة التقرير عليها تأثيراً مهماً) تتضمن المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة، المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة، وخطط منافع الموظفين ما بعد التوظيف).

و. المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير متعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية .

ح. المعيار رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدات القطاع العام، والمعاملات غير التبادلية هي معاملات لا تتطلب تبادل منافع في المعاملات التبادلية، والتحويلات هي تدفقات واردة لمنافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من المعاملات غير التبادلية باستثناء الضرائب¹ .

ج. المعيار رقم (25) منافع الموظفين

وضع أسس للمحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، بما في ذلك منافع الموظف القصيرة الأجل (الأجور، الإجازات السنوية، الإجازات المرضية، المكافآت، تقاسم الأرباح والمنافع غير النقدية)؛ معاشات التقاعد؛ التأمين على حياة الموظف ما بعد الإنتهاء من الخدمة والمنافع الطبية؛ مكافأة نهاية الخدمة، وغيرها من منافع أخرى طويلة الأجل (إجازة الخدمة الطويلة، العجز، التعويضات المؤجلة والمكافآت، والمشاركة في الأرباح على المدى الطويل)، بإستثناء المعاملات القائمة على أساس الأسهم وخطط منافع تقاعد الموظف¹.

ط. المعيار رقم (27) الزراعة

شرح المعالجات والإفصاحات المحاسبية للنشاط الزراعي. والنشاط الزراعي هو عملية الإدارة التي تقوم بها منشأة للتحويل الحيوي للحيوانات أو النباتات (الأصول البيولوجية) المعروضة للبيع، أو التي سيتم توزيعها دون أي مقابل، أو مقابل رسوم رمزية، أو سيتم تحويلها إلى منتجات زراعية، أو إلى أصول بيولوجية إضافية².

خامسا-المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أساس النقدي:

في حال استخدام الحكومة لأساس النقد المحاسبي، يقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاعتماد على معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام المتعلق بالأساس النقدي المحاسبي. تبين البيانات المالية على الأساس النقدي المحاسبي مصادر النقد التي تم جمعها خلال هذه الفترة، و الغرض من استخدام النقد و الأرصدة النقدية في تاريخ إعداد التقارير.

تتكون البيانات المالية على الأساس النقدي المحاسبي من العناصر التالية:

- بيان المقبوضات و المدفوعات النقدية.
- السياسات المحاسبية و إيضاحات تفسيرية.
- المقارنة بين الموازنة الأصلية و الموازنة المعدلة و المبالغ الفعلية على أساس المقارنة فقط عندما تقوم المنشأة بعرض موازنتها المعتمدة للجمهور³.

1- فرانس فان شايك، مرجع سابق، ص 40

2- نفس المرجع، ص 45

3- نفس المرجع، ص 70

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني
المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

جدول رقم (01) : معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSAS) على أساس الاستحقاق

رقم المعيار	التصنيف
معايير إعداد وعرض التقارير	
01	عرض البيانات المالية
02	بيانات التدفق النقدي
06	البيانات المالية الموحدة والمفصلة
10	التقارير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير المالية
18	تقديم تقارير حول القطاعات
24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
31	الأصول غير الملموسة
33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى
34	البيانات المالية المنفصلة
35	البيانات المالية الموحدة
37	الترتيبات المشتركة
38	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى
معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة	
07	الاستثمارات في المنشآت الزميلة
08	الحصص في المشاريع المشتركة
11	عقود الإنشاء
12	المخزون
13	عقود الإيجار
16	الاستثمارات العقارية
17	الممتلكات والمصانع والمعدات
19	المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة
21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية
26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
31	الأصول غير الملموسة

الفصل الثاني: مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني
المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

36	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
معايير الأدوات المالية	
15	الأدوات المالية: العرض والإفصاح (تم استبدالها بمعايير رقم 28-29-30)
28	الأدوات المالية: العرض
29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
30	الأدوات المالية: الإفصاحات
المعايير المتبقية	
03	السياسات المحاسبية و التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
04	آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
05	تكاليف الاقتراض
09	الإيراد في المعاملات التبادلية
20	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع العام
23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب و التحولات)
25	منافع الموظفين
27	الزراعة
32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

المصدر: عبدوس إيمان، اتجاهات عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في
القطاع العام، ص312

Global Journal of Economics and Business– Vol. 5, No. 3, 2018

خامسا: مستويات و تجارب اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة للقطاع العام(IPSAS) في العالم

1) مستويات اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام في العالم

بعد اصدار المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام من طرف مجلس المعايير، توجهت معظم دول العالم إلى تطبيق تلك المعايير و تبنيها ،و يمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير إلى أربعة مستويات هي:

-المستوى الأول:

يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية مثل كندا، نيوزيلندا، استراليا؛ بريطانيا و الولايات المتحدة الأمريكية.

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

-المستوى الثاني:

ويضم الدول التي أعدت مخططا محاسبيا وفقا للمعايير الدولية و هذا منذ سنة 2006 وياشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية ومن بين هذه الدول نجد: فرنسا، اليابان، ايطاليا.

-المستوى الثالث:

يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في المحاسبة العمومية وأدخلت مجموعة تعديلات على مستوى تشريعاتها القانونية ومن هذه الدول : باكستان، أفغانستان، أذربيجان، اندونيسيا، لبنان، منغوليا، هولندا والنرويج.

- المستوى الرابع:

يتضمن الدول التي قررت الانتقال لتطبيق هذه المعايير إما تحت الضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي من بين هذه الدول :الجزائر، كينيا، ألبانيا، الهند. والملاحظ من خلال التعمق في الاطلاع على تجارب الدول التي تبنت أو أخذت بمعايير IPSAS هو أن أغلبها يسعى إلى تحقيق التقارب والاتساق بين أنظمتها وبين هذه المعايير وذلك بالشكل الذي يسمح لها بتقليل الفروقات والرفع من درجة شفافية وموثوقية البيانات المالية الحكومية¹.

(2) تجارب اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام في العالم (IPSAS)

- التجربة الفرنسية:

في التجربة الفرنسية ثم الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة، و ثم صدور التعليمات 1994 وتلتها التعليمات العامة سنة 1997 لتبني عملية الاصلاح و صدور القانون العضوي المتعلق بقانون المالية في 1 أوت 2001 اعتمد الاصلاح على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على أساس الاستحقاق، ومبدأ الشفافية والمساءلة كما يعتمد على مبدأ الفصل من المحاسبة الادارية التي يمسكها الآمرن بالصرف و المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون و يأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام حيث تبنت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية 13 معيار يتوافق مع النظام المالي للدولة ابتداء من سنة 2006².

1-عبدوس ايمان، اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام،

Global Journal ,of Economics and Business- Vol. 5, No. 3، 2018، ص313

2-خبيطي خيضر، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري ،
المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية - عدد 02 /جوان 2016، ص103

الفصل الثاني: مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

- التجربة النيوزيلاندية:

فيما يتعلق بتجربة نيوزيلاندا ، فقد بدأ التخطيط لإدخال أساس الاستحقاق المحاسبي في نيوزيلاندا في منتصف الثمانينات ، كجزء من الإصلاحات الاقتصادية، أين قامت بالخصخصة للكيانات التجارية للدولة، ومع صدور قانون المالية العامة سنة 1989 اعتمدت الموازنة الموجهة بالنتائج، ولخصت تجربة نيوزيلاندا في جملة واحدة أن المسيرين الجيدين لايمكنهم النجاح في نظام سيئ والمسيرين السيئين لا يمكنهم أن ينجحوا في نظام جيد فيجب أن يكون الاثنان جيدين على حد سواء وأصدرت نيوزيلاندا في 1992 لأول مرة قائمة مالية معدة وفقا لأساس الاستحقاق.

- تجربة بلجيكا:

باشرت سنة 2003 إصلاحا شمل القانون العضوي المتعلق بنظام الميزانية وإلغاء القانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة، ومس القانون المتعلق بالميزانية و المحاسبة المرتبطة بالبلديات و القطاعات الجهوية و يركز الإصلاح أساسا على الاعتماد على نظرية القيد المزدوج و إصلاح نظام المحاسبة العمومية و ذلك بتحضير النصوص التشريعية المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة و الاعتماد على محاسبة الذمة المالية للدولة¹.

- تجربة الأمم المتحدة:

اعتمدت الجمعية العامة للأمم المتحدة في عام 2006 معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومؤسسات أخرى في منظومة الأمم المتحدة حيث اعتبرت بأن معايير المحاسبة الدولية أنسب للمنظمات غير الحكومية وقامت ثماني مؤسسات منظومة الأمم المتحدة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تقاريرها المالية للمنظمة البحرية الدولية،الاتحاد الدولي للاتصالات، منظمة الصحة للبلدان الأمريكية، منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة، منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، المنظمة العالمية للأرصاد الجوية².

1-سامية قریش، مرجع سابق، ص25

2- خيضر خبيطي، مرجع سابق، ص104

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني
المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

الجدول رقم: (02) قائمة بعض الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قائمة الدول	الوضعية تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
استراليا، بريطانيا، نيوزيلندا وكندا، الولايات المتحدة الأمريكية	تبني نظام محاسبة حكومية على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
أفغانستان	تبني برنامج إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير.
ألبانيا	الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي.
الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام.
الأرجنتين	في إطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
أرمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي، ثم الانتقال نحو اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق.
بنغلادش	في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، تكييف التشريعات.
الصين	مشروع في إطار التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك.
شرق وجنوب إفريقيا	أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السودبية الدولية للتعاون والتنمية.
فرنسا	التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف القواعد والتنظيم المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
الهند	البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، تمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة.
لبنان	تبني مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
موريتانيا	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قيد التنفيذ.
المغرب	إصلاح مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
هولندا	الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة.
باكستان	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي.
ليتوانيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.

المصدر : <https://WWW.IFAC.ORG> " IPSAS adoption by governments", Septembre 2007, P 1- 4

تاريخ الاطلاع: 19/09/2023

المبحث الثاني:

مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر

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

المطلب الأول: مسار تطور و إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

في هذا المطلب يتم التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه المراحل التالية:

أولاً- مرحلة تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر (1862-1994)

1-المرحلة الاستعمارية من 1862 إلى غاية 1962:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الامبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة، بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

2-مرحلة الاستقلال (1962 إلى غاية 1974):

تميزت هذه المرحلة بإصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري وأهم هذه النصوص المرسوم رقم 259-65 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد لإلتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين للقطاع العام، والتعليمة العامة لسنة 1967 والتي عرفت كل حسابات الخزينة وحددت كيفية إستعمالها وكذا التعليمة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.¹

1- عبد الجبار دويبي، مشروع إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الافتراضي، المركز الجامعي الشريف بوشوشة آفلو، 20-12-2022، ص3

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

3-مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية و إصدار أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية من سنة (1973 إلى غاية 1989)

في هذه المرحلة تمّ إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الإستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973 وفق أحكام الأمر 29-73 الصادر في نفس التاريخ أضف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية وتميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية. ، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

4-مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من (1990 - 1994)

تعد هذه المرحلة بمثابة بداية ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها، بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقها للمصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر والتعليم رقم 78 المؤرخة في 17 أوت 1991 التي سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة (هو نظام المحاسبة الذي يتطلب تسجيل كل معاملة مالية على شكل دائن و مدين ،يساعد هذا النظام في ضمان توازن المعادلة المحاسبية). كما حددت نطاق المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

بعدها قامت الجزائر عن طريق وزارة المالية بتبني مجموعة من الإصلاحات والتي مست جميع الجوانب المتعلقة بالأنشطة الحكومية ، لغرض إدخال دعائم اقتصاد السوق وتوقيف الهدر الاقتصادي من خلال إصلاح وعصرنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري.¹

ثانيا: مرحلة إصلاح و عصرنة الإطار المحاسبي من (1995 - 2023)

1. مشروع إصلاح و عصرنة المحاسبة العمومية الصادر في 1997

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد، فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق - الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تمّ إنفاقه - إلى

1- سامية قريش ،مرجع سابق، ص28

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

محاسبة الدّمة والذي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة، حيث قام هذا الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أبريل 1997. وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة و المتمثل في¹:

- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE

حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة)

- تكوين المحاسبين العموميين : حيث اتخذت وزارة المالية عدة إجراءات لتوعية وإعلام

المحاسبين في إطار برنامج تكويني يهدف إلى تطوير المورد البشري للتكيف مع معايير عصرنة المحاسبة العمومية و يتضمن البرنامج التكويني :

- دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاص بتكوين أمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

- دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصصت لتكوين نواب أمناء الخزينة الولائية ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول قواعد سير المخطط المحاسبي للدولة.

