جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
الشعبة: محاسبة وجباية معمقة
التخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالبين:
- جندل عيسى
- العمري سمير

بعنوان:

إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر

أعضاء لجنة المناقشة

بن قري الياس	أستاذ محاضر أ	رئيسا
بن قطاف أحمد	استاذ محاضر أ	مشرفا
خلفاوي عمر	أستاذ محاضر ب	مناقشا

السنة الجامعية: 2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

الإهداء

﴿وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ﴾ (سورة هود – الآية 88)

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من كانت دعواتها سرّ توفيقي، وسندها نور طريقي، إلى أمي الحبيبة نبع الحنان والطمأنينة.

إلى من علّمني الصبر، وربّاني على القيم والمبادئ، إلى أبي العزيز... قدوتي في الحياة.

إلى إخوتي وأخواتي، من كانوا لي عزوةً ودعمًا في كل مراحل دراستي.

إلى أساتذتي الكرام، مشاعل النور في درب العلم، ولكل من شاركني رحلة هذا المشوار الأكاديمي.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من آمن بي، ودفعني للاستمرار رغم كل التحديات.

الإهداء

﴿رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي، وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي، وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِّن لِّسَانِي، يَفْقَهُوا قَوْلِي﴾

]طه : 25–28 [

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى:

أمي الحبيبة، نبع الحنان

وأبي العزيز، رمز الصبر والتضحية،

اللذين لولاهما بعد توفيق الله، لما كنت ما أنا عليه اليوم.

إلى إخوتي وأخواتي، الداعمين لي في السرّاء والضرّاء،

لكم مني كل الحب والتقدير.

إلى أساتذتي الأفاضل،

لكم بصمة في كل حرف من هذه المذكرة، فلكم مني خالص الشكر والعرفان.

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين نحمده ونشكره على ما أنعم به علينا من توفيق وسداد
فله الفضل أولًا وآخرًا في إتمام هذا العمل،
ونسأله أن يجعله خالصًا لوجهه الكريم.

نتقدم نحن أصحاب هذا العمل بجزيل الشكر والتقدير إلى الدكتور الفاضل احمد بن قطاف
الذي كان لإشرافه الكريم وتوجيهه البنّاء الأثر الكبير في إنجاز هذه المذكرة.

كما نتوجه بخالص الامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة،
على قبولهم مناقشة هذا العمل المتواضع، وعلى ما قدّموه من ملاحظات قيّمة ومساهمات علمية
نعتز بها.

ولا يفوتنا أن نشكر كل من ساندنا في مسيرتنا الدراسية، من زملاء، وأساتذة، وأفراد العائلة،

كما نعبر عن فخرنا واعتزازنا بانتمائنا إلى جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج،
وإلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،
التي كانت الحاضن العلمي والتكويني لنا طيلة سنوات الدراسة.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مسار الإصلاحات التي شهدها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال تحليل الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم هذا النظام مع التركيز على اهم الإصلاحات التي تم اعتمادها لتحديثه.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر أدت الى تعزيز الرقابة المالية وتحسين الشفافية والمساءلة المالية أيضا ساهمت الى تقوية القدرة على التخطيط المالي كما ان الجزائر تسعى تدريجيا من خلال هذه الإصلاحات الى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية رغم العديد من العوائق.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، الإصلاحات المحاسبية، المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

Abstract:

This study aimed toshed light on the path of reforms witnessed by the public accounting system in Algeria, by analyzing the legal and regulatory framework governing this system, with a focus on the most important reforms that have been adopted tomodernize it.

The study reached several results, the most important of which is that public accounting reforms in Algeria led to strengthening financial control and improving transparency and financial accountability. They also contributed to strengthening the capacity for financial planning. Algeria is also gradually seeking, through these reforms, to adopt international accounting standards despite many obstacles

Key words: Public accounting, accounting reforms, international accounting standards in

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وعرفان	-
ملخص الدراسة	I
فهرس المحتويات	II
قائمة الجداول	III
مقدمة	أ–ج
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية	05
تمهيد	05
المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية	06
المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية	06
المطلب الثاني: اهداف ومبادئ المحاسبة العمومية	07
المطلب الثالث: الفرق بين المحاسبة العمومية والخاصة	12
المبحث الثاني: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية	13
المطلب الأول: الأمر بالصرف	13
المطلب الثاني: المحاسب العمومي	14
المطلب الثالث: المراقب المالي	15
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	18
المطلب الأول: الرسائل والمذكرات	18
المطلب الثاني: المقالات العلمية	19
المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	20
خلاصة الفصل الأول	23
الفصل الثاني: واقع اصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر	24
تمهيد	25

المبحث الأول: الاطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر	26
المطلب الأول: التشريعات والقوانين المنظمة للمحاسبة العمومية	26
المطلب الثاني:الهيئات الرقابية والاشرافية	27
المطلب الثالث: النظام المحاسبي العمومي التقليدي	35
المبحث الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	36
المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	36
المطلب الثاني: اهداف المعايير المحاسبية في القطاع العام	37
المطلب الثالث: أنواع المعايير المحاسبية في القطاع العام	39
المبحث الثالث: تطور إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر	41
المطلب الأول: اهم إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر	41
المطلب الثاني: دوافع إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر	44
المطلب الثالث: تبني النظام المحاسبي المالي في القطاع العام	45
خلاصة الفصل الثاني	46
الخاتمة	47
قائمة المراجع	52

قـائـمـة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفرق بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة	12

مقدمة

مقدمة

تعد المحاسبة العمومية من الركائز الجوهرية في إدارة المال العام، إذ تُمكن الدولة من مراقبة وتتبع الإنفاق العمومي، كما تسهم في ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في استخدام الموارد المالية. ومع تصاعد متطلبات الحوكمة الحديثة والانفتاح الاقتصادي، برزت ضرورة إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر بما يتماشى مع التحولات الاقتصادية ويستجيب للمعايير المحاسبية الدولية المعتمدة .

وفي هذا الإطار، شرعت الجزائر منذ مطلع الألفية الثالثة في تنفيذ سلسلة من الإصلاحات الهيكلية التي شملت مختلف القطاعات، وكان من بينها إصلاح منظومة المحاسبة العمومية، حيث تم الانتقال من نظام يعتمد على الأساس النقدي إلى نظام يستند إلى مبدأ الاستحقاق. وقد تُوجت هذه الجهود بصدور القانون رقم 18-10 المؤرخ في 2 جويلية 2018، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي يُمثل محطة مهمة في مسار تحديث إدارة المالية العامة.

ترمي هذه المذكرة إلى دراسة المراحل الرئيسية التي مر بها إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، وتحليل الأسباب التي دفعت إلى تبني هذا التوجه، مع تسليط الضوء على الأهداف المرجوة والتحديات التي تعترض تطبيق الإصلاحات على أرض الواقع. كما تهدف إلى تقييم مدى توافق هذه الإصلاحات مع المعايير الدولية

إشكالية الدراسة

مما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال الرئيسي التالي

ما هي الإصلاحات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي مبررات الإصلاح الميزانياتي في الجزائر؟
- ماهو محتوى الإصلاح الميزانياتي في الجزائر وفقا للقانون العضوي 07-23؟

فرضيات الدراسة

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- المعرفة الجيدة بمستجدات اصلاح المحاسبة العمومية في الجزار للمساهمة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- يؤثر اصلاح المحاسبة العمومية بشكل هام في ترشيد الانفاق الحكومي في الجزائر

أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة كونها تتناول إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، باعتباره أداة جوهرية لتحقيق الحكامة الرشيدة وتعزيز الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام، في ظل التحولات الاقتصادية والإدارية التي تشهدها البلاد. وتتمثل أهميتها العملية في تقييم مدى تقدم هذه الإصلاحات، والكشف عن التحديات المرتبطة بها، بما يسمح باقتراح حلول عملية تدعم فعالية الأداء المالي للمؤسسات العمومية.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك من خلال التركيز على الجوانب النظرية والتطبيقية لهذه الإصلاحات، ومدى توافقها مع المعايير الدولية في هذا المجال. وتتمثل الأهداف الأساسية للدراسة فيما يلي:

- رصد وتحديد الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر، خاصة بعد صدور القانون 18-15.
- تحليل الأهداف المعلنة من الإصلاح المحاسبي،
- تحديد أبرز الصعوبات والتحديات التي تعيق تجسيد الإصلاحات المحاسبية، سواء من حيث الموارد البشرية أو البنية التحتية أو الجانب التنظيمي.
- دراسة مسار إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

منهجية الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، كونه الأنسب لمعالجة موضوع إصلاحات المحاسبة العمومية، حيث يسمح هذا المنهج بوصف الإطار النظري والتنظيمي للإصلاحات المحاسبية، وتحليل مضامينها وأهدافها بدقة، مع ربطها بالسياق العام لتسيير المالية العمومية في الجزائر.

هيكل الدراسة

جاء تقسيم هذه الدراسة بشكل منهجي ومنسجم مع طبيعة الموضوع، حيث تم تنظيمها في فصلين رئيسيين، يسبقهما تمهيد نظري يتضمن مقدمة تُعرض فيها الإشكالية وأهمية الدراسة وأهدافها ومنهجيتها، ويليهما خاتمة تتضمن النتائج والتوصيات. ركز الفصل الأول على الجانب المفاهيمي، حيث تناول الأسس النظرية للمحاسبة العمومية من حيث تعريفها ومبادئها والفرق بينها وبين المحاسبة الخاصة، بالإضافة إلى عرض لأهم أعوان تنفيذها والدراسات السابقة المرتبطة بها. أما الفصل الثاني، فخصص لدراسة واقع إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال تحليل الإطار القانوني والتنظيمي، وبيان العلاقة مع المعايير الدولية، واستعراض الإصلاحات المحاسبية المعتمدة وتطورها، مما يتيح فهمًا شاملًا لموضوع الدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

تمهيد

يشكل الإطار المفاهيمي الأساس النظري الذي تُبنى عليه أي دراسة علمية، خاصة عندما يتعلق الأمر بموضوع معقد ومتجدد كإصلاحات المحاسبة العمومية. إذ يُعد فهم المفاهيم الأساسية المرتبطة بالمحاسبة العمومية، وتطورها عبر الزمن، أمرًا ضروريًا لفهم أبعاد الإصلاحات التي عرفتها الجزائر في هذا المجال، وسياقها ضمن التحولات الاقتصادية والمؤسساتية التي يشهدها القطاع العام.

في هذا الفصل، سيتم التطرق إلى مجموعة من المفاهيم الجوهرية المرتبطة بالمحاسبة العمومية، من خلال تعريفها وتحديد خصائصها ومبادئها الأساسية، بالإضافة إلى التمييز بينها وبين المحاسبة الخاصة.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تشكل المحاسبة العمومية الإطار الأساسي لتنظيم العمليات المالية في المؤسسات العمومية ويكتسي هذا النظام أهمية بالغة كونه يعكس توجه الدولة نحو ضبط النفقات وتطوير آليات الرقابة المالية بما يواكب متطلبات التسيير العصري للمال العام.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية

إن المحاسبة العمومية من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تنظيم وتسجبل العمليات المالية الخاصة بالقطاع العام فهي تمثل الإطار الذي يضبط كيفية تسيير الموارد العمومية ويمكن تعريف المحاسبة العمومية كتالي:

تُعد المحاسبة العمومية أحد الفروع الأساسية للمحاسبة، وهي تُعنى بتسجيل وتتبّع العمليات المالية المتعلقة بالجهات العمومية، كالإدارات الحكومية، الجماعات المحلية، والمؤسسات ذات الطابع العمومي. وتهدف هذه المحاسبة إلى ضمان تسيير شفاف وفعال للموارد المالية العمومية، من خلال تطبيق قواعد وإجراءات محددة تنظم كيفية إعداد وتنفيذ الميزانية، وتوثيق النفقات والإيرادات العمومية(**.الكعبي عبد الله، 2022، الصفحة19**).

كما تم تعريف المحاسبة العمومية على انها مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإرادات و تسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام. **(دناية و رشيد ، 2024)**

وتتميز المحاسبة العمومية عن المحاسبة الخاصة بكونها تُمارس في إطار قواعد قانونية صارمة، وتخضع لرقابة متعددة المستويات (رقابة داخلية، رقابة خارجية، رقابة قضائية)، وتكون غايتها الأساسية الحفاظ على المال العام وضمان استعماله وفقًا للأهداف المسطرة في الميزانية، وليس تحقيق الربح كما هو الحال في المحاسبة الخاصة(**.جابر، محمد ، 2020، الصفحة 59**).