- دورة تكوينية من أجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من:

✓ أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب، وذلك يوم 09 جويلية 2000 .

✓ قابضي الجمارك والأملاك الوطنية، وذلك يوم 13 جويلية 2000 .

وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين:

▪ اختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميله، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000.

▪ تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني : وكان هذا بداية من سنة 2003.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني

(PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007 .

1-سامية قريش ،مرجع سابق، ص32

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

2. إصلاح وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون العضوي رقم 18-15

الصادر في 2 ستمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية:

جاء القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 ستمبر 2018 ليلغي القانون 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 الساري المفعول والذي أصبح لا يستجيب للمتطلبات الذي تفرضها المتغيرات والتطورات التي عرفت الجزائر في المجال المالي والاقتصادي، حيث أدرج هذا القانون العضوي آليات جديدة لتسيير المالية العمومية تتمحور حول مبدأ التسيير المتعدد السنوات للميزانية وكذا على تقييم النتائج بدلا من تقييم تسيير الوسائل المعمول به حاليا. وفيما يلي أهم أسباب ودوافع صدوره:

أ. الفئات العديدة التي عرفها النظام الميزاني بموجب القانون 84-17 ، لاسيما: الاعتماد على نظام التسيير الميزاني القائم على الوسائل دون الاهتمام بالنتائج والأهداف المرجوة وكذا التخطيط الإستراتيجي متوسط المدى، وبالتالي استحالة قياس أداء الهيئات الحكومية، نقص الشفافية في تقديم وثائق الميزانية مع صعوبة الوصول والاطلاع عليها.

ب. كحتمية قانونية فرضها نص الدستور لسنة 1996 ، وأكدت عليها المادة 141 من دستور سنة 2016 حيث يجب اعتماد قانون عضوي لتنظيم القوانين المتعلقة بقوانين المالية، وهذا ما يتعارض مع القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية

ج. طبيعة المعلومات المقدمة بموجب نظام المحاسبة العمومية الجزائري القائم على الأساس النقدي، والذي لا يحقق الإفصاح الكامل والشفافية عن نتائج نشاط هيئات القطاع العام؛
د. خطوة نحو مواكبة التطورات العالمية في مجال النظام الميزاني والمحاسبي للدولة في ظل وجود معايير IPSAS، وكذا أساليب حديثة للتسيير الميزاني لاسيما الموازنة الموجهة بالنتائج¹.

ويتضمن القانون العضوي 18-15 مجموعة من الجوانب نذكر أهمها²:

- اعتماد التسيير الميزاني القائم على النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة؛ (المادة 02) ، كما ويتم تدعيم هذا النظام بإطار ميزاني متعدد السنوات (المادتين 05 و 06).

1- خضير خبيطي، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية بالجزائر، دراسة ميدانية للفترة (2020 2021) مجلة إضافات اقتصادية، المجلد / 06 العدد 1:2022، ص173
2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53.

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

- تطبيق المحاسبة المالية لجميع عمليات الدولة على أساس الاستحقاق المحاسبي بهدف إعداد بيانات مالية حكومية منتظمة وصادقة وتعكس الوضعية المالية وممتلكاته، مع استخدام نظام محاسبة التكاليف بهدف تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار تنفيذ البرامج الحكومية (المادة 65)

- تعزيز الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية (المواد 71 إلى 78)، وكذا القانون المتضمن تسوية الميزانية (المواد 86 إلى 88) وهذا من أجل تعزيز الشفافية، وكذا رقابة البرلمان على المال العام.

- تفعيل الرقابة على المال العام سواء الرقابة البرلمانية، وكذا رقابة مجلس المحاسبة من خلال المصادقة على حسابات الدولة، على شكل تقرير يحدد ما إذا كانت القوائم المالية للدولة منتظمة وتعرض بصدق الوضعية المالية لتحقيق مبدأ الوفاء والشفافية (المادة 88)

3. التنظيم المحاسبي الجديد للدولة (المحاسبة الجديدة للدولة ثلاثية الأبعاد)

نص القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية في مادته 65 على إلزام الدولة الجزائرية بمسك المحاسبات الثلاث: المحاسبة الميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، كما تمسك الدولة المحاسبة العامة لجميع عملياتها قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، كذلك تنفذ الدولة محاسبة تحليل للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرنامج.¹

كما نصت على انه يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة و تعكس بصفة مخصصة ممتلكاتها ووضعتها المالية، و يجدر الإشارة هنا أن محافظي الحسابات مدعوون أيضا للتصديق على الحسابات في ظل المحاسبة العمومية الجديدة، فالمحاسبة العامة يجب أن توفر معلومات مفيدة لوضع الميزانية وفهم تنفيذها، فلا يمكن الحصول على المعلومات المتاحة إلا من خلال المحاسبة العامة على أساس مبدأ الاستحقاق، ذلك لان الصندق المالي يسير جنبا إلى جنب مع مبادئ صدق الحسابات والصورة المخلصة لأصول الدولة ووضعتها المالي.²

1- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 ستمبر 2018 مرجع سابق المادة 65، ص 16

2- جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018-2019، ص 196

بعدها تطرقنا لمراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في المطلب السابق، سنتطرق في المطلب الموالي إلى دواعي إصلاح وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المطلب الثاني: دواعي إصلاح وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب أصبح من الضروري إصلاحه وفق معايير IPSAS و يمكن إجمال جوانب قصور النظام الكلاسيكي و التي استدعت إلى إصلاحه فيها يلي:

1- عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:

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

2- طريقة ترقيم حسابات المدونة:

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة التطورات التي تعرفها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.¹

3- صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:

تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات الحديثة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يقوم بتجميع مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة على مستوى كل مراكز التسجيل المحاسبي بل أن عملية التركيز في اغلب الأحيان لا تتم في الآجال المناسبة مما يؤدي إلى تأخر في الحصول على المعلومات لاتخاذ القرارات وهو مالا يخدم الجهود الرامية إلى تجسيد سياسة عقلنة وترشيد النفقات العمومية وكذا تحقيق التسيير الفعال للمالية العمومية؛²

1- عبدوس إيمان، مرجع سابق، ص318

2- سعد شاوش منصور، المعايير المحاسبية الدولية للتسيير العمومي بين الواقع ووسائل الانتقال، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2019-2020، ص46

4- تعقيد الوثائق المحاسبية: الوثائق المحاسبية تتميز بالتعقيد والغموض.

5- عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:

حيث تتم متابعتها في سجلات غير سجلات المحاسبة وذلك عن طريق القيد الوحيد و هو نظام محاسبي يستخدم لتسجيل جانب واحد فقط من المعاملة المحاسبية داخل السجلات المالية، رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب* الميزانية ، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات؛ وبالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا توفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.¹

بعدما تطرقنا لدواعي إصلاح وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في المطلب السابق سنتطرق في المطلب الموالي إلى مكونات مشروع عصرنة نظام الميزانية العامة في الجزائر

المطلب الثالث: مكونات مشروع عصرنة نظام الميزانية العامة في الجزائر

يتكون المشروع من تركيبتين أساسيين هما:

أولاً- تركيبة الميزانية **STRUCTURE DU BUDGET**: وتهدف إلى

- ✓ تسهيل التحكم في النفقة العمومية،
- ✓ تسهيل الخيارات الإستراتيجية من خلال معلومات و تحاليل هادفة،
- ✓ تحسين شفافية الميزانية لأجل ترقية نقاش واضح لخيارات السياسات الاقتصادية و الاجتماعية،
- ✓ تعزيز مراقبة التنفيذ و تحسين الأداءات في إنجاز السياسات و الاستثمارات المسجلة في الميزانية².

يتم الوصول إلى هذه الأهداف عن طريق الأعمال التالية:

1. وضع ميزانية متكاملة متعددة السنوات: أي أنها تشمل كل من الاستثمارات و كذا النفقات الجارية. تحافظ هذه الميزانية المتعددة السنوات، بصفة كلية، على الطابع السنوي للميزانية في المجال

1- بن دويس فاتح ،واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري و مواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مذكرة

ماستر ، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير ، 2019-2020 ص75

2 -موقع وزارة المالية ، <http://www.mf.gov.dz>، تاريخ الاطلاع: 8 ماي 2023

*التبويب هي مجموعة حسابات التي تصرح عن قيمة و تفاصيل كامل الإيرادات و مخرجات اقتصاد ما .

القانوني بحيث تشمل الميزانية السنوية التوقعات حسب كل قطاع و سياسة. و يتم إعدادها و عرضها مع ترقبات على ثلاث سنوات القادمة و يدخل في إطار اقتصاد جزئي متناسق من نفس الفترة.

2. تحسين عرض و نشر الميزانية لأجل تسهيل نقاش أكثر تفتحا و أكثر إعلاما حول الخيارات

الاقتصادية و الاجتماعية للحكومة.

3. تعزيز وظيفة الإرشاد الاقتصادي لوزارة المالية و ذلك من خلال رفع قدرات التقييم و مراقبة

نوعية تكاليف الاستثمارات و الأهداف وراء طلبات اعتمادات الوزارات.

ثانيا: تركيبة الإعلام الآلي و نظام الإعلام

سيسمح استعمال الإعلام الآلي و التكنولوجيا الجديدة لوزارة المالية و كذا المسؤولين بمتابعة نمو

المعطيات المتعلقة بالميزانية منذ إعدادها إلى غاية تنفيذها مرورا بالتزامهم على مختلف المستويات

(المركزي، الجهوي، الولائي). و يتعلق الأمر هنا بتطوير نظام تسيير للميزانية كامل من شأنه أن يسمح

لمختلف المتدخلين في مسار الميزانية بتبادل المعطيات و الحصول في كل وقت على جدول واحد

للميزانيات و النفقات على كل المستويات.¹

بعدما تطرقنا إلى مكونات مشروع عصرنة نظام الميزانية العامة في الجزائر في المطلب

السابق سنتطرق في المطلب الموالي لمتطلبات و أهمية و أهداف عصرنه نظام المحاسبة العمومية

وفق معايير IPSAS في الجزائر

المطلب الرابع: متطلبات و أهداف عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS في الجزائر

أولا: متطلبات عصرنه نظام المحاسبة العمومية

لإنجاح تطبيق مشروع العصرنه هناك متطلبات يمكن إجمالها فيما يلي:

1) تكوين العنصر البشري:

إن جل النظريات الحديثة أكدت على ضرورة تأهيل العنصر البشري وتكوينه حتى يضطلع بمهام

إنجاح أية عملية إصلاح أو تغيير، وقد أكدت الأبحاث التي تعنى بالتنمية البشرية أن الإنسان هو

محور ومحرك أي إصلاح خاصة عند توفير العوامل الأخرى كالموارد المالية والمادية ومختلف وسائل

التكنولوجيا الحديثة؛

1 - موقع وزارة المالية، [http:// www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)، مرجع سابق

(2) تحديث الإدارة العمومية:

لقد أصبحت التكنولوجيا ومختلف وسائلها عاملا حاسما في التغيير والتطوير، وهو ما يؤكد على ضرورة الاعتماد عليها في تحسين خدمات ومهام الإدارة العمومية؛

(3) تغيير أساس القياس المحاسبي:

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول و الاهتلاكات* و متابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي. وتجدر الإشارة إلى أن أساس الاستحقاق يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها؛¹

(4) تطبيق محاسبة المسؤولية:

إن تطبيق هذا النوع من المحاسبة يؤدي بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والدخل بمستويات إدارية مختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة مسبقا، مما يمكن من إصدار النتائج بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي؛²

(5) تخفيف مركزية السلطة:

وذلك من خلال منح المستويات الإدارية بعض السلطة في تولي الشؤون الإدارية والحد من هيمنة الحكومة على جميع هذه المستويات، وهذا نظرا لاختلاف هدف كل وحدة حكومية ما ينجم عنه اختلاف في تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء؛

(6) الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات:

إن إنجاح مشاريع الإصلاح في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات

1-خضير خبيطي، مرجع سابق ص106

2-أحمد يوسف السعيدي، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، جامعة المدية، الجزائر مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، العدد 2، 2014، ص32

*الاهتلاكات : هي طريقة محاسبية تستخدم لتوزيع نفقات الأصول الملموسة على مدار عمرها الإنتاجي و ذلك بسبب

الاستعمال أو مرور الزمن.

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

العلاقة السلطة التشريعية والتنفيذية لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يستلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية لإنجاحه؛

(7) إصلاح المنظومة القانونية للقطاع المحاسبي:

إن المحاسبة العمومية في الجزائر تضم ترسانة من التشريعات (القوانين، المراسيم، القرارات والتعليمات) التي تمثل الإطار القانوني لها، ونظرا لافتقاد هذه التشريعات للمرونة المطلوبة وجب تكييفها بالشكل الذي يعزز من خلاله تطبيق الإصلاحات المقترحة في مجال المحاسبة العمومية¹.

ثالثا: أهداف عصرنه نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS في الجزائر

يهدف المشروع إلى تحقيق جملة من الأهداف التالية:

- الانتقال من محاسبة الصندوق إلى المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة ؛
- استخراج قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الذمة المالية و الوضعية المالية و النتيجة عند إقفال السنة المحاسبية؛
- تحسين النجاعة من خلال الحوكمة الجيدة لاسيما في جودة التقديرات عبر التكفل بجزء من التكاليف المؤجلة خلال برمجة ميزانية الدولة و تنفيذها؛
- إقحام مسؤولية كل متدخل في دورة الإيرادات و دورة النفقات انطلاقا من الاستحقاق إلى غاية التنفيذ ؛
- تعزيز الشفافية من خلال تتبع عملية جمع الأموال و استعمالها ؛
- إنتاج معلومة ذات جودة تسمح بتسيير أحسن للديون و المستحقات؛
- تسيير أمثل للخزينة؛
- ترشيد النفقات بشكل عقلاني و إعطاء مسؤولية اكبر للمسيرين الدين يسهرون على حركة

الأموال؛²

1- مزنيان نور الدين ، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، جامعة 20 اوت 2019 سكيكدة الجزائر ، مجلة الارصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية ، مجلد 2، عدد 1، جوان 2019 ، ص 149- 150

2-وزارة المالية، مشروع قانون قواعد المحاسبة العمومية ، <https://www.aps.dz/ar/economie>، تاريخ الاطلاع 8 ماي

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحوى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

- توازن المسؤوليات يقدم حماية أفضل بين كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي و الأمر

بالصرف؛

- تمكن البرلمان من الحصول على جميع المعلومات التي تساعده في تقييم و تقدير الوضعية

المالية الحقيقية للدولة و التي تسمح بتوجيهه في اتخاذ القرار .

- الحد من الفساد الإداري و المالي من خلال توفير الرقابة على الإنفاق العمومي ما يساهم في

حماية المال العام

المبحث الثالث:

دور عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تعزيز الرقابة المالية في الجزائر

إن مشروع عصرنة أنظمة الميزانية يحمل في طياته تغيير تنظيم محاسبي جديد للدولة وإعادة تعريف وظائف الرقابة المالية، بهدف تهيئة ظروف تحقيق التوازن بين احترام استقلالية المسيرين و الحفاظ على أداة الرقابة لإدارة المالية العمومية. غير أن مشروع الإصلاح يهدف إلى إعادة تركيز الرقابة المالية على التحكم في تنفيذ القوانين المالية، لاسيما من خلال تحديد مخاطر الميزانية والاحتياط لها بالإضافة إلى جودة المحاسبة الميزانية، من أجل تلبية توقعات الرقابة الديمقراطية التي تهدف إلى تحسين استخدام المالية العمومية .

المطلب الأول: أهمية عصرنة نظام المحاسبة العمومية و مساهمته في حماية المال العام في الجزائر

- محاسبة المسؤولية في ظل تطور أساليب إعداد الموازنة حيث تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوب محاسبي ورقابي يساعد على خدمة الإدارة من خلال توفير التقارير التي تثبت مدى التزام المسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة بتنفيذ الخطط والأهداف المترجمة في الموازنة.

- محاسبة التكاليف في ظل تطور أساليب إعداد الموازنة في دراسة بدائل القرارات المتعلقة بالأنشطة الحكومية، حيث تقدم محاسبة التكاليف معلومات تساهم بشكل مباشر في تقييم و دراسة البدائل المتعلقة بالأنشطة الحكومية مثل تنفيذ برنامج أو إحالته على الغير وقبول أو رفض برنامج¹ استثماري معين أو الاستمرار في تقديم خدمة أو إنتاج سلعة أو التعاقد مع القطاع الخاص على تقديمها أو إنتاجها

- إحكام الرقابة على تنفيذ البرامج الحكومية من خلال اعتماد نظام المسؤولية .

- إعداد الموازنة العامة للدولة وفق الأساليب الحديثة الذي يعتمد بشكل أساسي على قياس كلفة الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية والبرامج التي تنفذها و المسؤول عنها، إذ يتطلب اعتماد أي من هذه الأساليب في إعداد الموازنة على تصنيف العمليات الحكومية إلى برامج والبرامج إلى أنشطة والأنشطة إلى عناصر تكلفة بهدف برمجة العمليات الحكومية إلى أهداف رئيسية يمكن قياسها وهو ما

1- علي مال الله عبد الله، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها ، مجلة الإدارة والاقتصاد ،

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

يؤكد أهمية محاسبة المسؤولية والتكاليف في إعداد للموازنة العامة وفق الأساليب الحديثة¹.

- توفير المعلومات المالية لتحديد أن الإيرادات المتوقعة للسنة المالية قادرة على تغطية النفقات المتوقعة.

- إيضاح بلن الموارد المتحققة والإنفاقات الخاصة بها بشكل مشاريع وانجازات قد تم تحقيقها بناء على الموازنة المقررة والمعتمدة من المجلس التشريعي.

- تزويد المستفيدين بالمعلومات المالية للمساعدة في المساءلة عن تحقيق الأهداف والانجازات.

- تزويد المعلومات المالية لتحديد أن المركز المالي للوحدات الحكومية قد تحسن نتيجة العمليات التشغيلية خلال الفترة².

كل هذه إجراءات تساهم في حماية و الحد من الفساد الإداري و المالي و تعزيز الرقابة على المال العام.

المطلب الثاني: مزايا مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على المال العام

من أهم المزايا التي دفعت الجزائر إلى عصرنة نظامها المحاسبي العمومي و تعزيز الرقابة على المال العام نلخصها فيما يلي:

- مواكبة متطلبات العولمة؛
- تحسين جودة المعلومات المالية؛
- الإصلاح المحاسبي اعتمادا على المعايير المحاسبية الدولية يزيد من فعالية الإصلاح؛
- المساهمة في رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية؛
- تسهيل دخول المؤسسات إلى الأسواق المالية الدولية؛
- تعزيز الشفافية والإفصاح بالقوائم المالية؛
- تفعيل دور البورصة³،

1- زياد هاشم السقا، علي مال الله السندي، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية ، مجلة تكريت للعلوم

الاقتصادية والإدارية، المجلد 6 ، العدد 17 ، 2010 ، ص148

2- محمد محمود حسين لافي، معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2013 ، ص7

3-مقدم حاجة ،مرجع سابق ،ص14

- تأهيل نسبة المحاسبة للعمل في الأسواق الداخلية؛
- تحسين نظامي الاتصال والمعلومات بالمؤسسة؛
- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة؛
- التخلص من عيوب الأساس النقدي و تطوير مهنة المحاسبة بشكل عام ومواكبة التطور والحديث في المعرفة المحاسبية العامة والممارسات المحاسبية في القطاع العام.

المطلب الثالث: عراقيل و تحديات عصرنة نظام المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على المال العام
اجتمعت عدة عوامل لتحول دون تنفيذ مشروع عصرنة الانظمة الميزانية في الجزائر بالكيفية المطلوبة ووفق الآجال المخطط لها والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- الفراغ القانوني؛ يتطلب تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعديلا للقوانين أو الأنظمة في الدول المطبقة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها؛
- اختلاف البيئات وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية؛
- مقاومة التغيير بسبب عدم استيعاب والتحكم في التسيير الجديد القائم على النتائج وتقنياته؛
- التنسيق غير الكافي بين المكونات الرئيسية التي تهدف إلى وضع إطار ميزاني متعدد السنوات قائم على البرامج و النتائج ، وبذلك غياب نظرة متكاملة عن مشروع العصرنة في الجزائر وتطور مكوناته الفرعية؛
- قلة الخبرات والكفاءات اللازمة لتنفيذ مشروع الإصلاح و عصرنة نظام المحاسبة العمومية؛
- عدم كفاية برامج التدريب؛
- غياب الشراكة بين مراكز بحوث الجامعات والهيئات المكلفة بمشاريع الإصلاح و العصرنة حيث ينشط كل منهما في فضاء منعزل عن الآخر؛¹
- إن اعتماد طرق محاسبية تمتثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب من الموظفين بذل الوقت والجهد الإضافي، ومن خلال الموارد المتوفرة لدى الإدارات العمومية أثناء المرحلة الانتقالية، فإنها تعتمد لفترة زمنية معينة على الدعم المقدم من موظفيها، إضافة إلى ما يؤديه من واجبات عادية، أو تلجأ إلى تعيين الكثير من الموظفين الإضافيين؛

1- فطيمة عشة ، " محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر السنة الجامعية 2021 / 2022 ص 258

الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

- تعد عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عملية معقدة وشاملة في تغيير الإدارات العمومية، فهذه المعايير تجلب منافع عديدة في الأجلين المتوسط والطويل، ولكن في الوقت ذاته يتطلب تكاليف ويصعب تطبيقها في الأجل القصير يجب على الرؤساء التنفيذيين في جميع المؤسسات المعنية معالجتها معالجة جدية؛

- قلة الموظفين المؤهلين واعتياد المحاسبين على الأساس النقدي؛¹

- نقص التدريب و التأهيل لموظفي وإطارات القطاع العام وعدم الإلمام الكافي بالمعايير

المحاسبية الدولية في القطاع العام نظرا لحدوثها في البيئة الجزائرية.