المطلب الثاني: أهداف ومبادئ المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية الى ضمان الشفافية وحسن استخدام المال العام من خلال مبادئها الأساسية وهي على النحو التالي:

أولا: أهداف المحاسبة العمومية

تسعى المحاسبة العمومية إلى تحقيق جملة من الأهداف المرتبطة بحسن تسيير المال العام وضمان الشفافية والرقابة على العمليات المالية، ويمكن تلخيص أبرز هذه الأهداف فيما يلي:

1- **ضمان الشفافية المالية:** من خلال تسجيل كل العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات العمومية، ما يسمح بتقديم صورة دقيقة وواضحة عن الوضعية المالية للدولة أو المؤسسة العمومية.

2- **توفير المعلومات المالية لمتخذي القرار** :تساعد البيانات المحاسبية على التخطيط، التوجيه، واتخاذ قرارات مبنية على أسس صحيحة(**.عباس، رندا، 2018، الصفحة39**).

3- **تحقيق الرقابة والمساءلة** :تتيح المحاسبة العمومية مراقبة مدى احترام القوانين واللوائح المعمول بها في تنفيذ الميزانية، وتُعدّ أداة فعالة لمساءلة المسؤولين عن التسيير المالي.

4- **تحقيق النجاعة في الإنفاق العمومي** :من خلال تتبع تطور النفقات مقارنة بالأهداف المحددة مسبقًا، وتقييم مردودية استخدام الموارد.

5- **تدعيم الثقة في الإدارة العمومية** :حيث تمثل المحاسبة أداة تواصل شفافة بين السلطات العمومية والمواطنين، وتعزز ثقتهم في المؤسسات(**.محمود، سمية، 2021، الصفحة 32**).

ثانيا: مبادئ المحاسبة العمومية:

تعتمد المحاسبة العمومية على عدة مبادئ أساسية وهي كتالي:

- المبدأ الرئيسي للمحاسبة العمومية وهو مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- مفاهيم المشروعية والملائمة وعلاقتها بمجلات عمل الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- خصوصية المسؤولية التي تناط بالمحاسب العمومي.
- مبدأ عدم التخصيص للإيرادات وعلاقته بالنفقات.

1. مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقصد بهذا المبدأ على أنه لا يمكن أن يقوم الآمر بالصرف بالمهام الموكلة للمحاسب العمومي والعكس، بمعنى أنه يجب أن يكون الآمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصين مختلفين يراقب كل منهما العمليات التي يقوم بها الآخر وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الآمر بالصرف الوظيفية، كما نص قانون 09/12 المتعلق بالمحاسبة العمومية في مادتيه 55 و55 على هذا التنافي بين الوظيفتين بل ومنع أن يكون الآمر بالصرف والمحاسب العمومي زوجين. (**محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية الدكتور احمد بن قطاف صفحة -28- 27)**

كما يركز مفهوم هذا المبد على تقسيم المهام والسلطات بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة رئيسية بينهما، حيث يختص الآمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية واصدر سند الأمر بالدفع من جانب النفقات وتنفيذ إجراءات الاثبات والتصفية واصدر سند الأمر بالتحصيل من جانب الايرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات . يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية وهو أساس العمل الاداري الذي ترتكز عليه كل فلسفة إدارية ومالية عمومية وهو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني، متوازن وفعال.

يقتضي تطبيق هذا المبدأ "التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ.

"وقد كرس القانون رقم 18-15تطبيق هذا المبدأ وحدد مجال واختصاص كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر .

أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل والمهام المالية ما بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات المالية العمومية، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون والتنسيق ما بين مستويين وسلطتين من الأعوان المختلفين والمنفصلين، ألا وهما الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وعلى مرحلتين: الأولى مرحلة إدارية ويتولى الآمر بالصرف، أما المرحلة الثانية فهي محاسبية ويتولاها المحاسب العمومي.

1- 1-مبررات مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي :

ان تطبيق مبدأ الفصل بين لآمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف الاتية:

أ- تقسييم المهام

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية وأخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملائمة (السعر، الكمية، النوعية، وقت الإنفاق.. الخ)، والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الأمرين بالصرف.

في حين أن مهام المحاسب، تقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية، المهام التي تتطلب مؤهلات وتكوين محاسب متخصص وبالتالي تطبيق هذا المبدأ يسمح بمراعات الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية **(باكرية، 2016، صفحة 9/47)**

ب- تطبيق وحدة الصندوق

إن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام هي من اختصاص المحاسب بن العموميين فقط، والذي يكون متابعا لسلطة وزير المالية، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث أن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية.

في حين يخضع الأمر بالصرف لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على مستوى الوطن وعرضها على الحكومة والبرلمان....

ت- مكافحة الغش والاختلاس

يمنع مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كل أي اختلاس للمال العام من خلال ممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية، وتقييد صلاحيات لكل منهما.

فالمحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف، وفي المقابل لا يقوم هذا الأخير بعملية التسديد لأنه لا يملك صلاحيات تداول المال العام لأن من يحدد مجال صرف المال العام ليس هو من يدفع

ث- الرقابة المتبادلة

عندما نوكل تنفيذ الإيرادات والنفقات إلى صنفين مختلفين من الموظفين وخاصة أنهما ينتميان إلى هيكلين مختلفين فإننا نهدف من خلال ذلك إلى إقرار رقابة متبادلة بينهما

هذه الرقابة تهدف إلى التحكم في تسيير الأموال العمومية بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري للأمر بالصرف وحساب التسيير للمحاسب العمومي مما يسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد أي مخالفات **(باكرية، 2016، الصفحات 47-49)**

1-2-استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي:

لا يخلو مبدأ الفصل من بعض الاستثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات والنفقات والتي يتم عرضها كمايلي: **(محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية الدكتور احمد بن قطاف ص28)**

أ-استثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات: يرخص وزير المالية للآمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الآمر بالصرف تتطلب ذلك، بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبط به، الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الآمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقيدها في سجلات المحاسب العمومي. وعلى هذا الأساس، يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات استثناء لمبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للآمر بالصرف تنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي.

ب-استثناءات من جانب تنفيذ النفقات: يمكن للآمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزار المالية فتح صناديق التسبيقات، من أجل تسديد النفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات، تحت مراقبة المحاسب العمومي.

عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الآمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي، حيث يقوم الآمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الآمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيد النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة. وفي هذا الإطار تحدد المادة18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-

108المؤرخ في ماي05 1993 والمتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي: نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير، أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم، تسبيقات عن مصاريف المهمات، الأشغال المنجزة في الوكالات.

1-3- نتائج خرق مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي:

في بعض الأحيان يقوم الآمر بالصرف او المحاسب العمومي بالتدخل في اختصاص الآخر، ينتج عن هذا التدخل تبعات يتحملها كل طرف نفصلها في ما يلي: **(محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية الدكتور احمد بن قطاف ص28)**

-**بالنسبة للآمر بالصرف:** إن تدخل الآمر بالصرف في اختصاصات المحاسب العمومي مثل تحصيل الإيرادات أو تداول الأموال والقيم يمكن أن يجعل منه محاسبا فعلياfait de computable ويحمله نفس الالتزامات والمسؤوليات التي يطلع بها المحاسب العمومي، ويعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هذا الأخير فضلا عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها جراء انتحال الصفة.

-**بالنسبة للمحاسب العمومي:** بشكل عام يمكن للمحاسب العمومي أن يخرق مبدأ الفصل الوظيفي بقيامه باختصاصات الآمر بالصرف، فيما يتعلق بالإذن بتحصيل الإيراد أو دفع النفقة، فقيام المحاسب بتحصيل مبالغ دون أمر تحصيل صادر عن الآمر بالصرف خصوصا إذا كانت هذه المبالغ لا تمثل حقوقا مكتسبة للهيئة العمومية يمكن أن يجعل منه مرتكبا لجريمة الغدر concussion أو الابتزاز والاختلاس. **(محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية الدكتور احمد بن قطاف ص28)**

أما فيما يخص قيامه بدفع النفقة دون أمر بالدفع أو حوالة دفع فيمكن أن يعرضه لإقحام مسؤوليته الشخصية والمالية ووضعه في حالة مدين تجاه الهيئة العمومية المعنية بملغ النفقة غير الشرعية.

2- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات:

تتبنى قواعد المحاسبة العمومية مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات، بحيث أن المبلغ الإجمالي للإيرادات يستعمل لتغطية كل النفقات العمومية دون تخصيص إيراد معين لتحقيق نفقة معينة، مع مراعاة الحالات الاستثنائية الموالية:

- الميزانيات الملحقة.
- الحسابات الخاصة للخزينة.

_الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة لمساهمات استعادة الاعتماد. **(رابحي بوعبد الله، مطبوعة مقياس المحاسبة العمومية،2020 ص 50)**

3- مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي:

المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على كل العمليات الموكلة له وعن كل خطأ يرتكبه أثناء تنفيذه المختلف العمليات المالية وهذا حسب المواد 41-46 من القانون، حيث نصت المادة 41 تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه، غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق. **(طباخ زكية، مقدمي ليندة،2021ص13)**

4- مبدأ التمييز بين الملاءمة والشرعية:

يمكن تلخيص أهم معايير التمييز بين الملاءة والشرعية فيما يلي:

- مبدئيا فإن الشرعية هي مطابقة العمليات المالية للقوانين والأنظمة على هذا الأساس فإن المحاسب العمومي يتصرف في إطار احترام الشرعية، في حين أن مجال الملاءمة مرتبط بتسيير المرفق العمومي، فهو من اختصاص الأمر بالصرف والذي هو بدوره ملزم باحترام الشرعية.
- في منطق النظام المالي العمومي، تقييم التسيير ليس من مسؤوليات المحاسب العمومي، لذلك فإن فحص مدى الملاءمة عائد إلى مختلف هيئات الرقابة على المالية العامة.

- تهتم الرقابة على التسيير بمدى الفعالية الاقتصادية للنفقات، لذا فهي تطبق على الأمرين بالصرف ولا تطبق على المحاسبين العموميين، لذلك فإنهم غير مسؤولين عن جانب الملاءمة للعمليات المالية.

وبالرغم من ذلك، يبقى هنالك بعض التداخل بين الملاءمة والشرعية، خاصة من الجانب الشكلي حيث تتقارب الملاءمة الشكلية للعمليات مع الشرعية. وإذا كان بإمكان المحاسب العمومي الاطلاع على الجانب الشكلي للملاءمة من خلال الوثائق، فتبقى معلوماته محدودة فيما يخص الجانب الموضوعي (ظروف التسيير)، لذلك لا يمكنه بأية حال توسيع صلاحياته إلى مجال القواعد الموضوعية، وإعاقة السير الحسن للمرفق العمومي. **(تباني أمال، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، ص48)**

المطلب الثالث: الفرق بين المحاسبة العمومية والخاصة

رغم انتماء كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة إلى نفس الحقل العلمي، إلا أن هناك اختلافات جوهرية بينهما، نابعة من طبيعة الجهات التي تطبّق فيها كل منهما، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وكذا الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكمها.

جدول 01: الفرق بين المحاسبة العمومية والخاصة

المحاسبة الخاصة	المحاسبة العمومية	مجال المقارنة
المؤسسات الاقتصادية الخاصة	الإدارات والمؤسسات العمومية	الجهة المعنية
تحقيق الربح وتعظيم القيمة للمساهمين	ضمان الشفافية، الرقابة، والمساءلة على المال العام	الهدف الأساسي
يخضع إلى القانون التجاري والمعايير المحاسبية العامة	يخضع لقوانين صارمة (قانون المحاسبة العمومية، المراسيم...)	الإطار القانوني
تعتمد على المبادئ الاقتصادية ومركزية القرار المالي	تعتمد على المبادئ القانونية ومبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب	طريقة التسجيل
رقابة داخلية أساسًا، وخارجية محدودة	رقابة متعددة (داخلية، خارجية، قضائية)	الرقابة
الاستمرارية، الاستحقاق، الحيطة والحذر، المقارنة	الشمولية، السنوية، عدم التخصيص، الفصل الوظيفي	المبادئ المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على (**.الحسين، مصطفى ، 2020، الصفحة 40**)

نلاحظ من حلال الجدول أن هذه الفروقات تعكس اختلاف الغايات التي تسعى كل من المحاسبة العمومية والخاصة إلى تحقيقها؛ فبينما تهدف الأولى إلى حماية المال العام وضمان تسييره وفقًا لمقتضيات المصلحة العامة، و تسعى الثانية إلى ضمان الربحية والاستدامة في السوق التنافسية.