1- جابي أمينة هناء، مرجع سابق ص 218

خلاصة الفصل الثاني:

نستخلص من هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقدم إرشادات أو نماذج حول طرق عرض البيانات المالية الحكومية، بغية توجيهه وتوحيد الممارسات و المعالجات المحاسبية فيما يخص الإفصاح و إعداد القوائم المالية بالنسبة لوحدات القطاع كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة و الرفع من مستوى جودة وموثوقية التقارير المالية التي صدرت عن وحدات القطاع العام. كما أن تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام تؤدي إلى تحقيق أهداف منشودة ولها دور في محاربة الفساد من خلال دعم المساءلة العامة والشفافية المالية. وفي هذا الإطار، ومن خلال الإصدارات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ثم تصنيف هذه المعايير بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام وفقا لأساس الاستحقاق. أما بالنسبة لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر فقد مر هذا النظام بمراحل أدت إلى عدة دواعي لإصلاح هليواكب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. كما يظهر من خلال هذا الفصل أن الجزائر توجهت إلى إصلاح الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية و الرقابة المالية من خلال إصدار القانون 15- 18 المتعلق بقوانين المالية ، هذا القانون الجديد يستجيب للمتطلبات التي تفرضها الإصلاحات الاقتصادية و إصلاحات المالية العامة خاصة الإصلاح الميزاني والمحاسبي للدولة الجزائرية حيث يركز على تكريس إدارة النتائج عوض إدارة الوسائل وترسيخ مبادئ الحوكمة المالية الرشيدة والشفافية وإدخال مبادئ محاسبية جديدة هدفها الرئيسي هو تعزيز الرقابة ، و بالنسبة لمشروع إصلاح محاسبة الدولة فهو يعتبر جزء من مشروع تحديث الأنظمة الميزانية في الجزائر و يندرج تحديدا ضمن التركيبيية الخاصة بإعادة هيكلة تنفيذ النفقات العمومية، والهدف منه تزويد الدولة الجزائرية بمخطط محاسبي يتيح الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة على أساس الاستحقاق للدولة وفق معايير محاسبة الدولة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، حيث اتبعت الجزائر نمط تكييف معايير IPSAS وفق خصوصية البيئة الجزائرية.

الفصل الثالث

دراسة حالة واقع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية
تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

الفصل الثالث دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

بعد التطرق للإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية و الرقابة المالية في الفصل الأول، وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحوى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر في الفصل الثاني ، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الإطار المفاهيمي على الدراسة الميدانية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو .

ولمعالجة الموضوع قسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين وهما:

في المبحث الأول: تعريف المؤسسة محل الدراسة محافظة الغابات لولاية تيزي وزو.

و في المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول

التعريف بالمؤسسة محل الدراسة: محافظة الغابات لولاية تيزي وزو

يتناول هذا المبحث تعريف محافظة الغابات لولاية تيزي وزو ، والهيكل التنظيمي باعتباره موضوع دراستنا بالإضافة إلى تحليل الاستثمارات التي وزعناها على الموظفين في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و إبراز أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال تحليلنا لهذه البيانات

المطلب الأول : تعريف محافظة الغابات لولاية تيزي وزو

في هذا العنصر نقوم بدراسة ميدانية لمحافظة الغابات لولاية تيزي وزو التي تقع بمدينة تيزي وزو ، و تتكون من 311 موظف من بينهم 203 موظف و 108 عون متعاقد، و تجمع خمس مقاطعات غابية و لكل مقاطعة أقاليم و فروع تابعة لها و تتولى تسييرها. أنشئت المحافظة الولائية للغابات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95-333 المؤرخ في 25 أكتوبر 1995 المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-93 المؤرخ في 17 مارس 1997 وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تخضع لإشراف المديرية العامة للغابات تحت وصاية وزارة الفلاحة و التنمية الريفية.

المطلب الثاني : تنظيم محافظة الغابات لولاية تيزي وزو:

بناء على القرار الوزاري المؤرخ في 29 جويلية 1997 و المتضمن تنظيم محافظة الغابات للولاية و طبقا لاحكام المادة 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 95-333 المؤرخ في 25 أكتوبر 1995 ، يهدف هذا القرار إلى تنظيم المحافظة الولائية الغابية إلى أربع مصالح تنفرع كل واحدة منها إلى عدد من المكاتب هي:¹

1 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 95-333 المؤرخ في 25 أكتوبر 1995 المعدل والمتمم و المتضمن إنشاء المحافظة الولائية للغابات و المحدد لتنظيمها و عملها

1- مصلحة حماية النباتات و الحيوانات: تحتوي على

أ. مكتب الأصناف المحمية و الصيد و نشاطات المصيدات: تقوم بتنفيذ البرامج و التدابير في مجال تنمية الثروة الصيدية و حمايتها.

ب. مكتب الوقاية و مقاومة الحرائق و الأمراض:

تقوم بتنظيم و متابعة و مراقبة عمليات الوقاية من حرائق الغابات و الأمراض الطفيلية و هجوماتها و مكافحة ذلك و تنفيذ برامج الإرشاد و التوعية و التنشيط المتعلقة بالحفاظ على الثروة الغابية و الحلقائية و الصيدية.

2- مصلحة توسيع الثروات و حماية الأراضي: تحتوي على

أ. مكتب توسيع الثروات: تقوم بتنفيذ البرامج و التدابير في مجال تطوير الثروة الغابية و الحلقائية و حمايتها و توسيعها.

ب. مكتب الحماية و استصلاح الأراضي: تحافظ على الأراضي المعرضة للانجراف و التصحر.

3- مصلحة تسيير الثروات و الدراسات و البرامج: تحتوي على

أ. مكتب الجرد، التهيئة و المنتوجات: تضبط باستمرار جرود الموارد الغابية و الحلقائية و الصيدية.

ب. مكتب التنظيم و الشرطة الغابية: تنظم و تراقب استغلال المنتوجات الغابية و الحلقائية.

ت. مكتب الدراسات و البرامج: تجمع و تعالج و تنشر المعلومات المتصلة بميدان اختصاصها و تعد الحصائل و التقارير الدورية عن تقويم أنشطتها.

4- مصلحة الإدارة و الوسائل: تحتوي على

أ. مكتب تسيير الموارد البشرية و التكوين: يقوم بمتابعة المسار المهني للموظفين و السهر على تطبيق التنظيم الخاص بالموارد البشرية و على تنفيذ برامج التكوين و تحسين المستوى و تجديد المعارف و كذا التكوين المتخصص قبل الترقية للالتحاق ببعض الرتب.

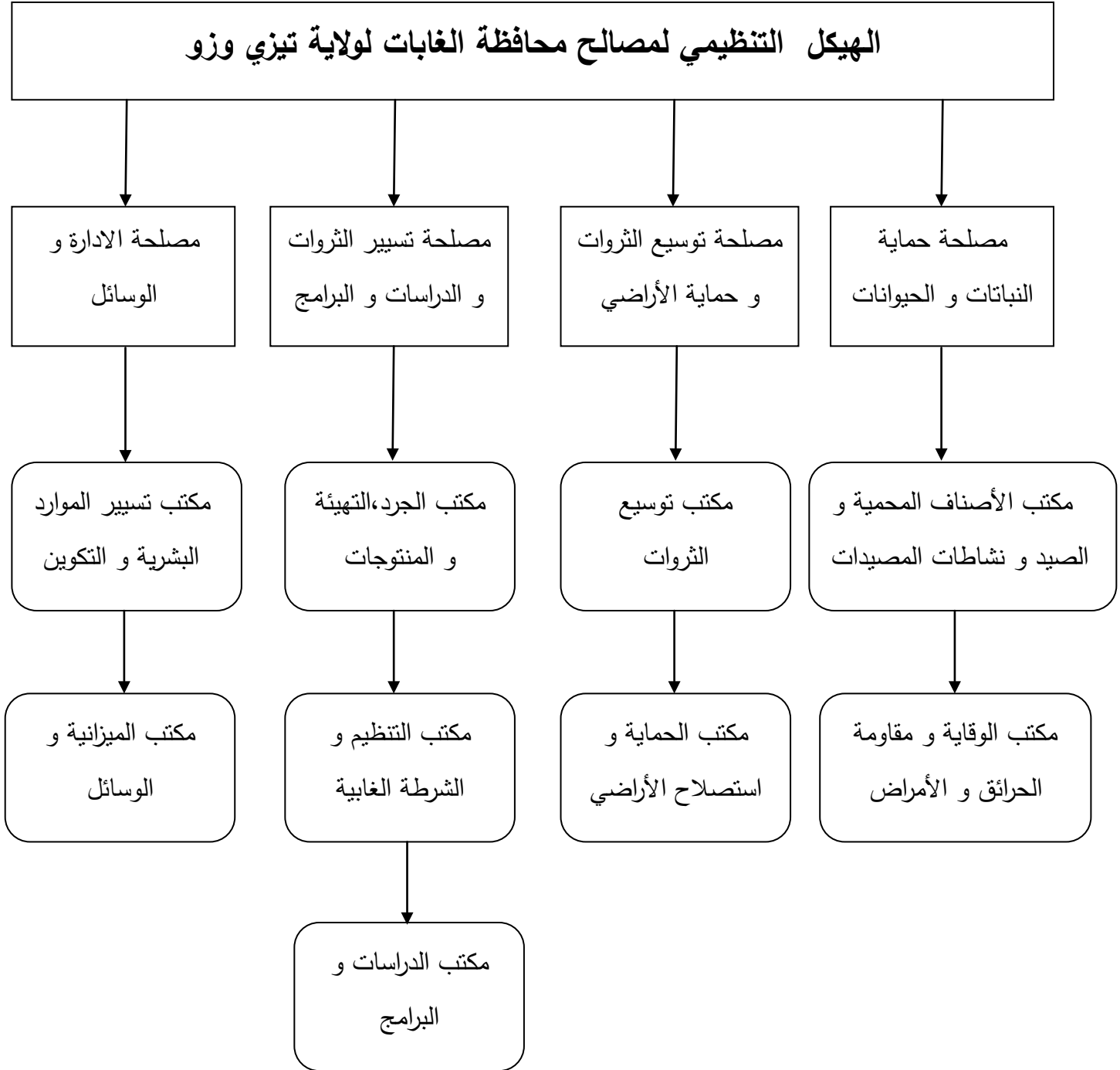
ب. مكتب الميزانية و الوسائل: يقوم بمتابعة تنفيذ الميزانية فيما يخص قسم التسيير و حساب

أجور و مرتبات المستخدمين و متابعة تنفيذ الميزانية فيما يخص قسم التجهيز.¹

و الشكل رقم 1 يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الغابات لولاية تيزي وزو

1-المرسوم التنفيذي رقم 95-333، مرجع سابق

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمحافظة الغابات لولاية تيزي وزو



المطلب الثالث: مهام محافظة الغابات

تتمثل مهمة المحافظة الولائية للغابات في القيام بمهام تطوير الثروة الغابية و الحلقائية و إدارتها و رفع من شأنها و حمايتها و تسييرها في إطار السياسة الغابية الوطنية .و بهذه الصفة تكلف على الخصوص بما يلي:

- تنفيذ البرامج و التدابير في مجال تطوير الثروة الغابية و الحلقائية و حمايتها و توسيعها و تحافظ كذلك على الاراضي المعرضة للانجراف و التصحر .
- تنظم و تراقب استغلال المنتوجات الغابية و الحلقائية.
- تنظم و تتابع و تراقب بالاتصال مع المصالح المعنية الأخرى عمليات الوقاية من حرائق الغابات و الأمراض الطفيلية و هجوماتها و مكافحة ذلك.
- تسهر على تطبيق التشريع و التنظيم الساريين على الميدان الغابي و تنظم تدخل أسلاك إدارة الغابات في مجال الشرطة الغابية.
- تضبط باستمرار جرود الموارد الغابية و الحلقائية و الصيدية.
- تنفذ البرامج و التدابير في مجال تنمية الثروة الصيدية و حمايتها.
- تنفذ برامج الارشاد و التوعية و التنشيط المتعلقة بالحفاظ على الثروة الغابية و الحلقائية و الصيدية.
- تجمع و تعالج و تنشر المعلومات المتصلة بميدان اختصاصها و تعد الحصائل و التقارير الدورية عن تقويم أنشطتها.¹

1-المرسوم التنفيذي رقم 201-95 المؤرخ في 25 جولية 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية و عملها في المديرية العامة للغابات،الجريدة الرسمية العدد 42،الصادر 2 في أوت 1995

المبحث الثاني

عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية

بعد أن تطرقنا إلى الجانب النظري للدراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل الرقابة على المال العام في الجزائر ، سنحاول في هذا الفصل التطبيقي دراسة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام.

المطلب الأول: عرض عينة الدراسة و بيانات الاستمارة

أولاً: عينة الدراسة

اعتمدنا في هذه الدراسة الميدانية على العينة المتمثلة في موظفي محافظة الغابات لولاية تيزي وزو ، بحيث قمنا بتوزيع 30 استمارة و قد تم استرجاع 20 منها بنسبة 66.67%

ثانياً: بيانات الاستمارة

اعتمدنا في دراستنا على الاستمارة لجمع البيانات الميدانية ، و يمكن تعريف الاستمارة على أنها: نموذج يضم مجموعة من الأسئلة التي توجه للأفراد بغية الحصول على حقائق و معلومات من أجل الاستفادة منها قدر المستطاع. و عن طريق الاستمارة نستمد المعلومات المباشرة من المصدر الأصلي و تتمثل في جملة من الأسئلة المغلقة و المفتوحة.

و تحتوي دراستنا على ثلاثة محاور أساسية و هي:

1. محور البيانات الشخصية و الوظيفية

يحتوي هذا المحور على البيانات التالية: الجنس ، السن ، المستوى الدراسي ، المنصب الإداري.

2. محور البيانات الموضوعية: يتمحور حول رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام

المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو. و يشمل على أسئلة حول هل نظام المحاسبة العمومية يعاني من نقائص لا بد من تداركها و هل المحاسبة العمومية الحديثة كفيلة

الفصل الثالث دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

بتحسين الرقابة الداخلية على الأموال العمومية و ماهي دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و ماهي عراقيل تطبيق نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر وكذلك أسئلة ماهي عراقيل تطبيق نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر و هل تبني أساس الاستحقاق يعد حلا كافيا لتجاوز نقائص المحاسبة العمومية في الجزائر بالإضافة إلى طرح أسئلة لمعرفة إذا ما كانت تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كفيلة بإرساء مبادئ الحكم الراشد و حماية المال العام في المؤسسات العمومية الجزائرية و هل البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي و هل المورد البشري في الجزائر مؤهل لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي و ماهي الصعوبات التي صادفها الموظف في تطبيق نظام المحاسبة العمومية الجديد المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو .

ثالثا :محور حول الحلول المقترحة :أسئلة الحلول المقترحة من قبل المستجوبين و أهم السبل للتطبيق السليم لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر و في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و ماهي فرص نجاح مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر .

المطلب الثاني:تحليل بيانات الاستمارة

أولا: البيانات الشخصية و الوظيفية

السؤال رقم 01 المتعلق :بجنس للموظف

نص السؤال:ماهو جنس الموظفين؟

الجنس	ذكور	إناث	المجموع
التكرار	6	14	20
النسبة المئوية	30%	70%	100%

جدول رقم(01) :يبين توزيع الموظفين حسب الجنس

الفصل الثالث دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

تتكون عينة الدراسة من 20 فردا منهم 6 ذكر و (14) إناث حيث يوضح الشكل أعلاه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، عن نسبة عالية للإناث مقارنة بنسبة الذكور حيث بلغت نسبة الذكور % 30 ، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي % 70

السؤال رقم 02 المتعلق : سن الموظفين.

نص السؤال : ما هو سن الموظفين؟

السن	أقل من 30 سنة	من 30 سنة إلى 40 سنة	من 40 سنة إلى 50 سنة	المجموع
التكرار	/	12	8	20
النسبة المئوية	%0	%60	%40	%100

الجدول رقم :02 (يبين توزيع الموظفين حسب السن)

من خلال الجدول رقم (02) والخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين عمر أفراد عينة الدراسة، وأن الفئة العمرية الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 30 سنة إلى 40 سنة بنسبة مئوية يمثل 60 %، تليها الفئة العمرية من 40 سنة إلى 50 سنة بنسبة مئوية يمثل 40 %، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متقدمة نسبياً في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانياً، وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجاباً على نتائج البحث.

السؤال رقم 03 المتعلق بالمستوى التعليمي

نص السؤال : ما هو المستوى التعليمي للموظفين؟

المستوى التعليمي	متوسط	ثانوي	جامعي	المجموع
التكرار	0	5	15	20
النسبة المئوية	0	25%	75%	100%

الجدول رقم 3 يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

الفصل الثالث دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) الخاص بتوزيع عينة الدراسة، حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الليسانس حيث بلغ عددهم 15 فرد بنسبة مئوية 75% وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المحاسبين و المتصرفين الإداريين و موظفين في مجال الغابات ، في حين بلغت نسبة الثانوي 25% .
 إذن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

السؤال رقم : 04 المتعلق بالمنصب الإداري للموظفين

نص السؤال :ماهو المنصب الإداري للموظف؟

المجموع	أخرى	متصرف إداري	محاسب إداري	موظف إداري	المستوى الإداري
20	6	4	2	8	النكرار
100%	30%	20%	10%	40%	النسبة المئوية

جدول رقم:04 (يبين المنصب الإداري للموظفين في محافظة الغابات تيزي وزو)

من خلال الجدول رقم (04) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكثر عدد من أفراد العينة يعملون كموظف إداري بنسبة 40% ما يعدل 8 مستجوبين ، بينما العدد الآخر من أفراد العينة يتوزع بين مهنة المحاسبين حيث بلغت النسبة المئوية 10 % ما يعدل 2 مستجوبين في حين كانت نسبة متصرف إداري 20% ما يعدل 4 مستجوبين ونسبة موظفي في مستوى آخر 30 % ما يعدل 6 مستجوبين ،و من خلالهم يمكننا معرفة آرائهم حول رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية و مدى تطبيق مشروع العصرنة في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو وتقديم مختلف الاقتراحات والحلول.

ثانيا: الأسئلة الموضوعية حول رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية و مدى تطبيقه في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو .

السؤال رقم 5: المتعلق بنظام المحاسبة العمومية

نص السؤال: هل نظام المحاسبة العمومية التقليدي يعاني من نقائص لا بد من تداركها ؟

المجموع	لا ادري	لا	نعم	هل نظام المحاسبة العمومية التقليدي يعاني من نقائص لا بد من تداركها ؟
20	8	0	12	التكرار
100%	%40	%0	%60	النسبة المئوية

الجدول رقم 5 (حول ما إذا كان نظام المحاسبة العمومية التقليدي يعاني من نقائص)

من خلال الجدول (05) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة أجابوا بنعم بنسبة %60 ما يعدل 12 مستجوبين ،مقارنة بالعينة التي التي ليست على دراية بموضوع نظام المحاسبة العمومية بنسبة %40 ما يعدل 8 مستجوبين و ذلك راجع لعدم تطلعهم بمشروع عصرنة النظام المحاسبي الجديد.

السؤال رقم 6: المتعلق بإطلاع على مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

نص السؤال: هل أنت على اطلاع على مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

المجموع	لا ادري	لا	نعم	هل أنت على اطلاع على مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
20	3	5	12	التكرار
100%	%15	25%	%60	النسبة المئوية

الجدول رقم 6 (حول اطلاع المستجوبين على مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في

(الجزائر)

الفصل الثالث دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

من خلال الجدول (06) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة على دراية بمشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أي 12 مستجوبين بنسبة 60% و العينة الأقل دراية بالمشروع بلا بنسبة 25% ما يعدل 5 مستجوبين و لا ادري بنسبة 15% ما يعدل 3 مستجوبين ما يبين اطلاق أغلبية موظفين محافظة الغابات للتغيرات الجديدة في نظام المحاسبة العمومية.

السؤال رقم 7: المتعلق بنظام المحاسبة العمومية الحديثة

نص السؤال: هل المحاسبة العمومية الحديثة كفيلة بتحسين الرقابة الداخلية على الأموال العمومية في الجزائر ؟

هل المحاسبة العمومية الحديثة كفيلة بتحسين الرقابة الداخلية على الأموال العمومية	نعم	لا	لا ادري	المجموع
النتيجة	12	0	8	20
النسبة المئوية	60%	0	40%	100%

الجدول رقم 7 (حول ما إذا كانت المحاسبة العمومية الحديثة كفيلة بتحسين الرقابة الداخلية على الأموال العمومية في الجزائر)

من خلال الجدول رقم (07) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة أجابوا بنعم بنسبة 60% ما يعدل 12 مستجوبين لأنهم يرون أن المحاسبة العمومية الحديثة كفيلة بتحسين الرقابة الداخلية على الأموال العمومية أما العينة الأقل فهم ليسوا على دراية بالموضوع بنسبة 40% ما يعدل 8 مستجوبين و ذلك راجع لعدم تطلعهم و دراية بالمشروع .

السؤال رقم 8: المتعلق بدوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

نص السؤال: ماهي دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟

المجموع	تحقيق مصداقية الوضعية المالية	مواكبة النظام المحاسبي الجزائري للأنظمة المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي التقليدي تتخلله نقائص و عيوب عدة تحد من تحقيق الأهداف المرجوة منها	ماهي دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
20	4	9	7	الانكسار
100%	%20	%45	%35	النسبة المئوية

الجدول رقم 8 (حول دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر)

من خلال الجدول رقم (08) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة مع مواكبة النظام المحاسبي الجزائري للأنظمة المحاسبية الدولية بنسبة 45% ما يعدل 9 أفراد من المستجوبين و العينة الأخرى مع النظام المحاسبي التقليدي تتخلله نقائص و عيوب عدة تحد من تحقيق الأهداف المرجوة منها بنسبة 35% ما يعدل 7 أفراد من العينة أما العينة الأخيرة مع تحقيق مصداقية الوضعية المالية بنسبة 20% ما يعدل 4 أفراد من العينة. و من خلال رأي أفراد العينة يتضح بان كل هذه الدوافع تؤدي إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

السؤال رقم 9: المتعلق بعراقيل تطبيق نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر.