المبحث الثاني: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية

يعد أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية من الركائز الأساسية في تسيير المال العام وفي هذا المبحث سيتم التطرق لهم على النحو التالي:

المطلب الأول: الآمر بالصرف

الآمر بالصرف هو المسؤول الإداري المخول بالصدار الأوامر بتنفيذ النفقات وتحصيل الارادات في إطار قانوني وتنظيمي محدد

في إطار المحاسبة العمومية، يُعتبر الأمر بالصرف من أبرز الأعوان الذين يتولون تنفيذ العمليات المالية وفقًا للقوانين والأنظمة المعمول بها في الدولة. ويُعرف الآمر بالصرف بأنه الشخص الذي يتمتع بالسلطة القانونية لتوجيه أمر بالصرف أو دفع النفقات العامة وفقًا لما هو مرخص به في الميزانية. ويشمل هذا الشخص عادةً المسؤولين الإداريين في المؤسسات الحكومية أو الهيئات العامة الذين يملكون صلاحيات تنفيذ الميزانية، سواء على مستوى الوزارات أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية(**.طه، سمير، 2020، الصفحة 143**).

أولا: مهام الآمر بالصرف:

1-التأكد من صحة النفقات: يتولى الآمر بالصرف مهمة التأكد من أن النفقات المعتمدة تتماشى مع الأغراض التي أُعدّت من أجلها، وفقًا للموازنة العامة.

2-إصدار أوامر الدفع: يقوم الآمر بالصرف بإصدار الأوامر التي تتيح صرف الأموال من الموازنة العامة لتغطية النفقات المعتمدة.

3-الرقابة على التنفيذ المالي: يتابع الآمر بالصرف سير تنفيذ العمليات المالية ويُراقب تنفيذ البنود المالية المختلفة في الميزانية(**جاد الله، ليلى،2021، الصفحة 181**).

ثانيا: خصائص الآمر بالصرف:

1- **الاستقلالية:** يتمتع الآمر بالصرف بقدر من الاستقلالية في إطار المسؤولية التي يتحملها في إدارة الأموال العامة.

2- **الرقابة على الإجراءات:**هو المسؤول عن التأكد من اتباع الإجراءات القانونية في صرف الأموال العمومية، وضمان سلامة استخدام الموارد المالية.

3- **الارتباط الوثيق مع المحاسب العمومي:**يعمل الآمر بالصرف جنبًا إلى جنب مع المحاسب العمومي لضمان توافق الأعمال المالية مع الميزانية المعتمدة(**.النجار، حسن، 2019، الصفحة 60**).

ثالثا: الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

من المهم أن يتم الفصل بين وظيفة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي لضمان توازن النظام المالي وحمايته من أي اختلالات أو تداخلات قد تحدث. حيث يتولى المحاسب العمومي مهمة تسجيل العمليات المالية وتنفيذ أوامر الدفع، بينما يبقى الآمر بالصرف مسؤولًا عن الموافقة على تلك العمليات ومراجعة الالتزام بالميزانية(**.بن علي، طارق، 2018، الصفح 76**).

المطلب الثاني: المحاسب العمومي

يمكن تعريف المحاسب العمومي على انه:

المحاسب العمومي هو المسؤول عن تنفيذ العمليات المالية في المؤسسات العمومية، ويشمل ذلك تسجيل كافة العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات العمومية، ومراقبة تطابقها مع الميزانية المعتمدة. يُعتبر المحاسب العمومي أحد أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية الذين يتحملون مسؤولية تسيير الأموال العامة وفقًا للقوانين والأنظمة السارية، مع ضمان نزاهة التعامل المالي مع هذه الأموال(**.الحداد، نور، 2017، الصفحة 85**).

أولا: مهام المحاسب العمومي

1- تنفيذ أوامر الدفع:بناءً على الأوامر التي يصدرها الآمر بالصرف، يتولى المحاسب العمومي تنفيذ صرف الأموال، ويُعتبر المسؤول النهائي عن سلامة هذه العمليات من الناحية المالية.

2- تسجيل العمليات المالية:يقوم المحاسب العمومي بتسجيل كافة العمليات المالية في السجلات المحاسبية بما يتماشى مع النظام المحاسبي المعتمد، ويجب أن تكون هذه السجلات دقيقة وواضحة.

3- مراقبة التوازن المالي:يضمن المحاسب العمومي أن تكون النفقات والإيرادات العامة متوافقة مع الميزانية المعتمدة في بداية السنة المالية، ويعمل على الحفاظ على توازن الحسابات(**.زهران، فاطمة، 2021، الصفحة 91**).

4-إعداد التقارير المالية:يقوم المحاسب العمومي بإعداد تقارير مالية دورية تُعرض على الهيئات المعنية، مثل ديوان المحاسبة، لتقييم صحة تنفيذ الميزانية.

5- الرقابة المالية:يضطلع المحاسب العمومي بدور رقابي داخلي لضمان سلامة الإجراءات المالية التي تتمداخل المؤسسة، ومنع أي اختلالات قد تؤثر على المالية العامة(**.شفيق، فؤاد، 2017، الصفحة 87**).

ثانيا: خصائص المحاسب العمومي:

1- الاستقلالية في العمل:بالرغم من التنسيق مع الآمر بالصرف، يتمتع المحاسب العمومي باستقلالية تامة في تنفيذ العمليات المالية التي تحت مسؤوليته.

2- المسؤولية المالية:هو المسؤول عن التأكد من أن كافة الأموال العامة تم إنفاقها بشكل قانوني ومتوافق مع الميزانية المعتمدة.

3- الرقابة والشفافية:يتعين على المحاسب العمومي ضمان الشفافية في العمليات المالية وتقديم كافة البيانات المطلوبة بشكل دقيق، مما يعزز من الثقة في إدارة الأموال العامة(.**الخطيب، حسام، 2018، الصفحة 66**).

ثالثا: العلاقة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي:

من الضروري أن يكون هناك فصل واضح بين دور الآمر بالصرف ودور المحاسب العمومي لضمان الرقابة المتبادلة وتجنب أي تضارب في المصالح. في حين أن الآمر بالصرف هو من يصدر الأوامر المتعلقة بالنفقات، فإن المحاسب العمومي هو من يتولى تنفيذ هذه الأوامر بعد التأكد من صحتها، مما يخلق نظامًا رقابيًا يكفل تحقيق النجاعة المالية ويحمي المال العام(.**ربيع، سلوى، 2020، الصفحة 41**).

المطلب الثالث: المراقب المالي

من أهم التعريفات التي تناولت مفهوم المراقب المالي نذكر:

المراقب المالي هو أحد الأعوان المكلفين بالرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية والعمليات المالية داخل الهيئات والمؤسسات العمومية، ويمثل دورًا حيويًا في ضمان حسن إدارة المال العام. يُعين المراقب المالي بموجب القانون وهو يعتبر جهاز رقابي مستقل، يهدف إلى مراقبة مدى تطابق العمليات المالية مع التشريعات والموازنة المعتمدة، ويكفل أن تكون الأموال العامة مصروفة وفقًا للأغراض التي خصصت لها(.**حسني، نبيلة، 2021، الصفحة 53**).

أولا: مهام المراقب المالي:

1- الرقابة المبدئية على النفقات: يقوم المراقب المالي بمراجعة وتدقيق كافة النفقات قبل إصدار أوامر الدفع لضمان توافقها مع الأحكام القانونية والميزانية المعتمدة.

2- مراقبة تنفيذ الميزانية: يتابع المراقب المالي تطبيق الميزانية والتأكد من أن جميع العمليات المالية تتم في إطار القوانين واللوائح المعمول بها، وأن النفقات والإيرادات تُسجل بشكل صحيح(**.كريم، جمال، 2022، الصفحة215)**

3- التحقق من مشروعية العمليات المالية: يضطلع المراقب المالي بمهمة التأكد من أن جميع العمليات المالية مشروعة، ويقارن النفقات الفعلية بما هو مخصص في الميزانية لتجنب أي تجاوزات أو أخطاء.

4- إعداد التقارير الرقابية: يُعد المراقب المالي تقارير دورية تعرض على المسؤولين الإداريين والمراقبين الأعلى مستوى، تحتوي على ملاحظاته حول صحة وسلامة الإجراءات المالية المتبعة.

5- التحقيق في المخالفات: في حال اكتشاف مخالفات أو تجاوزات مالية، يقوم المراقب المالي بتحقيقات ورفع تقارير مفصلة حول الموضوع إلى الجهات المعنية، مثل ديوان المحاسبة أو الوزارة المعنية(**العلي، سامي، 2019، الصفحة77)**

ثانيا: خصائص المراقب المالي:

1- الاستقلالية: يتمتع المراقب المالي باستقلالية تامة في أداء مهامه الرقابية، ولا يتأثر بالضغوط السياسية أو الإدارية.

2- الشفافية والمصداقية: يجب أن يتسم عمل المراقب المالي بالشفافية والمصداقية التامة، بحيث يقدم تقارير دقيقة حول سير العمليات المالية داخل المؤسسات العمومية.

3- المسؤولية القانونية: يتحمل المراقب المالي مسؤولية قانونية في حال عدم الالتزام بالقوانين أو إذا تبين أن العمليات المالية تمت بطريقة غير قانونية أو غير منظمة(**.الشريف، سمر، 2019، الصفحة35)**.

ثالثا: العلاقة بين المراقب المالي والمحاسب العمومي:

تتمثل العلاقة بين المراقب المالي والمحاسب العمومي في التعاون الرقابي والتنسيق لضمان تنفيذ الإجراءات المالية بشكل صحيح. بينما يركز المحاسب العمومي على التنفيذ الفعلي للعمليات المالية، يكون المراقب المالي مسؤولًا عن التأكد من مشروعية وصحة هذه العمليات، مما يخلق توازنًا رقابيًا يحمي المال العام(**.النعيمي، إبراهيم، 2021، الصفحة 98)**.

رابعا: آلية الرقابة المالية للمراقب المالي

المراقب المالي يعد جهازًا رقابيًا ذا طابع استباقي، حيث ينطوي دوره على مجموعة من الأنشطة والإجراءات التي تهدف إلى ضمان الالتزام بالتشريعات والأنظمة في تنفيذ العمليات المالية، ويعمل وفق آلية رقابية تتضمن عدة مراحل:

1- الرقابة المبدئية (الوقائية): يتمثل هذا النوع من الرقابة في تدقيق المستندات والمعاملات المالية قبل إصدار أي أمر بالصرف. في هذه المرحلة، يقوم المراقب المالي بفحص الوثائق المتعلقة بالنفقات مثل الفواتير، العقود، ومستندات الدفع، للتأكد من توافقها مع الميزانية المعتمدة والشروط القانونية.

2- الرقابة اللاحقة (التدقيقية): بعد تنفيذ العمليات المالية، يقوم المراقب المالي بمراجعة تقارير النفقات والإيرادات للتأكد من صحة تنفيذ الميزانية ومدى تطابق العمليات مع الأهداف المقررة. تشمل هذه الرقابة متابعة تنفيذ البنود المالية، مقارنة ما تم صرفه بما تم اعتماده في الميزانية، والكشف عن أي انحرافات أو مخالفات(**.الطيب، نوال ، 2020، الصفحة 27**).

3- الرقابة على الأداء: تهدف هذه الرقابة إلى فحص مدى كفاءة استخدام الأموال العمومية في تحقيق الأهداف المحددة. يتأكد المراقب المالي من أن النفقات تمت بطريقة فعالة وفعّالة، مما يعزز من الشفافية ويحول دون الإسراف أو الفساد(**.كمال، هالة، " 2022، الصفحة151**).