نص السؤال: ماهي عراقيل تطبيق نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر ؟

المجموع	ضعف المورد البشري و نقص الخبرة في مجال المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام.	صعوبة تأقلم المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي الجديد و عدم توفر الوقت الكافي لتطبيق نظام IPSAS	تأخر المنظومة القانونية	ضعف التكوين في مجال نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS	نقص التمويل	ماهي عراقيل تطبيق نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر ؟
20	4	4	3	7	2	التكرار
100 %	20%	20%	15%	35%	10%	النسبة المئوية

الجدول رقم 9 (حول عراقيل تطبيق نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر)

من خلال الجدول رقم (09) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أفراد العينة البالغ عددهم 7 بنسبة 35 % أكدوا على ضعف التكوين في مجال نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS و أفراد العينة البالغ عددهم 4 بنسبة 20% مع صعوبة تأقلم المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي الجديد و عدم توفر الوقت الكافي لتطبيق نظام IPSAS و أفراد العينة البالغ عددهم 4 بنسبة 20 % صرحوا بضعف المورد البشري و نقص الخبرة في مجال المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام أما أفراد العينة البالغ عددهم 2 بنسبة 10% ذكروا نقص التمويل و من خلال رأي أفراد العينة يتضح بان كل هذه العراقيل تعيق تطبيق نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام في الجزائر .

السؤال رقم 10: المتعلق بنظام المحاسبة العمومية التقليدي في الجزائر.

نص السؤال: هل ترى بان نظام المحاسبة العمومية التقليدي في الجزائر يسمح بالإفصاح الكامل عن الأداء المالي في هيئات القطاع العام؟

المجموع	لا ادري	لا	نعم	هل ترى بان نظام المحاسبة العمومية التقليدي في الجزائر يسمح بالإفصاح الكامل عن الأداء المالي في الهيئات القطاع العام
20	18	2	0	التكرار
100%	%90	%10	0%	النسبة المئوية

الجدول رقم 10 (المتعلق بنظام المحاسبة العمومية التقليدي في الجزائر ومدى سماحه بالإفصاح الكامل عن الأداء المالي في الهيئات القطاع العام)

من خلال الجدول (10) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة الذي يمثل 18 فردا ليسوا على دراية ما إذا كان نظام المحاسبة العمومية التقليدي في الجزائر يسمح بالإفصاح الكامل عن الأداء المالي في الهيئات القطاع العام بنسبة 90% من المستجوبين و العينة الأقل دراية تمثل 2 فردا تبرز عدم الاطلاع الكافي على مستجدات نظام المحاسبة في المؤسسات العمومية الجزائرية بنسبة 10% من المستجوبين .

السؤال رقم 11:المتعلق بلماس الاستحقاق إذا كان يعد حلا كافيا لتجاوز نقائص المحاسبة العمومية في الجزائر

نص السؤال: هل تبني أساس الاستحقاق يعد حلا كافيا لتجاوز نقائص المحاسبة العمومية في الجزائر؟

المجموع	لا ادري	لا	نعم	هل تبني أساس الاستحقاق يعد حلا كافيا لتجاوز نقائص المحاسبة العمومية في الجزائر؟
20	16	0	4	التكرار
100%	%80	0%	%20	النسبة المئوية

الجدول رقم 11 (حول ما إذا كان أساس الاستحقاق يعد حلا كافيا لتجاوز نقائص المحاسبة العمومية في الجزائر)

الفصل الثالث دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

من خلال الجدول (11) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أفراد العينة ليسوا على دراية بتبني أساس الاستحقاق بنسبة 80% ما يعدل 16 أفراد من المستجوبين و ذلك راجع لحدائثة المشروع ولأنهم في بداية تطبيق فنون المحاسبة الجديدة في محافظة الغابات و لعدم تخصص بعضهم أيضا في مجال المحاسبة العمومية أما العينة الأقل أجابوا بنعم بنسبة 20% ما يعدل 4 مستجوبين.

السؤال رقم 12: المتعلق بمدى قدرة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على إرساء مبادئ الحكم الراشد و حماية المال العام في المؤسسات العمومية الجزائرية.

نص السؤال: هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كفيلة بلوساء مبادئ الحكم الراشد و حماية المال العام في المؤسسات العمومية الجزائرية ؟

المجموع	لا ادري	لا	نعم	هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كفيلة بلوساء مبادئ الحكم الراشد و حماية المال العام في المؤسسات العمومية الجزائرية ؟
20	16	0	4	الانكرار
100%	80%	0%	20%	النسبة المئوية

الجدول رقم 12 (المتعلق بمدى قدرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على إرساء مبادئ الحكم الراشد و حماية المال العام في المؤسسات العمومية الجزائرية)

من خلال الجدول (12) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أفراد العينة ليسوا على دراية مما إذا كانت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كفيلة بإرساء مبادئ الحكم الراشد و حماية المال العام في المؤسسات العمومية الجزائرية بنسبة 80% ما يعدل 16 مستجوبين و ذلك راجع لحدائثة المشروع أما العينة الأقل أجابوا بنعم بنسبة 20% ما يعدل 4 مستجوبين.

السؤال رقم 13: المتعلق لمدى مساهمة تبني معايير IPSAS في إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام

نص السؤال: هل يسمّح تبني معايير IPSAS إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام؟

المجموع	لا ادري	لا	نعم	هل يسمّح تبني معايير IPSAS إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام؟
20	16	0	4	التكرار
100%	%80	0%	%20	النسبة المئوية

الجدول رقم 13 (المتعلق بمدى مساهمة تبني معايير IPSAS في إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام)

من خلال الجدول (13) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أفراد العينة ليسوا على دراية بنسبة 80% ما يعادل 16 مستجوبين مما إذا كان تبني معايير IPSAS يسمح بإعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام و ذلك راجع لهداية تطبيق فنون المحاسبة الجديدة لذا لا يمكن إبداء حكم المسبق حول المشروع أما العينة الأقل أبدت برأيها بنعم بنسبة 20% ما يعادل 4 مستجوبين لأنها ترى بأن تبني معايير IPSAS كفيلة بتحقيق المصداقية في المعلومات المالية و الرقابة في المؤسسات الحكومية.

السؤال رقم 14: المتعلق بضرورة إصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ المحاسبة العمومية لإنجاح مشروع العصرنة

نص السؤال: هل ترى ضرورة إصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ المحاسبة العمومية لإنجاح مشروع العصرنة ؟

هل ترى ضرورة إصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ المحاسبة العمومية لإنجاح مشروع العصرنة؟	نعم	لا	لا ادري	المجموع
التكرار	13	3	4	20
النسبة المئوية	%65	%15	%20	100%

الجدول رقم 14 (المتعلق بضرورة إصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ

المحاسبة العمومية لإنجاح مشروع العصرنة)

من خلال الجدول (14) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بنعم بنسبة 65 % ما يعادل 13 مستجوبين ترى بأنه يجب وضع قوانين تتماشى مع معايير IPSAS أما العينة الموالية أجابت بلا بنسبة 15% ما يعدل 3 مستجوبين لعدم اطلاعهم على المشروع و العينة الأخيرة ليسوا على دراية بنسبة 20% ما يعدل 4 مستجوبين لعدم تخصصهم في مجال المحاسبة العمومية.

السؤال رقم 15:المتعلق بتلاؤم البيئة الجزائرية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي.

نص السؤال: هل ترى بأن البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي؟

هل ترى بأن البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي؟	نعم	لا	لا ادري	المجموع
التكرار	7	5	8	20
النسبة المئوية	%35	%25	%40	100%

الجدول رقم 15 (المتعلق بمدى تلاؤم البيئة الجزائرية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع الحكومي)

الفصل الثالث دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

من خلال الجدول (15) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة أجابوا بنعم بنسبة 35 % ما يعادل 7 مستجوبين ترى بان البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي بتوفير الموارد المالية و البشرية و التكوين أما العينة الموالية أجابت بلا بنسبة 25% ما يعادل 5 مستجوبين لأنها ترى أن الجزائر غير قادرة على توفير شروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و العينة الأخيرة ليسوا على دراية بالمشروع بنسبة 40% ما يعادل 8 مستجوبين.

السؤال رقم 16: المتعلق بتأهيل المورد البشري في الجزائر لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي.

نص السؤال: هل المورد البشري في الجزائر مؤهل لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي؟

هل المورد البشري في الجزائر مؤهل لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي في الجزائر؟	نعم	لا	لا ادري	المجموع
النكرار	12	2	6	20
النسبة المئوية	60%	10%	30%	100%

الجدول رقم 16 (المتعلق بتأهيل المورد البشري في الجزائر لتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع الحكومي في الجزائر)

من خلال الجدول (16) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أفراد العينة الأولى أجابت بنعم بنسبة 60% ما يعادل 12 مستجوبين لأنها ترى بان المورد البشري مؤهل لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي و ذلك من خلال تقديم برامج تكوينية و تدريبية للتحكم في ه ذه المعايير. أما العينة الثانية أجابت بلا بنسبة 10% ما يعادل 2 مستجوبين و ترى أن المورد البشري في الجزائر غير مؤهل لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي نظرا للمستوى الثقافي و العلمي الذي تتطلبه تطبيق تلك المعايير. و العينة الأخيرة أجابت بلا ادري لعدم استيعابها لمعايير المحاسبة للقطاع العام بنسبة 10% ما يعادل 6 مستجوبين.

السؤال رقم 17: المتعلق بالوقت الذي تحتاجه الجزائر لتبني معايير IPSAS

نص السؤال: هل يحتاج تبني معايير IPSAS وقتا طويلا للتطبيق في الجزائر ؟

المجموع	لا ادري	لا	نعم	هل يحتاج تبني معايير IPSAS وقتا طويلا للتطبيق في الجزائر ؟
20	3	0	17	النگرار
100%	%15	%0	%85	النسبة المئوية

الجدول رقم 17 (المتعلق بالوقت الذي تحتاجه الجزائر لتطبيق معايير IPSAS)

من خلال الجدول (17) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أفراد العينة أبدت برأيها بنعم بنسبة 85% ما يعادل 17 مستجوبين لأنها ترى بان التغيير يجب أن يكون تدريجي مع منح الوقت الكافي لاستيعابها لمشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية. أما العينة الثانية بنسبة 15% ما يعادل 3 مستجوبين ليسوا على دراية بالجواب و ذلك راجع لعدم الإحاطة بالمشروع بشكل دقيق.

السؤال رقم 18: المتعلق بالإمكانيات المالية و المادية و البشرية اللازمة لتطبيق معايير الدولية

نص السؤال: هل تتوفر لدى الحكومة الجزائرية الإمكانيات المالية و المادية و البشرية اللازمة لتطبيق معايير الدولية IPSAS ؟

المجموع	لا ادري	لا	نعم	هل تتوفر لدى الحكومة الجزائرية الإمكانيات المالية و المادية و البشرية اللازمة لتطبيق معايير الدولية ؟
20	5	3	12	النگرار
100%	%25	%15	%60	النسبة المئوية

الجدول رقم 18 (المتعلق بلإمكانيات المالية و المادية و البشرية اللازمة لتطبيق

معايير الدولية)

من خلال الجدول (18) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأجوبة التي حصلنا عليها يتضح لنا أن أفراد العينة الأولى بنسبة 60% ما يعادل 12 مستجوبا أجابوا بنعم و العينة الثانية بنسبة 15% ما يعادل 3 مستجوبين أجابوا بلا أما العينة الثالثة ليسوا على دراية بالجواب بنسبة 25% ما يعادل 5 مستجوبين.

السؤال رقم 19: المتعلق بالسبل للتطبيق السليم لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر.

نص السؤال: في رأيك ما هي أهم السبل للتطبيق السليم لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر؟

من خلال الأجوبة التي حصلنا عليها يرى المستجوبين أن سبل التطبيق السليم لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر يكمن في تقديم برامج تكوينية التي تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة العمومية وفي ضرورة عصرنة أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا و أنظمة المعلومات لكي ينسجم مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و التأهيل المستمر للمحاسبين العموميين علميا و عمليا من خلال دورات تكوينية والقيام بأيام دراسية و ملتقيات علمية للتعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

السؤال رقم 20: المتعلق بفرص نجاح مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر.

نص السؤال: في رأيك ما هي فرص نجاح مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر؟

من خلال الأجوبة التي حصلنا عليها يرى المستجوبين أن فرص نجاح مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائري مرتبطة على توفر الإرادة السياسية للدولة الجزائرية و مدى اهتمامها بالإصلاح الاقتصادي و المحاسبي و حجم اهتمامها و استثمارها في هذا المشروع.

السؤال رقم 21: المتعلق بالصعوبات التي صادفتها في تطبيق نظام المحاسبة العمومية الجديد المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو.

نص السؤال: ماهي الصعوبات التي صادفتها في تطبيق نظام المحاسبة العمومية الجديد المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي في مديرية الغابات لولاية تيزي وزو؟ من خلال الأجوبة التي حصلنا عليها صادف معظم المستجوبين معظم صعوبات التالية:

- مدة التكوين التي كانت قصيرة لاستيعاب المشروع.
- عدم الإحاطة بالمشروع بما فيه الكفاية لحدثة الموضوع .
- صعوبة في التطبيق الميداني مقارنة بالنظري لنقص التجهيزات و ضعف تأهيل المورد البشري .

المطلب الثالث: الحلول المقترحة لإنجاح مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية و تعزيز دوره في الرقابة على المال العام

من اجل إنجاح مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية و تعزيز دوره في الرقابة على المال العام يمكن إتباع مجموعة الاقتراحات التالية:

- العمل على إيجاد الدعم الدولي من طرف الهيئات الدولية للتوجه نحو تبني المعايير في الجزائر نظرا لما لها أهمية في مساعدة متخذي القرار في تحقيق الأهداف التي تحقق الإبلاغ المالي الحكومي.
- العمل على تسهيل تطبيق المعايير و هذا من خلال وضع إطار مرجعي و دليل يسترشد به حتى ينظم كيفية سير العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية و يضمن الاستجابة للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

الفصل الثالث دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو و دوره في الرقابة على المال العام

- العمل على تطوير البرامج التكوينية التي تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة العمومية و توسيع هذه البرامج حتى يستفيد منها كافة المعنيين لتطبيق هذه المعايير.
- تحقيق الشفافية في المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية الجديد يتوقف على مدى اهتمام و كيفية استثمار الدولة في هذا المشروع من خلال توفير المناخ الملائم لتطبيق المعايير وفق صياغة خطط تنفيذية لإنجاح هذه الإصلاحات.

خلاصة الفصل:

يعد هذا الفصل تدعيما للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة الميدانية المتمثلة في الاستبانة على عينة من المحاسبين العموميين و الإداريين و الموظفين وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية على مستوى محافظة الغابات لولاية تيزي وزو ، واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات أن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي للهيئة العمومية ، و توصلنا إلى أن نظام المحاسبة العمومية يتطلب مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية القانونية والتكنولوجية ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة، كما توصلنا أن التشريعات القانونية متأخرة كما أن نقص التأهيل العلمي والعملية للهورد البشري عرقل تطبيق مشروع العصرنة.

لذا استنتجنا أن تبني هذه المعايير المحاسبية يؤدي إلى تدعيم الشفافية والإفصاح في عرض التقارير المالية بما يتوافق مع مختلف الممارسات الدولية و يعزز الرقابة على المال العام. أما فيما يخص الدراسة الميدانية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو التمسنا أن تطبيق مشروع العصرنة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية في بداية التطبيق تزامنا مع بداية دورات تكوينية لفائدة الموظفين لاستيعاب و التحكم الجيد للمشروع تدريجيا و منح الوقت الكافي لذلك.

خاتمة

من خلال مشروع تحديث نظام الميزانية العامة للدولة توصلنا إلى ضرورة التخلي تدريجيا على النظام المحاسبية العمومية القديم الذي يعتمد في أساسه على الأساس النقوي والذي يعاني أساسا من عدد كبير من العيوب والنقائص التي تم ذكرها سابقا، فالمخطط الجديد للدولة أي تحديث المشروع الميزاني المعتمد أساسا على أساس الاستحقاق سيكون محل تطبيق إطار قانوني ونظامي، وهذا ما نجده من خلال القانون العضوي رقم 18-15 الصادر في 2 ستمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية.

ومن أجل التوافق مع النظام المحاسبي الدولي للقطاع العام، استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي عمومي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية، رغم ملاحظة بعض الإختلافات التي ترجع أساسا إلى الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية في إعدادها، وهذا ما يتطلب القيام أكثر بتأهيل البيئة الجزائرية حتى تتسجم أكثر مع المتغيرات الاقتصادية الدولية.

توصلنا من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج يمكن تقسيمها إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية، وهذا ما مكننا من نفي أو إثبات صحة كل فرضية تم وضعها في سياق البحث وفيما يلي تلخيص لهذه النتائج:

-تقدم المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي، و تعزيز الرقابة و المساءلة مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.

-يعتبر أساس الاستحقاق أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.

-يسمح تطبيق الأساس الاستحقاق بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر الأصول والخصوم للوحدات الحكومية.

الحلول المقترحة:

بناء على تحليل البيئة الجزائرية ونتائج الإستبيان نوصي بضرورة تهيئة البيئة الجزائرية على مختلف الجوانب لعملية الإصلاح والتوافق الدولي لضمان التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال مايلي:

-ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات والمؤسسات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة على اتصال دائم بمحاسبي المؤسسات والإدارات العمومية من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية ومناقشتها؛

-النهوض بمهنة المحاسبة العمومية ورفع مستواها بتأهيل الآمرين بالصرف الأوليين والثانويين والمحاسبين العموميين والمراقب المالي وأمناء الخزينة العمومية ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالميا، إضافة إلى الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم وتفعيل دورها في عملية الإصلاح المحاسبي ؛

-يجب على المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية آليا و إلكترونيا بما يتوافق ومتطلبات نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؛

-ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته؛

-تأهيل وتكوين نخبة جامعية لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة العمومية لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع

العام من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

- العمل على توفير البيئة المالية والقانونية التي تساعد على إنجاز تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بتنشيط الحركة المالية وجعل التشريعات القانونية أكثر مرونة؛
- محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة متخذي القرار وأفراد المجتمع.

- تكوين أعضاء كل من هيئات الرقابة خاصة فيما يتعلق بالأجهزة التي تقوم بالرقابة على تنفيذ النفقات، كون هي صمام الأمان الذي يحد من وقوع الإختلالات ، وذلك بعقد دورات تكوينية لإطلاعهم على الأساليب الرقابية الحديثة، بالنظر إلى تطور الوسائل والآليات.

من خلال تطرقنا لموضوع الدراسة جعلنا نكتشف إمكانية مواصلة البحث في هذا الموضوع من جوانب أخرى، وبغية فتح باب الدراسة من جديد نقترح الأفاق في شكل عناوين تصلح أن تكون إشكاليات لدراسة مستقبلية:

- دور الحكم الراشد في تحسين جودة الإبلاغ المالي للحكومات والمؤسسات العمومية؛.
 - دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في عقلنة وترشيد النفقات العامة؛
- كل هذه العناوين قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث، ويبقى المجال مفتوح لدراسات مستقبلية في هذا الموضوع.

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSASB	International public sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
GASB	governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
61	معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSAS) على أساس الاستحقاق	01
65	قائمة بعض الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	02

قائمة الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة مولود معمري - تيزي وزو -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أخي الفاضل /أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم السياسية تخصص إدارة الموارد البشرية تحت عنوان "رقابة المال العام في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية"دراسة حالة مديرية الغابات لولاية تيزي وزو ، يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا حيث تهدف الدراسة إلى معرفة آرائكم في الموضوع .لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة ، ونحيطكم علما بأن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة ، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على الحفاظ على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا كل التقدير والشكر

المشرف: د/عزوق نعيمة

الطالبتين:

سناني ليدية

منصوري ويزة

السنة الجامعية: 2022-2023

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية:

يرجى وضع علامة × على الإجابة المناسبة:

1-الجنس: ذكر أنثى

2-العمر: أقل من 30 سنة

من 30 إلى 40 سنة

من 40 إلى 50 سنة

أكثر من 50 سنة

3-المستوى التعليمي : مستوى متوسط مستوى ثانوي مستوى جامعي

أخرى

4-الوظيفة:

موظف إداري

محاسب إداري

متصرف إداري

أخرى

ثانيا : الأسئلة

1- هل نظام المحاسبة العمومية يعاني من نقائص لا بد من تداركها ؟

لا	لا	نعم
----	----	-----

إذا كانت الإجابة بنعم اذكر هذه النقائص

.....

.....

.....

2- هل أنت على اطلاع على مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

لا	لا	نعم
----	----	-----

إذا كانت الإجابة بنعم فماذا تعرف عن مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

إذا كانت الإجابة بلا فما هي أسباب عدم اطلاعك على هذا المشروع؟

.....

.....

.....

3- هل المحاسبة العمومية الحديثة كفيلة بتحسين الرقابة الداخلية على الأموال العمومية؟

لا	لا	نعم
----	----	-----

.....

.....

.....

4- ماهي دوافع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟

• النظام المحاسبي التقليدي تتخلله نقائص و عيوب عدة تحد من تحقيق الأهداف المرجوة

منها.

• مواكبة النظام المحاسبي الجزائري للأنظمة المحاسبية الدولية.

• مصداقية الوضعية المالية.

5- ماهي عراقيل تطبيق نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر ؟

- ✓ نقص التمويل.
- ✓ ضعف التكوين في مجال نظام المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام IPSAS
- ✓ تأخر المنظومة القانونية.
- ✓ صعوبة تأقلم المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي الجديد و عدم توفر الوقت الكافي لتطبيق نظام IPSAS
- ✓ نقص الخبرة في مجال المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام ما يسدعي ضرورة تكوين العاملين و تأهيلهم.

6- هل ترى بان نظام المحاسبة العمومية التقليدي في الجزائر يسمح بالإفصاح الكامل عن الأداء المالي

في الهيئات القطاع العام؟

- لا ادري لا نعم

7- هل تبني أساس الاستحقاق يعد حلا كافيا لتجاوز نقائص المحاسبة العمومية في الجزائر؟

- لا ادري لا نعم

لمادا؟

8- هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كفيلة بلوساء مبادئ الحكم الراشد و حماية

المال العام في المؤسسات العمومية الجزائرية؟

- لا ادري لا نعم

إذا كانت الإجابة بنعم، فماهي أهم هذه المعايير التي تراها كفيلة بذلك.

9- هل يُسمح تبني معايير IPSAS إعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام؟

نعم	لا	لا ادري
-----	----	---------

10- هل ترى ضرورة إصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ المحاسبة العمومية؟

نعم	لا	لا ادري
-----	----	---------

إذا كانت الإجابة بنعم، ماهي التعديلات القانونية المطلوبة في رأيك.