4- إجراءات المراقب المالي في حالة المخالفات: إذا اكتشف المراقب المالي أي مخالفة أو تجاوز في تنفيذ العمليات المالية، فإنه يتخذ مجموعة من الإجراءات التي تشمل:

5- إعداد تقارير الرقابة: حيث يقوم بإعداد تقرير مفصل حول المخالفة أو التجاوز المالي الذي تم اكتشافه، مشيرًا إلى القوانين أو الأنظمة التي تم خرقها، ويوجه هذا التقرير إلى المسؤولين المعنيين.

6- اقتراح تصحيح المخالفة: يقدم المراقب المالي توصيات تصحيحية تهدف إلى معالجة الوضع، مثل إلغاء المعاملات المالية المخالفة، أو تعديل الإجراءات المتبعة، أو حتى تقديم تقارير إلى السلطات القضائية إذا كان الفعل يمثل جريمة مالية.

7- رفع تقرير إلى الجهات العليا:في الحالات الخطيرة، يُرفع تقرير مفصل إلى الجهات العليا مثل **ديوان المحاسبة** أو **المجلس الأعلى للحسابات**، ليتخذوا الإجراءات اللازمة بناءً على حجم المخالفة(**.سامي، سيدة، 2021، الصفحة111**).

8- دور المراقب المالي في تحسين الحكامة المالية :من خلال مهمته الرقابية، يُعد المراقب المالي عنصرًا أساسيًا في تحسين الحكامة المالية في المؤسسات العمومية. فهو يسهم في تحسين ممارسات الشفافية، ويعزز ثقافة الالتزام بالقوانين والإجراءات المالية، مما يقلل من مخاطر الفساد المالي ويضمن الاستخدام الأمثل للموارد العمومية(**.حسان، فؤاد، 2018، الصفحة79**).

9- المراقب المالي والرقابة الخارجية :على الرغم من أن المراقب المالي يؤدي رقابة داخلية في المؤسسات العمومية، إلا أن دوره ينسجم مع الرقابة الخارجية التي تتمثل في أجهزة مثل ديوان المحاسبة والمحكمة الإدارية . المراقب المالي يقوم بتقديم تقارير عن عملية تنفيذ الميزانية إلى هذه الهيئات الرقابية التي تراقب بدورها أداء الدولة في إدارة الموارد المالية العمومية. هذه العلاقة تكفل وجود رقابة شاملة تساهم في حماية المال العام(**الجمال، عماد، 2020، الصفحة31**).

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها.

المطلب الأول: الرسائل والمذكرات

أولا رزقي لمين ومحمد عمرون" – **(2017)** *آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية"*

مذكرة ماجستير من جامعة المسيلة، هدفت إلى دراسة تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مثل تبني نظام الميزانية القائم على النتائج، لتحقيق الشفافية والرشادة في الإنفاق العمومي

ثانيا سلوى بوستة" – **(2016)** *المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: حالة الجزائر 2005–2015"*

مذكرة ماجستير في جامعة الجزائر 3، تناولت إصلاحات المحاسبة العمومية بدءاً من مدونة حسابات الخزينة (1968) وحتى المخطط المحاسبي للدولة المستحدث، مع التركيز على الجوانب القانونية والتنظيمية

ثالثا: فرح جلود، مروى غوتي، عمار درويش" – (2022) *دور معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر"*

مذكرة ماجستير من جامعة عين تموشنت (الدراسات الميدانية بالإدارة المحلية)، هدفت إلى تقييم تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات العمومية الجزائرية

رابعا: فطيمة عشة" – (2022) *محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة"*

رسالة دكتوراه من جامعة الجزائر 3، درست مدى توافق النظام الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية (مثل نيوزيلندا والمغرب وفرنسا)، والتحديات المرتبطة بتأخير الإصلاح

المطلب الثاني: المقالات العلمية

أولا: عبد الله بن عيسى (2018)، "إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر: التحديات وآفاق التطوير"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر منذ التسعينيات، مع التركيز على التحديات التي تواجه تطبيق النظام الجديد. توصل الباحث إلى أن الإصلاحات ساهمت نسبيًا في تحسين الرقابة المالية، غير أن ضعف البنية التكنولوجية ونقص التدريب ما يزالان من العقبات الرئيسية.

ثانيا: مصطفى بوزيد (2020)، "تطبيق النظام المحاسبي الجديد في الجزائر: دراسة حالة البلديات"، المجلة الجزائرية للمحاسبة والمالية.

ركّزت الدراسة على واقع تطبيق النظام المحاسبي العمومي في البلديات الجزائرية، وأبرزت تحديات مرتبطة بنقص الكفاءات البشرية المؤهلة. وأكدت أن ضعف الوعي المحاسبي أدى إلى صعوبات في التكيّف مع النظام الجديد.

ثالثا: زهير عباس (2017)، "دور المحاسبة العمومية في تحسين الشفافية المالية: دراسة مقارنة بين الجزائر وبعض الدول العربية"، مجلة الإدارة العامة.

تناولت هذه الدراسة مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ونظيريه في تونس والمغرب، وأشارت إلى أن الإصلاحات في الجزائر حسّنت الشفافية، لكنها لم تحقق تطابقًا كافيًا مع المعايير الدولية بسبب قصور في التطبيق.

رابعا: فوزي حميدة (2019)، "تقييم تأثير إصلاحات المحاسبة العمومية على الرقابة المالية"، المجلة الجزائرية للعلوم الاقتصادية.

تطرقت الدراسة إلى تحليل تأثير الإصلاحات على الرقابة المالية من خلال بيانات الميزانيات وتقارير ديوان المحاسبة. وقد أظهرت تحسنًا عامًا في الممارسات الرقابية، لكن ضعف التنسيق المؤسسي ما يزال عائقًا كبيرًا.

خامسا: سعاد جاب الله (2021)، "إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر: من النقد إلى الاستحقاق"، المجلة الدولية للمالية والمحاسبة.

ركزت على الانتقال من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأكدت أن النظام الجديد ساعد في تحسين إدارة المال العام، لكن تطبيقه الكامل يتطلب معالجة مشاكل البنية التحتية والتدريب.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

أولا: التوافق في الأهداف والمعالجة المفاهيمية

تشترك الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في السعي لتحليل آثار إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، مع التركيز على الشفافية والرقابة المالية. فمثلًا، تناولت دراسة بن عيسى (2018) نفس التحديات التي تطرقت إليها الدراسة الحالية. كما أن موضوع العلاقة بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف والمراقب المالي طُرح أيضًا في دراسات مثل دراسة عباس.(2017)

ثانيا: اتفاق في تحديد التحديات الجوهرية

برز في جميع الدراسات، بما فيها الدراسة الحالية، أن نقص الموارد البشرية والتدريب الكافي يمثلان أبرز العوائق في تطبيق النظام المحاسبي الحديث، خاصة على مستوى البلديات، كما جاء في دراسة بوزيد (2020). كما أن ضعف التنسيق المؤسسي، كما بيّنته دراسة حميدة (2019)، ما يزال يمثل تحديًا مقلقًا يعيق تطبيق الرقابة بفعالية.

ثالثا: استحضار الأدبيات الدولية

تتقاطع الدراسة الحالية مع الأدبيات الدولية في الدعوة إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما أشار إلى ذلك عدد من الدراسات، لاسيما دراسة جاب الله (2021)، التي بيّنت ضرورة مواءمة الإصلاحات مع الممارسات المحاسبية العالمية.

رابعا: تشابه التوصيات

تشترك الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في التأكيد على:

- ضرورة تطوير الكفاءات البشرية من خلال التكوين المستمر؛
- تحديث البنية التكنولوجية للمحاسبة؛
- تحسين التنسيق المؤسسي بين مختلف الجهات الفاعلة.

خامسا: الإضافة النوعية للدراسة الحالية

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو تركيزها الأعمق على **الجانب التنظيمي والمؤسسي للعلاقات بين الفاعلين في النظام المحاسبي**، ولا سيما العلاقة بين المحاسب العمومي، المراقب المالي، والآمر بالصرف. وهو جانب لم يُدرس بشكل معمق في معظم الدراسات السابقة، مما يعطي قيمة مضافة لهذه الدراسة على مستوى التوصيات العملية.

خلاصة الفصل

في ختام هذا الفصل، يمكننا التأكيد على أن إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر تشكل أحد العناصر الرئيسية لتحقيق الحكامة المالية الرشيدة، حيث تسعى إلى تحسين الشفافية والرقابة على المال العام من خلال تحديث الأنظمة المحاسبية وتعزيز الأداء المالي في المؤسسات العمومية.

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى تعريف المحاسبة العمومية وعرضنا الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم النظام المحاسبي العمومي، كما تناولنا الفروق الجوهرية بين المحاسبة العمومية و المحاسبة الخاصة، مع التأكيد على دور كل من الآمر بالصرف و المحاسب العمومي و المراقب المالي في ضمان تنفيذ النفقات العمومية بطريقة سليمة وشفافة.

الفصل الثاني:

واقع إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر

تمهيد

في ظل التطورات الاقتصادية والتوجه نحو عصرنة الإدارة العمومية، باشرت الجزائر سلسلة من الإصلاحات الرامية إلى تحديث نظام المحاسبة العمومية، من خلال إدخال النظام المحاسبي الجديد للدولة (SCF)، الذي يستند إلى المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام .(IPSAS) وتهدف هذه الإصلاحات إلى تحسين جودة المعلومات المالية، وتعزيز الشفافية والمساءلة، وتكييف النظام المحاسبي الوطني مع المتطلبات الحديثة للتسيير العمومي.

ومع ذلك، فإن واقع تطبيق هذه الإصلاحات يواجه العديد من التحديات، من بينها نقص الكفاءات المؤهلة، وصعوبات التنسيق بين الجهات الفاعلة، وضعف البنية التحتية الرقمية. وبالتالي، فإن نجاح هذه الإصلاحات يظل مرهونًا بمدى توفر الإرادة السياسية والإدارية، وبقدرة المؤسسات العمومية على التكيف مع المتغيرات التقنية والتنظيمية الجديدة.

المبحث الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

يشكل الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر الأساس الذي ينظم تسيير المال العام حيث تم التطرق في هذا المبحث لمختف التشريعات والقوانين نذكر منها:

المطلب الأول: التشريعات والقوانين المنظمة للمحاسبة العمومية

تخضع المحاسبة العمومية في الجزائر إلى إطار قانوني وتنظيمي دقيق يُحدد المبادئ والقواعد التي تُنظم تسيير الأموال العمومية، وتُحدد مهام وصلاحيات المحاسبين العموميين، وكذا الإجراءات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية للدولة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

من أبرز النصوص القانونية التي تُنظم المحاسبة العمومية في الجزائر:

أولا: القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية:

يُعد هذا القانون المرجع الأساسي للمحاسبة العمومية، حيث يحدد القواعد العامة المتعلقة بتنفيذ الميزانيات العمومية، ويُعرّف المحاسبين العموميين، ويضبط مسؤولياتهم المالية والشخصية.

ثانيا: المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991:

يُحدد كيفيات تنفيذ أحكام القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، بما في ذلك طرق إعداد الحسابات والوثائق المحاسبية ومهام المحاسبين العموميين.

ثالثا: الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمحكمة الحسابات:

ينص هذا الأمر على مراقبة تسيير المال العام من قبل محكمة الحسابات، ويُعزز الرقابة الخارجية على تنفيذ الميزانية، ويُسهم في ضمان الشفافية والمساءلة المالية(**.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021، الصفحة 5).**

رابعا: النظام المحاسبي المالي:SCF

رغم أن هذا النظام موجّه في الأساس للمؤسسات الاقتصادية، إلا أن تبني الجزائر لنظام محاسبة جديد للدولةيتماشى مع نفس المبادئ، ويهدف إلى إدخال مقاربة محاسبية حديثة تعتمد على المعايير الدولية (IPSAS).(**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2021، الصفحة 5**).

خامسا: تعليمات وزارة المالية والمناشير الدورية:

تصدر وزارة المالية تعليمات ومناشير تنظيمية تُفصل الإجراءات اليومية للمحاسبة العمومية، وتُسهم في توحيد الممارسات داخل مختلف الهياكل الإدارية.

ويُظهر هذا الإطار القانوني والتنظيمي سعي الجزائر إلى ضبط كل جوانب المحاسبة العمومية من حيث الشفافية، والرقابة، والفعالية في تسيير المال العام، خاصة في ظل التوجه نحو إصلاحات شاملة تهدف إلى تحديث التسيير المالي للدولة(.**وزارة المالية الجزائرية، 2021، الصفحة 8**).

المطلب الثاني: الهيئات الرقابية والإشرافية

تلعب الهيئات الرقابية والإشرافية دوراً محورياً في ضمان الالتزام بالقواعد القانونية والتنظيمية في مجال المحاسبة العمومية، كما تُسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام. وتُمارس هذه الهيئات مهامها عبر آليات متعددة تشمل المراقبة السابقة، المرافقة، والتدقيق اللاحق، سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي ومن أبرز هذه الهيئات في الجزائر:

أولا: مجلس المحاسبة:

تُعد الهيئة العليا للرقابة على تسيير المال العام، وهي هيئة مستقلة تخضع لرئيس الجمهورية. يقوم مجلس المحاسبة بمراقبة استعمال الأموال العمومية من طرف الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، وتصدر تقارير سنوية تتضمن ملاحظاتها وتوصياتها لتحسين التسيير المالي.

تُعد محكمة الحسابات إحدى الهيئات القضائية المستقلة التي تُعنى بمراقبة الأموال العامة في الجزائر، وهي مؤسسة قانونية تهدف إلى ضمان الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، وتحقيق الرقابة المالية على كافة

المؤسسات العامة، بما في ذلك الوزارات، والهيئات المحلية، والمؤسسات العمومية(**.بوشنافة، ناصر، 2020، الصفحة 33**).

1- مميزات وأهداف مجلس المحاسبة:

يتمتع مجلس المحاسبة بالعديد من المزايا والأهداف التي تجعله هيئة قضائية صارمة في تجسيد قوانينه المنصوص عليها وفق القانون الجزائري.

أ- مميزات مجلس المحاسبة:

إن ما يميز مجلس المحاسبة عن غيره من هيئات الرقابة المالية في الدولة ما يلي: **(الصديق و اسماعيل، 2023/2022)**

- يتمتع بالاستقلال الضروري.

- يتمتع أيضا بالصلاحيات الواسعة والسلطات اللازمة للقيام بمهامه والمتمثلة في حماية المال العام من كافة أشكال الإسراف والتبذير واحترام القواعد القانونية واللوائح المختلفة التي تتعلق بإدارة المال العام وذلك من خلال ممارسته لرقابة بعدية على تسيير الأموال العمومية.

- تنحصر رقابته على نوعين أساسيين تتمثل في رقابة المشروعية ورقابة جودة التسيير

- يمكن أن يصدر عن رقابته أحكام جزائية.

- أما الأعوان الذين يعتبرون مسؤولون أمام هذا المجلس حسب ما نصت عليه الفقرة 2 من المادة 02 من

الأمر رقم (20 - 95 الأمر 20 - 95 المتعلق بمجلس المحاسبة، 1995 فهم:

الآمرون بالصرف الأساسيون والثانويون.

المحاسبون العموميون وكل الأعوان التابعون والمساعدون لهم.

مسيرو المؤسسات والمصالح العمومية.

ب- أهداف رقابة مجلس المحاسبة:

تحددت أهداف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في الأمر 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل والمتمم له وهي: (الرسمية، 1995، صفحة 05)

- تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها الى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية اجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

- المساهمة في تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات الغير الأخلاقية وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأملاك والأموال العمومية.

- التدقيق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه.

2-الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة

يتكون مجلس المحاسبة من قضاة مختصين في المجال المالي، الذين يتمتعون بالاستقلالية في أداء مهامهم. تتبع محكمة الحسابات هيكلًا تنظيميًا يضمن توزيع المهام بشكل فعال، حيث يتم تقسيم العمل بين أقسام متخصصة في مراقبة قطاعات محددة مثل الميزانية العامة، المحاسبة العمومية، وغيرها(.**زروقي، فاطمة، 2021، الصفحة 86**)

3- تنظيم مجلس المحاسبة (راضية، 2018)

ينظم مجلس المحاسبة في ظل الأمر رقم 95/20 وطبقا لنص المادة 29 منه والممارسة وظيفة الرقابة، من غرف ذات اختصاص وطني وغرف ذات اختصاص إقليمي وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، ونص المادة 09 من المرسوم الرئاسي رقم 95/377 على أنه يشمل مجلس المحاسبة على ما يأتي" :

- 08غرف ذات اختصاص وطني.
- 09غرف ذات اختصاص إقليمي.
- غرفة الانضباط في مجال الميزانية والمالية.

ونصت المادة 30 من المر 10/02 المعدلة لنص المادة 30 من الأمر 95/20، أنه: «تمارس الغرفة والفروع الصلاحيات القضائية المنصوص عليها في هذا الأمر، وكذلك الصلاحيات الإدارية بمناسبة الأعمال التقييمية والتحقيقات التي تقوم بها في إطار اختصاصات مجلس المحاسبة كما يتولى رئاسة المجلس رئيس يعينه رئيس الجمهورية ويساعده في ذلك نائب الرئيس والمجلس المحاسبة أيضا كتابة ضبط تسند لكاتب ضبط رئيسي وهي كالآتي:

1- الغرفة الوطنية: تتولى الغرف ذات الاختصاص الوطني رقابة الحسابات والتسيير المالي للوزارات ورقابة الهيئات والمرافق العمومية مهما كان نوعها التابعة لوزارة أو تلك التي تتلقى الإعانات المسجلة في حسابها وكذا رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

2- الغرفة الإقليمية: تتولى الغرف ذات الاختصاص الإقليمي رقابة مالية للجماعات المحلية التابعة لمجال اختصاصها الإقليمي كما يمكنها أن تراقب حسابات أو تسيير الهيئات العمومية التي تتلقى إعانات من الجماعات الإقليمية.

3- **غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** تختص غرفة الانضباط في إصدار الحكم والجزاء ضد الأخطاء أو المخالفات التي يرتكبها المسيرون العموميون والأعوان المشابهون الذين الحقوا ضررا أكيدا بالخزينة العمومية أو بأملاك الهيئات العمومية

ثانيا: المفتشية العامة للمالية:

تابعة لوزارة المالية، وتختص بمراقبة جميع الهيئات الخاضعة للقواعد المالية والمحاسبية العمومية. تمارس مهامها من خلال القيام بمهام التفتيش والتدقيق والتحقيق في العمليات المالية، وتُسهم في تحسين فعالية التسيير العمومي.

تُعتبر المفتشية العامة للمالية إحدى الهيئات الرقابية الأساسية في النظام المالي الجزائري، وهي مؤسسة ذات استقلالية إدارية ومالية تهدف إلى مراقبة وتفتيش كافة العمليات المالية في القطاع العام. تأسست المفتشية العامة للمالية بغرض ضمان حسن تسيير المال العام، وتعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات الحكومية، كما تُعد أداة أساسية في مكافحة الفساد المالي والإداري(**بن عيسى، محمد، 2020، الصفحة 61**).

تتمثل مهام المفتشية العامة للمالية في:

1- **مراقبة وتفتيش الميزانيات العامة** :حيث تقوم المفتشية بمراجعة الحسابات العمومية، والتأكد من صحة العمليات المالية المتصلة بالإيرادات والنفقات الحكومية، سواء كانت على مستوى الوزارات أو المؤسسات العامة.

2- **التدقيق في تصرفات المسؤولين الماليين** :من خلال التفتيش المستمر على الإدارة المالية، بهدف التأكد من أن الموارد العامة تُستخدم بطريقة قانونية وفعالة، وفيما يخص الأهداف المقررة.

3- **إعداد تقارير تفصيلية** :تصدر المفتشية تقارير دورية ترفع إلى السلطات العليا في الدولة، تحتوي على نتائج التحقيقات والتفتيشات التي قامت بها، وتوصيات لتحسين الأداء المالي في المؤسسات العامة.

4- إجراء **التحقيقات في حال وجود شبهات** :إذا تم اكتشاف مخالفات أو تجاوزات مالية، تقوم المفتشية العامة للمالية بإجراء تحقيقات معمقة لتحديد المسؤوليات واتخاذ الإجراءات المناسبة، سواء كانت إدارية أو قانونية.

5- **مراقبة تنفيذ الميزانيات** :من خلال مراقبة العمليات المالية اليومية التي تتم في المؤسسات الحكومية لضمان توافقها مع خطط الميزانية والموافقة للقوانين والأنظمة المعتمدة.

تُعتبر المفتشية العامة للمالية جزءًا أساسيًا من الهيئات الرقابية في الجزائر، حيث تساهم في تعزيز الحوكمة المالية وتحقيق أهداف الإصلاح المالي في الدولة. وتُعد عملية تعزيز دور المفتشية من أهم المحاور التي تساهم في تحسين الشفافية ومحاربة الفساد في الإدارة العامة (الجزائرية، 2021، صفحة 08)

ثالثا: مفتشيات المراقبة المالية على مستوى الوزارات:

تُمارس رقابة قبلية على الالتزامات المالية، وتحرص على مدى احترام القوانين والإجراءات المعمول بها قبل تنفيذ النفقات.

هي هيئات رقابية تابعة لوزارة المالية، تُعيَّن على مستوى مختلف الوزارات والمؤسسات العمومية، وتختص بمراقبة العمليات المالية والمحاسبية للتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية المعمول بها.

1- المهام الأساسية:

- **الرقابة القبلية:** فحص الالتزامات المالية قبل تنفيذها للتأكد من قانونيتها.

- **الرقابة البعدية:** مراجعة العمليات المالية بعد تنفيذها لضمان شفافيتها.

- **إبداء الرأي المالي:**تقديم استشارات للآمرين بالصرف في ما يخص النفقات أو الصفقات العمومية.

- **التدقيق المالي والمحاسبي:**فحص السجلات والوثائق للتأكد من صحتها وتطابقها مع الواقع.

- **إعداد التقارير**:رفع تقارير دورية إلى وزارة المالية تتضمن ملاحظات وتوصيات.

2- أهداف المفتشيات:

- محاربة الفساد المالي وسوء التسيير.

- تعزيز الشفافية والحَوكمة داخل الوزارات.

- ضمان حسن استخدام الميزانيات المخصصة.

- تقوية الرقابة الداخلية وتحسين الأداء الإداري(**.بوشنافة، ناصر، 2020، الصفحة 39**).

3- علاقتها بالمؤسسات الأخرى:

- تعمل بالتنسيق مع المفتشية العامة للمالية ومحكمة الحسابات.

- تتعاون مع الآمرين بالصرف والهيئات الإدارية داخل الوزارة(**.حداد، ليلى، 2022، الصفحة 72**)

رابعا: المديرية العامة للمحاسبة:

تُشرف على تطوير نظام المحاسبة العمومية وتحديثه، وتسهر على توحيد القواعد والإجراءات المحاسبية داخل مختلف المؤسسات العمومية.

هي هيئة مركزية تابعة لوزارة المالية، تُعنى بإدارة وتنسيق النظام المحاسبي العمومي، وتُشرف على المحاسبين العموميين وتضمن التسيير السليم للأموال العامة على المستوى الوطني والمحلي.

1- المهام الأساسية:

أ- تنظيم النظام المحاسبي للدولة:

- تطوير وتحديث المخطط المحاسبي الوطني.

- تحديد القواعد والمعايير المحاسبية الواجب اتباعها من طرف الإدارات والمؤسسات العمومية.

ب- الإشراف على المحاسبين العموميين:

- تعيين ومتابعة عمل المحاسبين العموميين (كالخزنة والمحاسبين البلديين).

- مراقبة مدى احترامهم للقواعد القانونية والمحاسبية.

ت- إعداد الحسابات العامة للدولة:

- تجميع الحسابات المالية على المستوى الوطني.

- إعداد حساب الخزينة العامة وحساب نتائج التنفيذ الفعلي للميزانية.

ج- ضمان الشفافية المالية:

- نشر تقارير مالية دورية.

- المساهمة في إعداد تقارير تُقدَّم إلى البرلمان أو الهيئات الرقابية.

و- مراقبة تنفيذ الميزانية:

- التأكد من تسجيل كل العمليات المالية بطريقة صحيحة.

- المساهمة في عملية غلق الحسابات في نهاية السنة المالية.

2- علاقتها مع باقي الهياكل:

- تتعامل بشكل مباشر مع الخزينة العمومية.

- تُنسّق مع مفتشيات المراقبة المالية والآمرين بالصرف.

– تلعب دورًا تكميليًا مع محكمة الحسابات في التقييم والمراقبة(.**زروقي، فاطمة، الصفحة 45**).

خامسا: المديريات الجهوية والولائية للمالية:

تتابع تنفيذ العمليات المحاسبية على المستوى المحلي، وتُمارس الرقابة الإدارية على المحاسبين العموميين.

المديريات الجهوية والولائية للمالية هي تمثيليات محلية لوزارة المالية على مستوى الولايات (المديريات الولائية) والجهات الكبرى (المديريات الجهوية)، تُكلّف بتطبيق السياسة المالية للدولة محليًا وضمان التنسيق بين مختلف الهيئات المالية على المستوى الترابي.

1- المهام الأساسية:

أ- **تنفيذ السياسة المالية محليًا:**

– تطبيق التوجيهات والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

– ضمان حسن تنفيذ الميزانيات المحلية والصفقات العمومية.

ب- **الإشراف على الهياكل المالية في الولاية/الجهة:**

– تنسيق عمل الخزائن العمومية، المراقبة المالية، مفتشيات الضرائب، والجمارك.

– مراقبة الأداء الإداري والمالي وتقديم التوجيه.

ت-**مراقبة تنفيذ العمليات المالية:**

– متابعة تنفيذ النفقات العمومية على المستوى المحلي.

– المساهمة في الرقابة على الالتزامات المالية للهيئات المحلية.

ث-**رفع التقارير الدورية:**

– إعداد تقارير مالية وإدارية تُرفع إلى الوزارة الوصية (وزارة المالية).

– تقديم اقتراحات لتحسين التسيير المالي المحلي.

ج- **التأطير والتكوين:**

- تنظيم دورات تكوينية لفائدة الإطارات المالية المحلية.

- دعم تطوير الكفاءات في المجال المحاسبي والمالي(**.معيزي، نجاة، العايب، سهام، 2021، الصفحة).29**

2- أهدافها:

- تقريب الإدارة المالية من المواطن.

- تحسين تسيير الموارد العمومية محليًا.

- ضمان التنسيق والانسجام بين التسيير المركزي والمحلي.

- مراقبة المال العام في البلديات والمصالح اللاممركزة.

3- علاقتها مع الهياكل الأخرى (**رزقي لمين و محمد عمرون، 2016، الصفحة 31**)

- تتبع مباشرة للمديرية العامة للمالية.

- تعمل مع:

- الخزينة الولائية.

- مراقبة الالتزامات المالية.(C.E.F.)

- المصالح الولائية للضرائب والجمارك.

- الولاية والبلديات كمراكز للإنفاق

المطلب الثالث: النظام المحاسبي العمومي التقليدي

يعتمد النظام المحاسبي العمومي التقليدي في الجزائر على جملة من المبادئ والقواعد التي تم استلهامها من النموذج الفرنسي، ويرتكز على محاسبة نقدية تُسجل فيها العمليات المالية عند حدوث التدفقات النقدية، أي عند الدفع أو التحصيل الفعلي، وليس عند نشوء الحقوق أو الالتزامات.

ويُعتبر هذا النظام موجّهًا أساسًا لضبط شرعية العمليات المالية، وضمان مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها، إذ يركّز على مراقبة الالتزام بالميزانية أكثر من التركيز على الأداء أو النتائج. كما يقوم على الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ما يضمن وجود رقابة متبادلة بين مختلف المتدخلين في تنفيذ الميزانية **(ضريفي نوال، 2018، الصفحة 90)**

ومن أبرز خصائص هذا النظام:

أولا: التركيز على الشرعية:

- حيث يتم التأكد من أن النفقات والإيرادات تمت في إطار قانون الميزانية والمراسيم التنظيمية.

ثانيا: الاعتماد على المحاسبة النقدية:

- تُسجل العمليات عند الدفع أو التحصيل، دون إظهار الالتزامات أو الديون بشكل دقيق.

ثالثا: ضعف البعد التحليلي:

- لا يُوفّر النظام التقليدي معلومات مالية كافية لتحليل الأداء أو اتخاذ القرار المبني على النتائج.

رابعا: غياب التقييم المالي للأصول والخصوم:

- لا يتم تسجيل الممتلكات العمومية أو الالتزامات المستقبلية في السجلات المحاسبية بشكل يعكس وضعية مالية دقيقة.

ورغم أن هذا النظام ساهم في تنظيم المحاسبة العمومية لعقود طويلة، إلا أن التغيرات الاقتصادية والمؤسساتية التي عرفتها الجزائر، دفعت نحو ضرورة تحديثه، وذلك من خلال الانتقال إلى نظام محاسبي أكثر تطورًا يُراعي المعايير الدولية ويوفّر معلومات مالية دقيقة وشفافة**(عبدوس إيمان، 2018، الصفحة 52)**

المبحث الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تُعرف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بأنها مجموعة من المبادئ والإرشادات المحاسبية التي أصدرتها الهيئة الدولية لمعايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB)، التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).وتهدف هذه المعايير إلى تحسين جودة التقارير المالية في القطاع العام، وتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العمومية.

تم تطوير هذه المعايير خصيصًا لتلبية احتياجات الهيئات الحكومية والمؤسسات العمومية، وهي تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام مثل استخدام الأموال العامة، وعدم السعي للربح، وتعقيد المعاملات المالية الحكومية.

وتنقسم المعايير إلى نوعين رئيسيين:

أولا: معايير على أساس الاستحقاق:

والتي تُعد الأكثر شمولًا، حيث تُسجل العمليات المالية عند تحققها وليس عند دفع أو استلام الأموال، مما يسمح بعرض صورة دقيقة عن الوضعية المالية والأداء المالي.

ثانيا: معايير على أساس النقد المعدل:

وتُستخدم في بعض البلدان التي لا تزال في مرحلة الانتقال نحو تطبيق معايير الاستحقاق، حيث تُسجل العمليات عند حدوث التدفقات النقدية فقط، مع إدخال بعض التعديلات لتقريبها من معايير الاستحقاق(**بن يدير فارس و شلغام هشام، 2024، الصفحة 66**)

المطلب الثاني: اهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تهدف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تدعم تحسين إدارة المال العام وتعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات الحكومية. هذه الأهداف تتنوع بين

التنظيمية، المالية، والمحاسبية، وتُعد ضرورية لتحسين فعالية وكفاءة القطاع العام في تسيير موارده. من أهم الأهداف التي تسعى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لتحقيقها:

أولا: تحقيق الشفافية والمساءلة:

تهدف المعايير إلى توفير معلومات محاسبية دقيقة وشاملة حول الوضعية المالية للقطاع العام، ما يُسهم في تعزيز الشفافية ويُمكن المواطن والهيئات الرقابية من متابعة استخدام الأموال العامة بشكل أكثر فعالية.

ثانيا: تحسين جودة التقارير المالية الحكومية:

من خلال تقديم تقارير محاسبية دقيقة تعكس الوضع المالي الحقيقي للهيئات الحكومية، مما يساعد على اتخاذ قرارات مالية مدروسة ومدعومة بالبيانات الدقيقة**(حداد ليلى، 2022، الصفحة 88)**

ثالثا: تعزيز قابلية المقارنة الدولية:

تُساعد المعايير المحاسبية الدولية في جعل البيانات المالية للقطاع العام قابلة للمقارنة مع المعايير الدولية، مما يعزز التفاهم والتعاون بين الدول ويُسهّل التفاعل مع المؤسسات المالية الدولية.

رابعا: **زيادة كفاءة تخصيص الموارد العمومية :**

من خلال تقديم معلومات دقيقة عن الأصول، الخصوم، والإيرادات، والنفقات، تسهم المعايير في تحسين تخصيص الموارد العمومية بشكل أكثر كفاءة وفعالية، مما يعزز أداء القطاع العام.

خامسا: دعم عملية اتخاذ القرارات المالية:

توفر المعايير إطارًا موحدًا لقياس وتحليل الأداء المالي للمؤسسات الحكومية، مما يساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات قائمة على أسس مالية صلبة.

سادس: تحقيق الامتثال للمعايير الدولية :

تُمكّن المعايير المحاسبية الدولية الحكومات من الالتزام بالمعايير الدولية، ما يُعزز السمعة المالية للبلد ويُسهم في جذب الاستثمارات الدولية.

سابعا: تحسين الرقابة المالية:

من خلال تحسين تدفقات المعلومات المالية، تتيح المعايير المحاسبية الدولية للهيئات الرقابية متابعة الأداء المالي للقطاع العام، وتقييم مدى التزام الجهات الحكومية بالقوانين واللوائح المالية(**.بن فريحة، سمير، 2021، الصفحة 89**).

تهدف الجزائر، من خلال تبني هذه المعايير أو التكيّف معها، إلى تحقيق عدة أهداف، منها:

- تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القطاع العام.
- تعزيز الثقة في التقارير المالية الحكومية.
- تسهيل الرقابة والمساءلة المالية.
- زيادة كفاءة تخصيص الموارد العمومية.
- تعزيز قابلية المقارنة مع الأنظمة المالية الدولية(**خيرة،عبد الكريم، 2023،الصفحة 25**)

المطلب الثالث: انواع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تتضمن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) مجموعة من الأنواع التي تهدف إلى تنظيم وتوحيد العمليات المحاسبية في القطاع العام عبر مختلف الدول. وقد تم تطوير هذه المعايير وفقًا للممارسات المثلى للمحاسبة في القطاع العام، وتختلف في تطبيقها حسب الأسلوب المحاسبي المستخدم (النقدي أو الاستحقاقي). يمكن تقسيم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلى النوعين الرئيسيين التاليين:

أولا: المعايير المحاسبية على أساس الاستحقاق:(Accrual Basis IPSAS)

- تُعد **المعايير المحاسبية على أساس الاستحقاق** هي الأكثر شيوعًا وتُعتبر الأكثر تطورًا في تطبيقات المحاسبة الحكومية. يعتمد هذا النوع من المعايير على مبدأ الاستحقاق، حيث تُسجل المعاملات المالية عند حدوثها سواء كان هناك تدفق نقدي أو لا، وذلك يتيح الحصول على صورة دقيقة وشاملة عن الوضعية المالية للأجهزة الحكومية.

– تشمل هذه المعايير مجموعة من المواضيع المحاسبية مثل إعداد القوائم المالية، تقييم الأصول، التعامل مع الالتزامات المالية، والإيرادات والنفقات الحكومية.

– من أبرز المعايير في هذا النوع) **IPSAS 1** :عرض القوائم المالية**IPSAS 17**.(الأصول الثابتة)، و **IPSAS 23**الإيرادات الحكومية.

ثانيا: المعايير المحاسبية على أساس النقد المعدل:(Cash Basis IPSAS)

– تُعتبر **المعايير المحاسبية على أساس النقد المعدل** نموذجًا أقل تعقيدًا حيث تقتصر التسجيلات المالية على المعاملات التي تتعلق بالتدفقات النقدية فقط، أي أنه يتم تسجيل الإيرادات والنفقات عند وقوع التدفق النقدي الفعلي (الدفع أو الاستلام).

– هذا النوع من المعايير يُستخدم غالبًا من قبل الحكومات التي لم تُطبق بعد نظام الاستحقاق، وهو أكثر مرونة وأقل تكلفة من حيث التنفيذ.

– من أبرز المعايير في هذا النوع) **IPSAS 2** :التقارير المالية على أساس النقد المعدل **IPSAS 24**الإفصاح عن التدفقات النقدية**(لعلايبية مالك، زرقين، عبود، 2016، الصفحة 35)**

ثالثا: المعايير المحاسبية الخاصة الأخرى

إلى جانب المعايير العامة التي تم الإشارة إليها، هناك أيضًا مجموعة من المعايير الخاصة التي تم وضعها لتغطية بعض الحالات أو المعاملات المالية الخاصة بالقطاع العام، مثل:

– المعايير الخاصة بإعداد تقارير الأداء المالي.

– المعايير الخاصة بالمنح الحكومية والمساعدات الخارجية.

– المعايير الخاصة بالاستثمارات الحكومية(.**وزارة المالية،2023، الصفحة 41)**

تهدف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تدعم تحسين إدارة المال العام وتعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات الحكومية. هذه الأهداف تتنوع بين

التنظيمية، المالية، والمحاسبية، وتُعد ضرورية لتحسين فعالية وكفاءة القطاع العام في تسيير موارده. من أهم الأهداف التي تسعى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لتحقيقها:

1- تحقيق الشفافية والمساءلة:

تهدف المعايير إلى توفير معلومات محاسبية دقيقة وشاملة حول الوضعية المالية للقطاع العام، ما يُسهم في تعزيز الشفافية ويُمكن المواطن والهيئات الرقابية من متابعة استخدام الأموال العامة بشكل أكثر فعالية.

2- تحسين جودة التقارير المالية الحكومية:

من خلال تقديم تقارير محاسبية دقيقة تعكس الوضع المالي الحقيقي للهيئات الحكومية، مما يساعد على اتخاذ قرارات مالية مدروسة ومدعومة بالبيانات الدقيقة.

3- تعزيز قابلية المقارنة الدولية:

تُساعد المعايير المحاسبية الدولية في جعل البيانات المالية للقطاع العام قابلة للمقارنة مع المعايير الدولية، مما يعزز التفاهم والتعاون بين الدول ويُسهّل التفاعل مع المؤسسات المالية الدولية**(بن عيسى، محمد، 2020، الصفحة 61)**.

4 -زيادة كفاءة تخصيص الموارد العمومية:

من خلال تقديم معلومات دقيقة عن الأصول، الخصوم، والإيرادات، والنفقات، تسهم المعايير في تحسين تخصيص الموارد العمومية بشكل أكثر كفاءة وفعالية، مما يعزز أداء القطاع العام.

5-دعم عملية اتخاذ القرارات المالية:

توفر المعايير إطارًا موحدًا لقياس وتحليل الأداء المالي للمؤسسات الحكومية، مما يساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات قائمة على أسس مالية صلبة.

6-تحقيق الامتثال للمعايير الدولية:

تُمكّن المعايير المحاسبية الدولية الحكومات من الالتزام بالمعايير الدولية، ما يُعزز السمعة المالية للبلد ويُسهم في جذب الاستثمارات الدولية.

7- تحسين الرقابة المالية:

من خلال تحسين تدفقات المعلومات المالية، تتيح المعايير المحاسبية الدولية للهيئات الرقابية متابعة الأداء المالي للقطاع العام، وتقييم مدى التزام الجهات الحكومية بالقوانين واللوائح المالية(**بن فريحة، سمير، 2021، الصفحة 90**)

المبحث الثالث: تطور إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر

شهد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر العديد من الإصلاحات والتي كانت على النحو التالي:

المطلب الأول: اهم إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر

في إطار سعي الجزائر إلى تحسين تسيير المال العام والارتقاء بالإدارة المالية إلى مستوى المعايير الدولية، شرعت الدولة في إصلاحات شاملة لنظام المحاسبة العمومية، تمثّلت أبرزها في استحداث النظام المحاسبي العمومي الجديد للدولة(SCF) ، الذي يُعد نقلة نوعية في مجال المحاسبة العامة، حيث يعتمد على مبدأ الاستحقاق بدلاً من مبدأ الدفع النقدي.

ويهدف هذا النظام الجديد إلى توفير معلومات مالية أكثر دقة وشفافية، من خلال تسجيل جميع العمليات المالية بمجرد حدوثها، بما في ذلك الالتزامات، الحقوق، الأصول، والخصوم، مما يُمكّن من إعداد تقارير مالية شاملة تعكس الوضعية الحقيقية للمالية العمومية.

من أهم خصائص النظام الجديد:

أولا: الاعتماد على المحاسبة المزدوجة:(Partie double)

حيث تُسجل كل عملية مالية في حسابين، ما يُعزّز الدقة والرقابة.

ثانيا: الانتقال من محاسبة نقدية إلى محاسبة على أساس الاستحقاق :

مما يسمح بإظهار جميع الحقوق والالتزامات بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو الدفع.

ثالثا:إعداد القوائم المالية وفق معايير دولية:(IPSAS)

كقائمة المركز المالي، وقائمة الأداء، وقائمة التدفقات النقدية.

رابعا: إدراج تقييم الأصول والخصوم:

مما يُوفر معلومات مالية أكثر موضوعية وشفافية لصناع القرار.

خامسا: تحسين آليات الرقابة والمساءلة:

بفضل توفر بيانات شاملة ومحدثة حول الوضع المالي للدولة(**عبدوس، إيمان، 2018، الصفحة 59**)

شهدت الجزائر خلال السنوات الأخيرة سلسلة من الإصلاحات الهيكلية في مجال المحاسبة العمومية، استجابة للتحولات الاقتصادية والمالية، وسعيًا لتعزيز الشفافية والنجاعة في تسيير المال العام. وقد شملت هذه الإصلاحات عدة جوانب قانونية وتنظيمية وتقنية، تهدف إلى تحديث النظام المحاسبي بما يتماشى مع المعايير الدولية، خاصة تلك المعتمدة من قبل المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية العامة (INTOSAI) والمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.(IPSAS)

من أبرز هذه الإصلاحات:

1- الانتقال من النظام التقليدي إلى النظام المحاسبي الجديد للدولة (SCF) 2015:

يُعد هذا الإصلاح من أهم التحولات في المحاسبة العمومية، حيث تم تبني مبدأ الاستحقاق بدلاً من مبدأ الدفع، وتطوير أدوات جديدة لإعداد القوائم المالية.

2- إصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية:

من خلال مراجعة النصوص القانونية والتنظيمية لتكييفها مع متطلبات الحوكمة المالية الحديثة، وتحسين الإطار التشريعي الذي يضبط تسيير الأموال العمومية.

3- تعزيز الرقابة المالية:

وذلك بتقوية دور الهيئات الرقابية مثل محكمة الحسابات والمفتشية العامة للمالية، وتوسيع نطاق المراقبة ليشمل تقييم الأداء وجودة الإنفاق، وليس فقط احترام الشرعية(**.مزياني، نور الدين، حفصي، مريم، 2019، الصفحة 41**)

4- رقمنة العمليات المالية والمحاسبية:

تم اعتماد أنظمة معلوماتية جديدة لتسهيل تنفيذ الميزانية وتسجيل العمليات المحاسبية بشكل آني ودقيق، مما ساهم في تقليص الأخطاء وتحسين سرعة المعالجة.

5- تطوير الكفاءات البشرية:

تم إطلاق برامج تكوين لفائدة المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين وإطارات وزارة المالية، بهدف تعزيز قدراتهم في مجال المحاسبة الحديثة واستخدام أدوات التسيير المالي الجديدة.

6- إعداد تقارير مالية شاملة :

أصبح لزامًا على الهيئات العمومية إعداد تقارير محاسبية ومالية دقيقة تشمل الأصول، الالتزامات، النفقات، والإيرادات، ما يعزز مبدأ الشفافية والمساءلة.

وتُعد هذه الإصلاحات جزءًا من مسار شامل لإعادة هيكلة التسيير العمومي في الجزائر، بهدف تحسين الأداء المالي وتوجيه الموارد بفعالية أكبر نحو تلبية حاجيات المواطنين وتحقيق التنمية المستدامة(**.مزياني، نور الدين، حفصي، مريم، 2019، الصفحة 57**)

المطلب الثاني: دوافع إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر

جاءت إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر استجابةً لجملة من الدوافع الاقتصادية والمؤسساتية والمالية، التي فرضت نفسها في ظل التحولات الوطنية والدولية، وضرورة تحسين حوكمة المال العام ورفع فعالية الأداء العمومي. وقد تنوعت هذه الدوافع بين داخلية وخارجية، أبرزها:

أولا: ضعف النظام المحاسبي التقليدي:

ارتكز النظام السابق على المحاسبة النقدية، ما جعله غير قادر على توفير معلومات مالية دقيقة وشاملة حول الوضعية الحقيقية للمالية العمومية، الأمر الذي أعاق اتخاذ قرارات فعالة مبنية على الأداء.

ثانيا: الحاجة إلى الشفافية والمساءلة:

تزايدت المطالب المجتمعية بضرورة تعزيز الشفافية في تسيير المال العام ومكافحة الفساد، ما استوجب تطوير نظام محاسبي يُمكّن من تتبع العمليات المالية بدقة، ويُسهم في مساءلة المسؤولين العموميين.

ثالثا: التحولات الاقتصادية والمالية:

عرفت الجزائر تحولات كبيرة في نمط تسيير الاقتصاد الوطني، مما فرض ضرورة تحديث الأدوات المالية والمحاسبية لتتماشى مع أساليب التسيير العصري المبني على الفعالية والنتائج.

رابعا: الامتثال للمعايير الدولية:

سعت الجزائر إلى تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام(IPSAS) ، من أجل تحسين مصداقية التقارير المالية وتعزيز جاذبية الاقتصاد الوطني لدى الهيئات المالية الدولية والمستثمرين.

خامسا: تحسين الرقابة والتدقيق:

اقتضى الأمر تعزيز أدوات الرقابة المالية الداخلية والخارجية، من خلال نظام محاسبي حديث يسمح بإعداد تقارير دورية تُبرز مدى احترام القوانين ومدى تحقيق الأهداف المسطرة.

سادسا: تعزيز فعالية الإنفاق العمومي:

في ظل ندرة الموارد وتزايد الاحتياجات الاجتماعية، أصبح من الضروري توجيه النفقات العمومية نحو الأولويات الوطنية، وذلك يتطلب معلومات محاسبية دقيقة تُسهم في اتخاذ قرارات مبنية على معايير الجدوى والكفاءة(**بلول، محمد الصالح، 2019، الصفحة20**)

المطلب الثالث: تبني النظام المحاسبي المالي في القطاع العام

في إطار الإصلاحات الكبرى التي باشرتها الدولة الجزائرية في مجال المالية العمومية، تم التوجه نحو تبني النظام المحاسبي المالي في القطاع العام، وذلك قصد تحديث آليات تسيير المال العام وجعلها أكثر فعالية وشفافية. ويُعتبر هذا التوجه استجابة للحاجة إلى نظام محاسبي يُراعي المعايير الدولية، خاصة معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام(IPSAS) ، ويسمح بإعداد تقارير مالية دقيقة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسات والإدارات العمومية.

يرتكز هذا النظام على مبادئ المحاسبة المالية المطبقة في القطاع الخاص، لكنه مُكيّف مع خصوصيات القطاع العام، ومن أبرز خصائصه:

أول: الاعتماد على مبدأ الاستحقاق:

حيث تُسجل العمليات المالية عند نشوء الحقوق أو الالتزامات، وليس عند حدوث التدفقات النقدية، مما يوفر معلومات أدق حول الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة العمومية.

ثانيا: إعداد القوائم المالية الكاملة:

يشمل هذا النظام إعداد تقارير مالية متنوعة مثل قائمة الوضعية المالية، قائمة الأداء المالي، وقائمة التدفقات النقدية، ما يُعزز من القدرة على تحليل الأداء واتخاذ القرارات.

ثالثا: إدراج تقييم الأصول والخصوم:

بما يسمح بتكوين صورة شاملة عن الممتلكات العمومية والالتزامات المترتبة عنها.

رابعا: تعزيز الشفافية والحوكمة :من خلال تمكين مختلف الجهات الرقابية والمواطنين من الاطلاع على كيفية استخدام الموارد العمومية ومدى فاعلية التسيير المالي.

خامسا: تحقيق قابلية المقارنة الدولية:

يتيح هذا النظام للدولة الجزائرية تقديم تقارير مالية مفهومة ومقارنة مع دول أخرى، خاصة في ظل العلاقات مع المؤسسات المالية الدولية.

وقد تم إعداد هذا النظام تدريجيًا، مع مراعاة خصوصيات الإدارات والمؤسسات العمومية، وإطلاق برامج تكوين لفائدة الإطارات المالية والمحاسبين العموميين، لضمان حسن تطبيقه وتفعيله ميدانيًا(**.بلول، محمد الصالح، 2019، الصفحة 43)**

خلاصة الفصل

يعد النظام المحاسبي المالي في القطاع العام من العناصر الأساسية التي تساهم في تحسين إدارة المال العام، وتعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات الحكومية. وقد تناول هذا الفصل المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، التي تمثل الإطار المعياري الذي يساعد الحكومات على تنظيم وتوحيد العمليات المالية والمحاسبية، بما يتماشى مع أفضل الممارسات العالمية.

من خلال استعراض الأنواع المختلفة للمعايير المحاسبية الدولية، تم توضيح الفرق بين المعايير على أساس الاستحقاق والمعايير على أساس النقد المعدل، حيث يُعد الأول الأكثر تعقيدًا ودقة في تقديم صورة شاملة عن الوضع المالي للمؤسسات الحكومية، بينما يُعتبر الثاني أكثر بساطة ويعتمد على التدفقات النقدية الفعلية.

كما تم التطرق إلى أهداف المعايير المحاسبية الدولية، التي تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية الحكومية، وتعزيز الشفافية، وتحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد العمومية. وقد تطرقت الدراسة أيضًا إلى دوافع تبني هذه المعايير في الجزائر، حيث تعد خطوة هامة نحو تحديث النظام المحاسبي الحكومي بما يتوافق مع المعايير الدولية ويعزز من فعالية إدارة المال العام.

في الختام، يتضح أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يمثل خطوة هامة نحو تحقيق إدارة مالية شفافة وفعالة، رغم التحديات التي قد تواجهها الدولة في تنفيذ هذه المعايير بشكل كامل.

الخاتمة

خاتمة

لقد تناولت هذه الدراسة موضوع **إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر**، بالنظر إلى التغيرات التي شهدها النظام المالي العمومي، خاصة بعد التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSAS)، وهو ما يعكس سعي الدولة إلى تحقيق قدر أكبر من الشفافية والمساءلة المالية. حاولنا من خلال هذه الدراسة الإلمام بمختلف الجوانب النظرية والتطبيقية لإصلاحات المحاسبة العمومية، كما قمنا بتحليل الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحيط بهذه الإصلاحات، واستعرضنا تجارب مقارنة مع الإشارة إلى التحديات التي تعترض التطبيق الفعلي لها في البيئة الجزائرية

نتائج الدراسة:

من خلال ما تم عرضه في الدراسة ومن خلال محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية، منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

- لا يزال نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعتمد أساسًا على قواعد محاسبة نقدية تقليدية، مما يقلل من فعالية الرقابة والشفافية المالية.
- تسعى الجزائر تدريجياً إلى اعتماد المعايير الدولية(IPSAS) ، غير أن التحول لم يتم بالشكل الكافي على مستوى التنفيذ العملي.
- من أبرز العوائق التي تعترض الإصلاح ضعف الكفاءات البشرية في ميدان المحاسبة العمومية وعدم جاهزية البنية التحتية الرقمية.
- الإطار القانوني والتشريعي الحالي لا يزال قاصراً عن توفير بيئة داعمة كلياً لهذا التحول، إذ يتطلب مراجعة شاملة لبعض النصوص.
- غياب الدراسات التطبيقية في أغلب الإدارات والمؤسسات العمومية لمواكبة متطلبات الإصلاح والتقييم المستمر.
- الحاجة إلى مراجعة مخطط الحسابات العمومية ليتماشى مع متطلبات الشفافية وتحليل الأداء.
- ضرورة تعزيز ثقافة المحاسبة العمومية الحديثة لدى الموظفين العموميين وربط الأداء المالي بالأداء العام للمؤسسة.
- غياب برامج تأهيل مهني فعّالة وملزمة لمستخدمي المالية العمومية لمواكبة متطلبات إصلاح النظام المحاسبي.

نتائج اختبار الفرضيات:

- من خلال هذه الدراسة تم التعرف بمختلف مستجدات اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر تماشيا مع سعي الجزائر الى تطبيق معايير المحاسبة العمومية الدولية للقطاع العام
- تم التأكد من خلال دراستنا ان اصلاح المحاسبة العمومية يساهم بشكل كبير في ترشيد الانفاق الحكومي في الجزائر

الاقتراحات:

هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال **تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر**:

- الإسراع في تفعيل خطة وطنية واضحة المعالم لتطبيق معايير IPSAS تدريجياً على مستوى الدولة والجماعات المحلية.
- إعادة النظر في الإطار القانوني المنظم للمحاسبة العمومية بما يتماشى مع الإصلاحات الحديثة والممارسات الدولية.
- تطوير منظومة التكوين المستمر لموظفي المحاسبة العمومية وتعميم استخدام الوسائل الرقمية الحديثة.
- إنشاء هيئة وطنية مستقلة تُعنى بمتابعة وتقييم مدى تقدم تطبيق إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر.

آفاق الدراسة:

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسراً يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- مدى فعالية تطبيق معايير IPSAS في المؤسسات الجزائرية.
- أثر الرقمنة على إصلاح المحاسبة العمومية وتحقيق الشفافية.
- تقييم تجارب بعض القطاعات الوزارية الرائدة في تبني الإصلاح.
- العلاقة بين إصلاح المحاسبة العمومية والحكم الراشد في الجزائر.
- دراسة مقارنة بين الإصلاحات المحاسبية في الجزائر ودول مغاربية أخرى.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1- الكعبي، عبد الله، "إصلاحات المحاسبة العمومية: المفاهيم والتحديات"، دار الفاروق، الطبعة الثانية، 2022

2- جابر، محمد، "المحاسبة العمومية في ظل الإصلاحات المالية"، دار المعرفة، الطبعة الأولى، 2020

3- محمود، سمية، "الإصلاحات المحاسبية في المؤسسات الحكومية: الإطار النظري والتطبيقات العملية"، مكتبة الرشد، الطبعة الأولى، 2021

4- الحسين، مصطفى، "الإصلاحات المالية والمحاسبية في الحكومات العربية"، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، 2020

5- جاد الله، ليلى، "دور المحاسبة العمومية في تعزيز الشفافية الحكومية"، دار الثقافة، الطبعة الأولى، 2021،

6- بن علي، طارق، "التطورات الحديثة في المحاسبة العمومية"، دار الأندلس، الطبعة الأولى، 2018

7- شفيق، فؤاد، "الإصلاحات المالية والمحاسبية في القطاع العام"، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الثانية، 2017

8- ربيع، سلوى، "دور التقنيات الحديثة في إصلاح المحاسبة العمومية"، دار الفكر، الطبعة الأولى، 2020

9- العلي، سامي، "إصلاحات المحاسبة العامة في إطار الحوكمة"، دار العلوم، الطبعة الثانية، 2019

10- النعيمي، إبراهيم، "مفاهيم جديدة في المحاسبة العمومية"، دار النشر الجامعي، الطبعة الأولى، 2021

11- كمال، هالة، "الشفافية في المحاسبة العمومية: التحديات والحلول"، مكتبة النيل، الطبعة الأولى، 2022

12- الجمال، عماد، "إصلاحات المحاسبة في الأنظمة المالية الحكومية"، دار العلوم للنشر، الطبعة الأولى، 2020

13- عباس، رندا، "المحاسبة الحكومية: المبادئ والتطبيقات الحديثة"، دار المنار، الطبعة الثانية، 2018

14- طه، سمير، "إصلاحات محاسبية لتطوير الأداء الحكومي"، مكتبة دار الهدى، الطبعة الأولى، 2020

15- النجار، حسن، "مراجعة وتقييم الإصلاحات المالية في الإدارة العامة"، دار المدى، الطبعة الأولى، 2019

16- الحداد، نور، "إصلاح المحاسبة العمومية في الدول العربية"، دار الفكرة، الطبعة الأولى، 2017

17- زهران، فاطمة، "الإصلاح المالي والمحاسبي: الأسس والتطبيقات"، دار المدار، الطبعة الأولى، 2021

18- الخطيب، حسام، "المحاسبة العامة والحوكمة المالية"، دار المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2018

19-حسني، نبيلة، "التحول الرقمي في المحاسبة العمومية"، دار النجاح، الطبعة الثانية، 2021

20- كريم، جمال، "إصلاحات المحاسبة العمومية: دراسات مقارنة"، دار الرفاعي، الطبعة الأولى، 2022

21- الشريف، سمر، "الحوكمة المالية والإصلاحات المحاسبية في المؤسسات الحكومية"، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، 2019

22- الطيب، نوال، "مراجعة الإصلاحات في المحاسبة الحكومية"، دار الفجر، الطبعة الأولى، 2020

23- سامي، سيدة، "الإصلاحات المحاسبية وتحديات تطبيقها في القطاع العام"، دار الثاقب، الطبعة الأولى، 2021

24- حسان، فؤاد، "المحاسبة العمومية وأثرها على استدامة المالية العامة"، دار النور، الطبعة الأولى، 2018

25- منير، رانيا، "الإصلاحات المحاسبية والإدارة العامة في البلدان العربية"، دار الابتكار، الطبعة الأولى، 2020،

26- وزارة المالية الجزائرية، "دليل المحاسبة العمومية"، منشورات وزارة المالية، الجزائر، 2021

27- بوشنافة، ناصر، "النظام المحاسبي العمومي في الجزائر بين النظرية والتطبيق"، دار هومة، الجزائر، 2020

28- زروقي، فاطمة، "حوكمة المالية العمومية في الجزائر"، المجلة الجزائرية للمالية والاقتصاد، العدد 12، 2021.

29- محكمة المحاسبات، "تقرير سنوي حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة"، الجزائر، 2022

30- وزارة المالية، "مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي – عرض تقديمي"، مديرية المحاسبة، الجزائر، 2023، الصفحة 4.

ثانيا: الرسائل الجامعية

1- حداد، ليلى، "تحديث النظام المحاسبي العمومي في الجزائر: دراسة مقارنة مع النموذج الفرنسي"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2022

2- خيرة، عبد الكريم، "إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)"، جامعة المسيلة، 2023

3- بلول، محمد الصالح، عبود، ميلود، "الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، جامعة الوادي، 2019، الصفحة 15.

4- لعلايبية، مالك، زرقين، عبود، "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية"(IPSAS) ، جامعة المسيلة، 2016

5-مزياني، نور الدين، حفصي، مريم، "أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، جامعة سكيكدة، 2019

6- بن يدير، فارس، شلغام، هشام، "أهمية عصرنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في القطاع العمومي الجزائري"–، جامعة الوادي، 2024

7- ضريفي، نوال، "دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، جامعة المسيلة، 2018.

8- رزقي، لمين، محمد، عمرون، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية"، جامعة المسيلة، 2016.

9- معيزي، نجاة، العايب، سهام، "إصلاحات المحاسبة العمومية في ظل إجراء تجميد المشاريع: دراسة حالة على مستوى مديرية التجارة لولاية الجزائر"، جامعة خنشلة، 2021.

10- بن عيسى، محمد، "الإصلاح المالي في الجزائر: الواقع والآفاق"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جاعة الجزائر 3، العدد 18، 2020.

11- رابحي بوعبد الله، مطبوعة مقياس المحاسبة العمومية، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص إدارة الميزانية ومحاسبة ومراجعة، المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي، تيسمسيلت، سنة 2020/2019

12- طباخ زكية، مقدمي ليندة، المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ عمليات الخزينة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، سنة 2021/2020

13- تباني أمال، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، سنة 2021/2020

14-جمال الدين باكرية. مبدأ الفصل بين الامر بالصرف والمحاسب العمومي. مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستلر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة.2016

15- كودري الصديق، و واصل اسماعيل.أليات تفعيل الرقابة في الهيئات العمومية بالجزائر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر – جامعة ابن خلدون- تيارت.2022

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

1-بن فريحة، سمير، "الإصلاحات المحاسبية والمالية في الجزائر: نحو شفافية أكبر؟"، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد 25، 2021.

2-عبدوس، إيمان، "اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"(IPSAS) ، مجلة العلوم الاقتصادية، 2018

3-زروقي، فاطمة، "حوكمة المالية العمومية في الجزائر"، المجلة الجزائرية للمالية والاقتصاد، العدد 12، 2021

4-خالد دناية، و بوعافية رشيد . (2024). المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الانفاق العام على ضوء القانون 07/23. مجلة ابحاث اقتصادية محاصرة 2024

5-مسعود راضية. (2018). دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام من الفساد المالي في تشريع الجزائري. مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية العدد(11)

رابعا: التشريعات القانونية

1-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، "الأمر رقم 21-01 المتعلق بالقانون العضوي لقوانين المالية"، العدد 12، سنة 2021.

2- وزارة المالية الجزائرية، "دليل المحاسبة العمومية"، منشورات وزارة المالية، الجزائر، 2021،

3- وزارة المالية، "مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي - عرض تقديمي"، مديرية المحاسبة، الجزائر، 2023

4-الجريدة الرسمية المادة02 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.