11- هل ترى بأن البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي؟

نعم	لا	لا ادري
-----	----	---------

لمادا؟

12- هل المورد البشري في الجزائر مؤهل لتطبيق السليم لمعايير القطاع الحكومي؟

نعم	لا	لا ادري
-----	----	---------

13- هل يحتاج تبني معايير IPSAS وقتا طويلا للتطبيق في الجزائر؟

لا ادري	لا	نعم
---------	----	-----

.....

.....

.....

14- في رأيك ما هي أهم السبل للتطبيق السليم لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر؟

.....

.....

.....

15- في رأيك ماهي فرص نجاح مهمة الإصلاح الهيكلي والقانوني لاستيعاب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر؟

.....

.....

.....

16- ماهي الصعوبات التي صادفتها في تطبيق نظام المحاسبة العمومية الجديد المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو؟

.....

.....

.....

قائمة المراجع

أ. القوانين و المراسيم و الأوامر:

- 1-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،"قانون رقم 90 -21المتعلق بالمحاسبة العمومية"، الصادر بتاريخ 24 محرم 1411 الموافق ل 15/ 8/1990 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35، المادة (1) والمادة (2)
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية ،الجريدة الرسمية ،العدد 53.
- 3-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جويلية 2023 يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي ،الجريدة الرسمية ، العدد 42، الصادر في 25 جويلية 2023.
- 4-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،"مرسوم تشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد73، المادة73
- 5-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 91 -313المؤرخ في /09/1991 07 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المادة31، المادة 36
- 6-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21نوفمبر 2011المتعلق بمصالح المراقبة المالية،الجريدة الرسمية الجزائرية،العدد 64 ، المادة 2
- 7- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 14المؤرخ في 92-414 نوفمبر 1992 ،المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 82 ، المادة 23 و المادة 5
- 8- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980،الجريدة الرسمية ،العدد10، المادة 1
- 9- لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المرسوم التنفيذي رقم 273/08 المؤرخ في 6 سبتمبر2008 المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 50، المادة 2 و المادة 4
- 10- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة الجريدة الرسمية العدد 39، المادة 2 و المادة3
- 11 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 333-95 المؤرخ في 25 أكتوبر 1995 المعدل والمتمم و المتضمن إنشاء المحافظة الولائية للغابات و المحدد لتنظيمها و عملها

12-المرسوم التنفيذي رقم 201-95 المؤرخ في 25 جولية 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية و عملها في المديرية العامة للغابات،الجريدة الرسمية العدد 42،الصادر 2 في أوت 1995 .

ب. الكتب:

- 1- كمال دشلي،"منهجية البحث العلمي"، كلية الاقتصاد، منشورات جامعة حماة، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية،2016
- 2-احمد بن مرسلي،مناهج البحث العلمي في علوم الإعلام و الاتصال،كلية الآداب و اللغات،جامعة الجزائر،ط4،2010
- 3-بشرى نجم عبدالله المشهداني، المحاسبة الحكومية"مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية " ،بغداد ط 1 ، 2017 .
- 4-عون محمود الكفراوي،الرقابة المالية في الإسلام ، مؤسسة شباب الجامعة ،مصر 1983 .
- 5- محمد خير العكام،"الرقابة المالية"، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية 2018
- 6- وابل بن علي الوابل ،أسس المحاسبة ،ج1،ط 3، جمادي الثانية 1422 هـ ، الرياض ، سبتمبر 2001 .
- 7-الاتحاد الدولي للمحاسبين،" اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج 1 ، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزاله، عمان،2010.
- 8- فرانس فان شايك ،معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نحو إدارة مالية متطورة، النسخة الثانية، ديلويت الشرق الأوسط،2018 .

ج. المجلات و الأبحاث

- 1-احمد يوسف السعيد،" ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر " ، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية،العدد2، جامعة المدية، الجزائر2014.
- 2-زيد شريف هداد الاجودي،محمد حلو داود الخرسان، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية و الأجهزة الحكومية،بحث تطبيقي في محافظة ذي قار،مجلة دراسات محاسبية و مالية،2006
- 3- ساجي فاطمة،"الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع و التحديث "، مجلة المعيار،العدد 2 الصادر في2015/12/12

- 4- أحمد برير، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في اصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، الجزائر. *Journal of Economic Growth and Entrepreneurship Vol. 6, No. 2, 114-1* (2023)
- 5- خبيطي خيضر، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية - عدد 02 / جوان 2016
- 6- دويبي عبد الجبار، مشروع إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الافتراضي، المركز الجامعي الشريف بوشوشة آفلو يوم 20-12-2022
- 7- خبيطي خيضر، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية بالجزائر، دراسة ميدانية للفترة (2020-2021) مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06، العدد 1، 2022
- 8- عبدوس إيمان، اتجاهات عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، *Global Journal of Economics and Business- Vol. 5, No. 3, 2018*
- 9- أحمد يوسف السعيد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، جامعة المدينة، الجزائر مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية
- 10- مزياني نور الدين، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، جامعة 20 اوت 2019 سكيكدة الجزائر، مجلة الارصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية، مجلد 2، عدد 1، جوان 2019
- 11- علي مال الله عبد الله، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، 2012
- 12- زياد هاشم السقا، علي مال الله السندي، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 6، العدد 17، 2010
- 13- نورة خير، "أسس البحث العلمي: الاستبيان و الدراسات السابقة نموذجاً"، مجلة الباحث للعلوم الرياضية والاجتماعية، جامعة الجلفة، عدد خاص، نوفمبر 2019

ت. المذكرات و الرسائل:

- 1- شلال زهير، " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2013/2014.

- 2-سويسي الخنساء، دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام" ، مذكرة ماستر ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة" ، 2017-2018 .
- 3-عطة خضرة، الرقابة المالية في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري ودورها في الحفاظ على المال العام، مذكرة ماستر، قسم العلوم الاقتصادية جامعة يحي فارس المدينة، 2017-2018 .
- 4-بلقاضي إيمان، دور الرقابة المالية في تسيير النفقات العامة، مذكرة ماستر، كلية العلوم والعلوم التطبيقية جامعة أم البواقي ، 2020/2021 .
- 5-مرزوق حكيمة ،"الرقابة المالية على النفقات العمومية في التشريع الجزائري" مذكرة ماستر ،كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2020 .
- 6- زحاف رزيقة، " إجراءات الرقابة المالية في تنفيذ ميزانية الإدارات العمومية "، دراسة حالة مديرية التربية لولاية أم البواقي، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، السنة الجامعية 2021 / 2020،
- 7-بوحوش منال، بولغيتي مريم، " الرقابة المالية على النفقات العمومية" ،دراسة حالة مصلحة المراقبة المالية لبلدية تقرت ، مذكرة ماستر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، السنة الجامعية 2021 / 2020.
- 8-رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة الماجستير ،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة تبسة ،السنة الجامعية 2010-2011
- 9-بوصبوع ليلي ،حملاوي دنيا، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، دراسة حالة من وجهة نظر محاسبي المؤسسات العمومية والأكاديميين المختصين، مذكرة ماستر، 2020-2021
- 10-حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس ، 2013 .
- 11-مالك لعلايية، عبود زرقين، متطلبات إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسب القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة لمسيلة ،الجزائر العدد 15 ،الصادر في 2016 .
- 12-سامية قريش ،متطلبات و آفاق عصنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر،جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير ، 2020-2021.

- 13-رزقي لمين، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية، مذكرة ماستر، 2016-2017.
- 14-يونس يوسف، النظام المحاسبي المالي ومتطلبات التوافق مع المعايير الدولية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2017-2018.
- 15-مقدم حاجة، لعصب خديجة، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد د راية أدرار، 2021-2022 .
- 16- نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2014-2015 .
- 17-جابي أمينة هناء، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018-2019 .
- 18- سعد شاوش منصور، المعايير المحاسبية الدولية للتسيير العمومي بين الواقع ووسائل الانتقال، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2019-2020 .
- 19-بن دويس فاتح ،واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري و مواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، 2019-2020 .
- 20-محمد محمود حسين لافي، معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، 2013 .
- 21-عشة فطيمة، " محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر السنة الجامعية 2021 / 2022
- 22-أمينة خوي، "استثمار مناهج البحث العلمي اللغوي في إعداد مذكرات التخرج في قسم اللغة و آدابها"، كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2017-2018
- 23- نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي ، 2014-2015

دا. المواقع الالكترونية:

- 1-مدحت جمال ، المنهج الإحصائي في البحث العلمي و معلومات جديدة
<https://www.sanadkk.com>
- 2- الإقتربات بأنواعه في دراسة الظاهرة السياسية: [-https://www.politics-DZ.COM](https://www.politics-DZ.COM)
- 3-وزارة المالية، مشروع قانون قواعد المحاسبة العمومية، <https://www.aps.dz/ar/economie>
- 4-موقع وزارة المالية www.mf.gov.dz
- 5-محمد أبو خليف، تعريف المحاسبة، 20 سبتمبر 2021، <http://WWW.mawdou3.com>
- 6- <https://WWW.IFAC.ORG> " IPSAS adoption by governments", Septembre 2007, P 1-4

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	كلمة شكر و عرفان
01	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والرقابة المالية
14	تمهيد الفصل
15	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
15	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
17	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية و خصائصها
18	المطلب الثالث: الأعران المكلفون بتنفيذ الميزانية و القواعد المنظمة للمحاسبة العمومية في الجزائر
26	المبحث الثاني: مفهوم الرقابة على المال العام
26	المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية وأهدافها
30	المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية و مراحل تنفيذها
33	المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة المالية في الجزائر
44	خلاصة الفصل الأول
45	الفصل الثاني: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
45	تمهيد الفصل
46	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
46	المطلب الأول: تعريف و نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
48	المطلب الثاني: أهمية و خصائص نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

49	المطلب الثالث: أهداف نظام المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
50	المطلب الرابع: تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)
66	المبحث الثاني: مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الجزائر
66	المطلب الأول: مسار تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
71	المطلب الثاني: دواعي إصلاح وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
72	المطلب الثالث: مكونات مشروع عصرنة نظام الميزانية العامة في الجزائر
73	المطلب الرابع: متطلبات و أهداف عصرنة نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS في الجزائر
77	المبحث الثالث: دور عصرنة نظام المحاسبة العمومية في تعزيز الرقابة المالية في الجزائر
77	المطلب الأول: أهمية عصرنة نظام المحاسبة العمومية و مساهمة في حماية المال العام في الجزائر
78	المطلب الثاني: مزايا مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على المال العام
79	المطلب الثالث: عراقيل و تحديات عصرنة نظام المحاسبة العمومية وفعاليته للرقابة على المال العام
81	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دراسة حالة واقع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في محافظة الغابات لولاية تيزي وزو في الرقابة على المال العام
83	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة: محافظة الغابات لولاية تيزي وزو
83	المطلب الأول: تعريف محافظة الغابات لولاية تيزي وزو
83	المطلب الثاني: تنظيم محافظة الغابات لولاية تيزي وزو

86	المطلب الثالث: مهام محافظة الغابات
87	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
87	المطلب الأول: عرض عينة الدراسة وبيانات الاستمارة
88	المطلب الثاني: تحليل بيانات الاستمارة
102	المطلب الثالث: الحلول المقترحة لانجاح مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية و تعزيز دوره في الرقابة على المال العام
104	خلاصة الفصل
105	خاتمة عامة
	قائمة المختصرات باللغة العربية و الانجليزية
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات

