

Mohamed Boudiaf University, M'sila

Faculty of Economic, Commercial

And Management Sciences

Science Department



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم: المحاسبة والمالية.

مذكرة ماستر بعنوان:

إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

دراسة حالة المدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ المشرف:

الدكتور غربي حمزة

من اعداد الطالبتين:

- عبد الكريم خيرة.

- براق نورة.

لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة	الأستاذ
رئيسا		قمان مصطفى
مشرفا ومقررا	أستاذ	غربي حمزة
مناقشا		لقليطي لخضر

السنة الجامعية: 2022/2023

Mohamed Boudiaf University, M'sila

Faculty of Economic, Commercial

And Management Sciences

Science Department



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم: المحاسبة والمالية.

مذكرة ماستر بعنوان:

إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقا
لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- دراسة حالة المدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

تحت إشراف:

الأستاذ الدكتور غربي حمزة

من اعداد الطالبتين:

- عبد الكريم خيرة.

- براق نورة.

لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة	الأستاذ
رئيسا		قمان مصطفى
مشرفا ومقررا	أستاذ	غربي حمزة
مناقشا		لقليطي لخضر



الإهداء

إذا كان أول الطريق ألم فإن آخره تحقيق حلم، وإذا كانت أول الإنطلاقة دمعة فإن نهايتها بسملة، وكل بداية لا بد لها من نهاية فاللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا لأنك وفققتني لإتمام هذا العمل، أهدي عملي هذا إلى:

من علمتني الصبر والجد والاجتهاد في كافة مناحي الحياة....أمي رحمة الله عليها
إلى من أرسى لدي قواعد الخلق الكريم، وكيفية كبح زمام النفس....أبي أطال الله في عمره
إلى من كان نعم السند في رحلي العلمية والبحثية، ولم يدخر جهدا في مساعدتيزوجي
إلى اليد الخفية التي أزال عن طريقي الأشواك، وساندني عند ضعفي وكان موضع اتكاء في عثراتي من دعمي لأكمل دراستي وأحيا فيها حب العلم.....خالي الغالي أطال الله في عمره
إلى الذين زرعوا في نفسي السعادة والأمل أولادي الأعزاء على قلبي.....أسامة وإياد
إلى كل من يحملون ذكريات طفولتي وشبابيإخوتي وأخواتي
إلى جميع أفراد عائلتي وأصدقائي.....
إلى من شاركتني في هذا البحث.....عبد الكريم خير
من جمعتني بهم أجمل الصدف في الحياة، فكانوا خير الرفقة ونعم الأصدقاء
إلى كل هؤلاء أهدي عملي المتواضع

الطالبة: براق نورة

الإهداء

الحمد لله دائما و أبدا، والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى

بعد بسم الله الرحمن الرحيم

"وما توفيقى إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب"

صدق الله العظيم

إلى فيض الحب ووافر العطاء بلا إنتظار ولا مقابل إلى من كانت سندا لي أُمي التي مهما قلت فيها لن أوفيها حقها التي أتمنى لها
دوام الصحة والعافية.

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى أبي الحبيب أطال الله في عمره

إلى زوجي

إلى فرحة البيت وقرة العين الإخوة محمد، بوعلام ، أحمد ، شيماء

إلى من شاركتني في هذا البحث براق نورة

إلى جميع الأهل والأقارب

الطالبة: عبد الكريم خيرة

كلمة شكر

بداية نحمد الله ونشكر فضله في توفيقنا لإنجاز هذا العمل، الصلاة والسلام على حبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم تسليما كثيرا مباركا فيه.

لا يسعنا إلا أن نتقدم بشكرنا وتقديرنا إلى الأستاذ المشرف، الدكتور : غربي حمزة الذي لم يبخل بإرشاداته وتوجيهاته وحرصه الدائم على إتمام هذا العمل وإخراجه في صورة لائقة.

كما لا يفوتنا أن أتقدم بالشكر والعرفان لكل من ساعدنا في إنجاز هذه الدراسة من قريب أو من بعيد ونخص بالذكر الأستاذ : براق محمد الذي مد لنا يد العون في كل مراحل هذا العمل ودعمه في تطوير فكرتنا كما نتوجه بالشكر والتقدير العميق لموظفي المدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة خاصة الأستاذ : بن شايب رئيس مكتب الميزانية والأستاذ : خليل رئيس مكتب الأجور والعون المحاسب لدى الدولة الأستاذ : خارف قويدر فقد منحونا الوقت الكافي وكل ما إحتجنا من معلومات، إلى كل من دعا لنا بالتوفيق والسداد في ظهر الغيب، وأتمنى أن يكون لهذا العمل قيمة إضافية للمجتمع.

قائمة المحتويات:

الصفحة	قائمة المحتويات
	إهداء
	كلمة الشكر
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	الملخص
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.	
08	تمهيد:
09	المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر.
09	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية.
13	المطلب الثاني: تنظيم نظام محاسبة العمومية.
17	المطلب الثالث: مكونات النظام المحاسبة العمومية.
19	المطلب الرابع: منهج التحول إلى أساس الإستحقاق في محاسبة العمومية.
22	المبحث الثاني: متطلبات تطبيق معايير محاسبة دولية للقطاع العام وأفاقها
22	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبة في القطاع العام.
24	المطلب الثاني: تطبيق معايير محاسبة الدولية في الجزائر.
26	المطلب الثالث: عرض بعض الجهود الدولية في تطبيق المعايير.
29	المطلب الرابع: دراسة التجربة الجزائرية من خلال مشاريع الإصلاحات.
32	خلاصة الفصل الأول.
الفصل الثاني: دراسة حالة في مدرسة العليا للأساتذة الفريق المجاهد أحمد قايد صالح -بوسعادة-	
35	تمهيد:
35	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المدارس العليا للأساتذة.
35	المطلب الأول: أحكام عامة ومهام المدرسة

35	المطلب الثاني: تعريف ونشأة المدرسة العليا للأساتذة الفريق المجاهد أحمد قايد صالح –بوسعادة.
37	المطلب الثالث: التعريف بالأمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال قوانين وزارة المالية.
38	المبحث الثاني: التسيير المالي في مدرسة العليا للأساتذة.
38	المطلب الأول: إعداد مشروع الميزانية والمصادقة عليها.
38	المطلب الثاني: مسار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية
41	المطلب الثالث: عرض مدونة الميزانية في المدرسة العليا للأساتذة
43	المطلب الرابع: أوجه الاختلاف بين القانون رقم 84-17 والقانون العضوي رقم 15-18
46	المطلب الخامس: مدى إستجابة مشروع تحديث الميزانية الدولية
48	خلاصة الفصل الثاني.
49	خاتمة عامة.
54	المراجع.
58	الملاحق.

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر	15
2	الفرق بين الأساس النقدي و أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام	20
3	وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير القطاع العمومي	26
4	أوجه الاختلاف ما بين القانون رقم 84-17 و القانون العضوي الجديد رقم 18-15 من حيث التشريع	42
5	أوجه الاختلاف ما بين القانون رقم 84-17 و القانون العضوي الجديد رقم 18-15 من حيث التنظيم	43

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمدرسة العليا للأساتذة	36

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حاليا، حيث تمحورت إشكالية هذا البحث حول إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي شهدت مفاهيمه تغيرا جذريا وهذا بالانتقال نحو التركيز على النتائج و رفع مستوى الأداء بدلا من مطابقة القانونية وهذا من أجل تحقيق فعالية في تسيير الميزانية العمومية.

وفي هذه الدراسة ثم مناقشة المعالم الرئيسية المحاسبة العمومية في الجزائر بعد ذلك قمنا بالتطرق إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مع الوقوف على التجارب الدولية و العربية نحو تبني هذه المعايير كما تناولنا مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

ولقد توصلنا إلى أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يزال يعتمد على الأساس النقدي في الممارسات المحاسبية وهو الذي أثبت عجزه وقصوره مما جعل منه نظام التقليدي لا يتوافق مع الممارسات الدولية السليمة وهذا ما يفسر التأخر الكبير في مسار الإصلاح مما ألزم وجود إرادة سياسية فعلية من قبل الحكومة الجزائرية إضافة إلى التكوين والتدريب المستمر للموظفين المعنيين ويتم ذلك عن طريق الإعتماد على التخطيط الإستراتيجي.

ومن أجل الوصول إلى نتائج ذات مصداقية حول موضوعنا تم اختيار مؤسسة عمومية ذات طابع علي " المدرسة العليا للأساتذة" للوقوف على مسار الإصلاح بصفة ميدانية وذلك من خلال التعرف على دور أعوان المحاسبة العمومية و مدى تجسيدهم للاستراتيجية المتبناة من قبل الدولة الجزائرية فلاحظنا أن هناك جهود كبيرة لتطبيق هذه الإصلاحات و خاصة الإصلاح الميزانياتي الذي جاء به القانون العضوي 15-18، و الوعي أن النظام المحاسبي العمومي الحالي لا يتماشى مع احتياجات المستخدمين، فلاحظنا أنه رغم اتجاه الجزائر نحو الإصلاح إلا أنه واجهه عدة صعوبات و عراقيل التي تمنع التطبيق الفعلي لها على أرض الواقع و لهذا توجب صياغة أطر قانونية و تنظيمية تتناسب و البيئة الجزائرية، من خلال الإستفادة من التجارب السابقة التي أثبتت نجاحها في تبني المعايير و فائدتها في تحقيق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي للدول و تعزيز الشفافية و المصداقية و الموثوقية، كما تبين لنا أن التحول إلى أساس الإستحقاق أصبح ضرورة حتمية و الخيار الصحيح لما يقدمه من معطيات أكثر دقة حول الواقع المالي للهيئة العمومية و الذي يساهم في الحد من ظواهر الفساد المالي.

Abstract

This study aims to shed light on the reality of the public accounting system in Algeria. The research problem addressed the reforms of the public accounting system at the level of concepts which have undergone a radical change through the shift from legal compliance to focusing on results and raising the level of performance for the sake of effective balance sheet management.

We have discussed the main parameters of public accounting in Algeria. We have also tackled the international accounting standards in the public sector with more emphasis on international and Arab experiences in adopting those standards. Furthermore, we have discussed the modernization project of the public accounting system in Algeria.

We have concluded that the public accounting system in Algeria still relies on a cash basis in accounting practices. Its ineffectiveness and shortcomings made of it a traditional system incompatible with international conventions. And that explains the delay in the course of reform, which necessitates a political will by the Algerian government in addition to training and preparing qualified employees relying on strategic planning.

To obtain credible results, a public institution of a scientific nature,' the High School of Teachers', was chosen to carry out a field study on the path of reform. It aimed at identifying the role of public accounting agents and the extent to which they implement the strategy adopted by the Algerian government. We have noticed that considerable efforts are made to implement this reform, especially the budgetary reforms brought about by the Organic Law 15-18, and that the current public accounting system does not meet the users' needs.

Therefore, we noticed that despite Algeria's orientation towards reform, it is facing many difficulties and obstacles that prevent its actual implementation on the ground, and for this reason, it was necessary to formulate regulatory frameworks that conform to the Algerian environment by benefiting from previous successful experiences in adopting standards, and its usefulness in achieving consensus in the accounting language of countries and enhancing transparency, credibility and reliability. It also became clear to us that shifting to the accrual basis has become an inevitable necessity and a correct choice because it provides more accurate data on the financial reality of the public authority, which contributes to reducing the phenomenon of corruption.

مقدمة عامة

مقدمة عامة

أولاً: تمهيد

شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية ، أدت إلى العديد من التغيرات والتطورات على مستوى أنظمة المحاسبة العمومية في معظم الدول المتقدمة، حيث كان الاتجاه الإصلاحي الحديث نحو تبني المحاسبة الذمة، بالإضافة إلى المبادئ المحاسبة المقبولة التي فرضت التوجه نحو المحاسبة الدورية على أساس الاستحقاق .

بناء على الجهود التي تبذلها الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) ،الذي من خلاله يتم إصدار معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) لمواكبة التطورات الجديدة في الوظائف الحكومات وتوسع نشاط القطاع العام، والتحول من اتباع طريقة الأساس النقدي في القياس المحاسبي لإعتماد أساس الاستحقاق لأنه يوفر رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام .

وفي الجزائر تقوم المحاسبة العمومية على مبدأ محاسبة الصندوق المحاسبة الاستحقاق مما جعل النظام المحاسبي يعاني من عدة نقاط قصور لذلك أصبح من الضروري التفكير في التغيير والتبني نظام محاسبي عمومي فعال يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ، لتحقيق التسيير الرشيد للمداخيل وتلبية الاحتياجات من المعلومات المالية في الهيئات العمومية والرقابة على موازنتها العامة.

كانت مساعي الحكومة الجزائرية نحو الإصلاح المحاسبي والموازنات العمومية متوافق إلى حد كبير مع ما ورد في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ، بما يتناسب مع البيئة الجزائرية وتذليلها لكل الصعوبات التي واجهتها في أواخر التسعينات من القرن الماضي، بسبب عدم جاهزية البيئة الجزائرية لهذه الإصلاحات، فالسعي نحو المشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية الذي عرف عدة إصلاحات التي أثرت على إطار القانوني والتقني مما سيجعله نموذجاً يتم من خلاله معرفة إشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ،ولهذا تم إصدار القانون العضوي 18_15 والذي يهدف إلى إصلاح النظام الميزانية المحاسبة في الجزائر.

ثانياً: الإشكالية الرئيسية:

إن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام تقليدي مشوب بالعديد من النواقص ولا يواكب التطور الذي حددته الأدوار الاقتصادية والاجتماعية للدولة، الأمر الذي حتم على الحكومة إعادة النظر في نظامها المحاسبي العمومي بما تتطلب من إصلاح وتحديث. وقد أدى ذلك إلى تطوير العديد من أنظمة المحاسبة الدولية في هذا المجال ، وتسعى الجزائر كغيرها من الدول إلى الإصلاح المحاسبي، مع مراعاة خصائص ومزايا البيئة المحلية الجزائرية ، وبالتالي يمكننا تحديد السؤال الرئيسي للمشكلة وهو ما نود أن نتناول ما يلي :

ما هو واقع إصلاح محاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير محاسبة الدولية للقطاع العام؟ IPSAS

ومن خلال هذا التساؤل الجوهرى يمكننا صياغة التساؤلات الفرعية التالية :

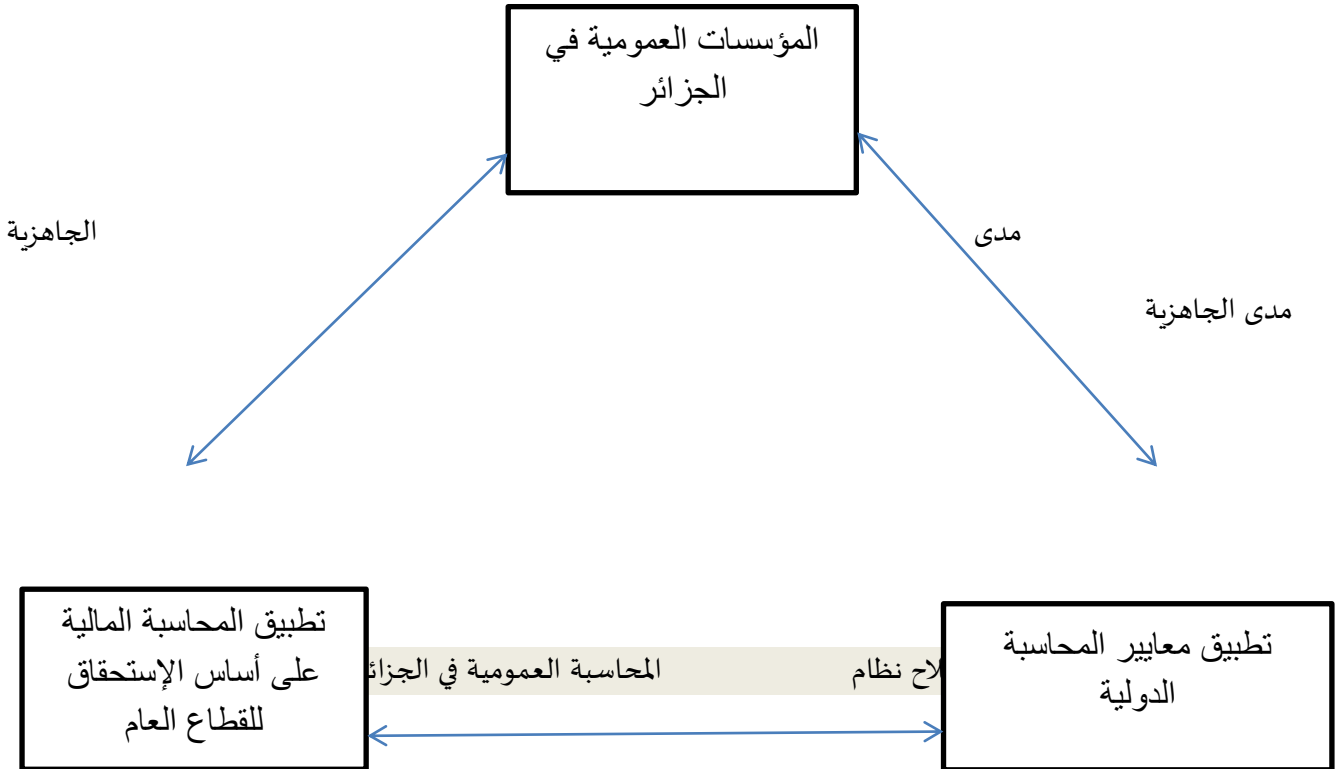
- ❖ ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ❖ ما مضمون معايير محاسبة العمومية القطاع العام؟
- ❖ ماهي أهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في سياق عصرنه نظام المحاسبة العمومية؟

ثالثا: فرضيات الدراسة:

لإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- ❖ إن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية.
- ❖ معايير المحاسبة الدولية القطاع العام تعتمد على معايير المحاسبة الدولية حيث تكون متطلباتهم قابلة للتطبيق على القطاع العام ، وتسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة والتقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات.
- ❖ إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة القطاع العام يتطلب إرادة سياسة من الدولة.

رابعا: نموذج البحث:



خامسا: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة المالية في عدة جوانب نذكر منها :

- ❖ يعد الإصلاح المحاسبي العمومي طرفا ذو أهمية في عصب الحياة الاقتصادية سواء على مستوى المحلي الدولة أو على المستوى الخارجي لها فالإصلاح نتيجة حتمية لا مناص منه.
- ❖ ميول أغلب الدراسات إلى المحاسبة المالية ونقص الدراسات المتعلقة بالمحاسبة العمومية ومعايير محاسبة دولية لقطاع العام.

❖ توجه الدولة الجزائرية نحو الإصلاح النظام المحاسبي والميزانياتي ابتداء من 2023 بموجب القانون العضوي 15-18 كخطوة نحو التطبيق المحاسبة المالية وفق أساس الاستحقاق في القطاع العام .

سادسا: أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى :

- ❖ التعرف على نظام محاسبة العمومية من خلال تعريفها وأهدافها وخصائصها ومجال تطبيقات .
- ❖ الوقوف على واقع نظام محاسبة العمومية في الجزائر .
- ❖ إعطاء نظرة حول معايير محاسبة الدولية القطاع العام وأهميتها .
- ❖ إبراز مساعي الحكومة الجزائرية لتطوير نظامها المحاسبي مع رصد كافة المعوقات أمام هذا الإصلاح .
- ❖ الاطلاع على بعض التجارب الدولية في مجال إصلاح نظام محاسبة العمومية .
- ❖ استطلاع الآفاق المستقبلية للإصلاح نظام محاسبة العمومية النهوض بالمستوى المحاسبي العمومي الجزائري.

سابعا: اختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب حفرتنا على اختيار هذا الموضوع منها أسباب ذاتية واخرى موضوعية:

■ أسباب ذاتية:

- ❖ تعلق الموضوع بمجال التخصص محاسبة وتدقيق.
- ❖ الرغبة في التعرف والإلمام بالمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

■ أسباب موضوعية:

- ❖ التعرف على نظام المحاسبة العمومية وذلك من خلال تعريفه وذكر أهدافه وتطبيقاتها. ومجال تطبيقاتها.
- ❖ حداثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد به في الآونة الاخيرة .
- ❖ التوجه الدولي نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ❖ ما تشهده الجزائر من إصلاحات التي أثرت على أنظمتها المالية والمحاسبية على كافة المستويات بما في ذلك نظام المحاسبة العمومية .

ثامنا: المنهج المستخدم:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم استخدام أدوات المنهج الوصفي من خلال عرض وشرح المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية ومشاريع الإصلاح في الجزائر و منهج دراسة حالة بالنسبة للفصل التطبيقي.

صعوبات الدراسة:

- ❖ قلة المراجع والبحوث التي تطرقت إلى الموضوع صعب من تحديد إشكالية البحث .
- ❖ صعوبة إجراء دراسة حالة على المؤسسة في الجزائر بسبب تحفظ المسؤولين عنها .
- ❖ نقص تأهيل المحاسبين العموميين في المؤسسات الجزائرية.

تاسعا: حدود الدراسة:

والتي تنقسم قسمين وهما كما يلي :

- الحدود الموضوعية:

تقتصر دراستنا على نظام المحاسبة العمومية وذلك من ناحية الإصلاحات التي تقوم بها الجزائر محاولة منها التوافق مع مستجدات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية .

- الحدود المكانية و الزمانية:

دراستنا الحالية جاءت مواكبة مع الإصلاحات التي مست نظام المحاسبة العمومية التي تقوم بها الجزائر وذلك من أجل التسيير الأمثل للمال العام من خلال التكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن أجل التحقق من هذه الإصلاحات ارتأينا القيام بدراسة حالة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، المدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة محاولة منا الوقوف ميدانيا على مدى جاهزية المدرسة لتطبيق الإصلاح المحاسبي والميزانياتي الجديد وهل تم التطبيق الفعلي للإصلاحات، وهذا عند قيامنا بالتربص الميداني خلال الفترة الممتدة من 2023/04/24 إلى 2023/05/04.

المصطلحات:

نظرا لوجود اختلاف في استعمال المصطلحات في الوطن العربي وعند قيامنا بهذه الدراسة لاحظنا أن في الجزائر يستعمل مصطلح المحاسبة العمومية في حين يتم استعمال مصطلح المحاسبة الحكومية في دول المشرق العربي لذلك عندما يرد ذكر لمصطلح المحاسبة الحكومية.

عاشرا: الدراسات السابقة:

من خلال القيام بدراستنا الحالية تبين لنا أن هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع إصلاح و عصنة نظام المحاسبة العمومية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من عدة جوانب مختلفة، وسوف نقوم بعرض أهم الدراسات مع الإشارة إلى أبرز أهدافها ونتائجها كما يلي:

- دراسة "مغني نادية" 2018، أطروحة دكتوراه حول "دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"، تمحورت هذه الدراسة حول تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية، بالإضافة إلى دراسة مدى توافق مشاريع الإصلاح التي أطلقتها الجزائر مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وقد قامت الباحثة باقتراح نموذج لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق رؤية محاسبية وميزانيته ورقابية، كما هدفت الى ضرورة البحث عن إمكانية بناء تصور متكامل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تمليه الاتجاهات المعاصرة لنظام المحاسبة العمومية، ومن خلال تشخيص نظام المحاسبة العمومية الحالي وبيان مظاهر الخلل فيه سواء فيما تعلق بمدونة حسابات الخزينة او نظام الرقابة علي المال العام وكذلك نظام الموازنة العامة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك قصور في

النصوص القانونية المؤطرة لنظام المحاسبة العمومية بالإضافة إلى ان اسلوب إعداد الميزانية العامة للدولة في الجزائر، والذي يعتمد على نموذج ميزانية البنود، يشوبه عدة اختلالات التي انعكست في ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية، و للإحاطة بمختلف جوانب الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي في الجانب النظري و المنهج الاستقرائي بالنسبة للدراسة التطبيقية .

وعلى ضوء ما سبق أوصت الباحثة بالحرص على صياغة الأطر المناسبة التي تضمن الربط الكافي بين السياسات و الأهداف و البرامج المسطرة للدولة من جهة و خطة الإنفاق المدرجة ضمن الميزانية العامة للدولة من جهة أخرى، بالإضافة إلى بضرورة صياغة الأطر القانونية الكفيلة بتنظيم المحاسبة العمومية وفق الرؤية الجديدة لمشروع عصنة النظام الميزانياتي يتركز على تبني أسلوب ميزانية البرامج والأداء وإضفاء مزيد من المرونة على مسار تنفيذ العمليات المالية المتعلقة بإيرادات ونفقات الدولة بالإضافة إلى تفعيل دور الأجهزة الرقابية المكلفة بممارسة الرقابة على الأموال العمومية.

- دراسة "بوخالفي مسعود" ، 2020 ، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ، أطروحة دكتوراه:

هدفت الدراسة إلى تبيان أسباب التحول لأساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية وتحديد متطلبات تبني المعايير المحاسبة الدولية بالجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى أن المشرع الجزائري لازال يعتمد مدونة حسابات الخزينة وأن مشروع المخطط المحاسبي للدولة بالجزائر يعتبر امتداد للتجربة الفرنسية في تكييف نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، وهي تجربة ناجحة في هذا المجال، و ذلك باستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري واستعمال المنهجين التحليلي والمقارنة في دراسة اسباب التوجه العالمي نحو أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام المنهج الاستقرائي بالإضافة إلى استعمال أداة المقابلة.

وعلى هذا الأساس قام الباحث باقتراح تطبيق أساس الإستحقاق في نظام المحاسبة العمومية لأنه يعتبر كبوابة لتبني المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة الى تدريب العنصر البشري في مجال التحول لمحاسبة الذمة في القطاع العام.

واختلفت دراسته عن دراستنا من خلال الهدف، فقد كان الهدف من دراسته هو اختيار الأساس المحاسبي الانسب و متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في حين كان الهدف من دراستنا هو مدى استجابة المؤسسات العمومية للإصلاح المحاسبي و الميزانياتي الجديد.

- دراسة " عبدوس إيمان " ، 2020 ، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه :

هدفت هذه الدراسة على تبيان دور الأخذ بالممارسات و الإتجاهات العالمية في نظام المحاسبة العمومية في تطوير مستوى الإبلاغ المالي الحكومي ، و قد توصلت الدراسة إلى أن النظام الميزانياتي و المحاسبي العمومي المطبق حاليا لا يسمح بتوفير المعلومات الكافية عن تنفيذ ميزانية الدولة و نتائج البرامج و السياسات الموضوعة، كما أن الجزائر لم تقم بإصلاح جهازها الرقابي الذي يعتبر من أهم محاور الإصلاحات، و للإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم الاعتماد على التحليل المقارن للتعرف على مختلف تجارب الإصلاح و تحديث نظم الميزانية، كما تم استخدام المنهج التاريخي في بعض جوانب الدراسة.

وفي هذا الصدد أوصت الباحثة بضرورة وضع الأطر التنظيمية و القانونية التي تضمن تحقيق الإصلاح الذي يركز على الإتجاهات الحديثة و المقبولة دوليا، بالإضافة الى تعزيز دور أجهزة الرقابة المستقلة و توسيع صلاحياتها .

- دراسة " شلال زهير " ، 2013 ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية ، أطروحة دكتوراه :

تمحورت الدراسة على تبين واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و ذلك من خلال عرض مراكز قوة و ضعف نظام محاسبة الخزينة المعمول به بالجزائر حاليا إلى غاية تفعيل النظام الجديد لمحاسبة الدولة ، بالإضافة إلى انه تم التطرق الى آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، و للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم استعمال أدوات المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم النظرية، في حين تم استخدام أدوات المنهج التحليلي لتدقيق آليات مسك الدفاتر و السجلات و القيود المحاسبية لا ثبات المعاملات المالية للدولة وفق المخطط المحاسبي .

وخلصت الدراسة إلى أن النظام المعمول به لا يعطي البيانات المالية الكافية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات، بالإضافة إلى أن نظام محاسبة الخزينة العمومية أدوات متابعة استهلاك الإعتمادات المالية و الإلتزام بالنفقات العمومية لعدم فتح حسابات لقيد هذه العمليات التي يتم التكفل بها و متابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد .

وعلى هذا الأساس أوصى الباحث بفتح حسابات لإدراج محاسبة الاعتمادات المالية في مشروع المخطط المحاسبي للدولة من أجل متابعة استهلاك الإعتمادات المالية السنوية و تحديد باقي الإعتمادات مباشرة من النظام المحاسبي، بالإضافة الى تكوين العنصر البشري و ذلك من خلال إنشاء مدارس متخصصة في المحاسبة العمومية، من اجل تنمية المهارات و الكفاءات الفنية للعاملين في الدوائر المحاسبية .

- دراسة خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، 2017، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، 31_2 ، جامعة زيان عاشور بالجللفة وفي هذه الدراسة تم التطرق الى بعض مفاهيم المحاسبة العمومية واهميتها في المؤسسات العمومية الجزائرية، وما مدى ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تم استعمال المنهج الوصفي في هذه الدراسة وذلك في الجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك عن طريق الاستبيان .

وقد تم التوصل في هذه الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة و نوعية المعلومات و تقرب المحاسبة العمومية من المحاسبة العامة.

وعلى هذا الأساس أوصى الباحثان على بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لكي تستفيد المؤسسات الجزائرية من المزايا التي تقدمها المعايير ، و من أجل تحقيق هذا يجب تجهيز بيئة مناسبة لتطبيقها و ذلك من خلال تكوين الكادر البشري و القيام بالعديد من الأبحاث و كذلك تطوير المناهج في الجامعات و الكليات الاقتصادية

والتجارية تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لازالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية.

- مساهمة البحث:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة تبين لنا أن هناك بعض المحاور التي تحتاج إلى المزيد من الدراسة، حيث تم التركيز على الجانب الخاص بواقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى جاهزية البيئة الجزائرية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالإضافة إلى دراسة مشاريع الإصلاح المحاسبي في الجزائر و الوقوف على مدى استجابة المؤسسات العمومية للإصلاحات.

حادي عشر: خطة الدراسة:

للإجابة على الإشكالية هذا البحث وإنجازه قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين بداية بالمقدمة وأخيرا بالخاتمة، حيث تضمنت تلخيص عام لكل ما جاء في البحث واختبار فرضياته ثم عرض النتائج المقترحة بناء على النتائج المتوصل إليها.

تناول الفصل الأول: الإطار النظري لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حيث يتضمن مبحثين مبحث للمتغير المستقل المحاسبة العمومية ومبحث للمتغير التابع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. أما الفصل الثاني فهو دراسة ميدانية للمدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة.

الفصل الأول

الإطار النظري لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تمهيد:

شهد العالم مؤخرًا تطورًا سريعًا في مفاهيم وأدوات المؤسسات العمومية غير الهادفة للربح ومن أهم هذه الأدوات نظام المحاسبة العمومية، الذي يعتبر القناة الرئيسية التي تمر من خلالها جميع السياسات المالية للدولة، وله أهمية كبيرة في تنفيذ برامج التنمية للدولة، حسب آراء جميع الخبراء المتخصصين في هذا المجال ، بما فهم خبراء الأمم المتحدة، الذين ما زالوا يؤكدون على فاعلية نظام المحاسبة العمومية كعنصر أساسي في التنظيم الإداري للدولة. وآلية لضمان حماية المال العام من خلال تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الموازنات العامة وبيان عملياتها المالية والاطلاع على حساباتها ومراقبتها لذلك سعت الجزائر، من خلال وزارة المالية، إلى اتخاذ مجموعة من الإصلاحات منذ بداية التسعينيات، طالت جميع الجوانب المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض إدخال أسس اقتصاد السوق، ووقف الهدر الاقتصادي فيها، لتطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية الذي يتميز بالاعتماد على الأساس النقدي والذي كان سائدًا لفترة طويلة من الزمن إيمانًا منه بأنه الأفضل والأنسب للقطاع العام.

و نظرًا لما يشهده مجال المحاسبة العمومية من تطورات و تغيرات جذرية التي أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية التقليدية التي أكدت على فشلها و قصورها، هذا ما دفع الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى إصدار معايير محاسبية عالية الجودة، لإستخدامها من قبل منشآت القطاع العام.

وفي هذا المجال، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإصدار معايير تتسم بالمصداقية و الجودة، لأنها معايير معدة بطريقة مستقلة و ذلك من أجل التحسين، الرقي، الشفافية والمساءلة في المحاسبة العمومية. وسنعالج المحاور الخاصة بهذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث 01: الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث 02: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و آفاقها.

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر:

يتناول هذا المبحث ماهية المحاسبة العمومية، ثم نتطرق إلى تنظيم نظام المحاسبة العمومية، وأخيرا سنتعرض إلى مكونات نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية:

إن ماهية المحاسبة العمومية تتضمن في طياتها تعريف المحاسبة العمومية وأهدافها وخصائصها ومجال تطبيقها.

1- مفهوم المحاسبة العمومية:

أدى تطور النشاط الحكومي وتوسع نطاقه إلى تطور مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن وتعدد تعاريفها، وسنعرض فيما يلي إلى بعض التعاريف كما يلي:

- التعريف القانوني:

نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل المتمم المحدد في مادته الأولى والثانية على ما يلي " يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق والميزانيات من الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات".

- التعريف التقني :

تقنيا تعرف بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل بالإضافة إلى العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم . (منصوري، محاسبة عمومية، صفحة 2)

- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية:

من وجهة نظر الإدارية تعرف المحاسبة العمومية على أنها عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدود كون أن السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف إضافة إلى مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية. (منصوري، محاسبة عمومية، صفحة 2)

و بهذا قد أعطينا مجموعة من التعاريف محاولة منا الإلمام بمفهوم المحاسبة العمومية و تعتبر نقطة بداية موضوعنا و الركيزة الأساسية له من أجل الخوض في تفاصيل أكثر في الجوانب المحيطة بدراستنا .

2 - أهداف المحاسبة العمومية:

يمكن تحديد الاهداف التي ينبغي أن تحققها المحاسبة الحكومية فيما يلي:

- إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية و النفقات الفعلية و مقارنة ذلك مع الإيرادات و النفقات المقدرة للوحدات الادارية الحكومية، وذلك بهدف التعرف على أسباب الفروق بين الفعلية و التقديرات، و من ثم اتخاذ الإجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفروق غير المرغوب فيها. (وديان و الحدرب، 2010، صفحة 14)
- توفير نظام رقابة داخلية محكم يمكن الجهات المسؤولة من مراقبة الوحدات الادارية الحكومية المختلفة بالنسبة للمبالغ المصروفة ومدى التقيد بحدود الاعتمادات المخصصة ومنع ارتكاب الاخطاء والاختلاس، وكشف ما يقع من تجاوزات و مخالفات فورا. (الخطيب و المهايبي، 2008، صفحة 23)
- تتبع تنفيذ الموازنة العامة للدولة عن طريق الواردات المحصلة والاعتمادات المصروفة مع تقديرات الموازنة العامة و دراسة الفروق و الإنحرافات و معرفة أسبابها واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها في الوقت المناسب . (الخطيب و المهايبي، 2008، صفحة 23)
- بالإضافة إلى ما سبق فإن من مهام النظام المحاسبي الحكومي تزويد أجهزة الاحصاءات المختلفة للقطاعات المتعددة للاقتصاد تلقوني و كذلك البيانات و المعلومات اللازمة للمستثمرين و جهات الاقتراض الدولية مثل : صندوق النقد الدولي. (وديان و الحدرب، 2010، صفحة 14)
- و خلاصة القول أن مهمة المحاسبة الحكومية رقابية هدفها المحافظة على المال العام الدولة. (الفسفوس، 2010، صفحة 14).

3- خصائص المحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية بخصائص معينة تؤثر على النظام المحاسبي لها ، ويمكن إيجاز هذه الخصائص على النحو التالي:

- الوحدة المحاسبية:

تهتم المحاسبة بصفة عامة بوحدة محاسبية معينة، وقد تتخذ الوحدة المحاسبية شكل مشروع فردي أو شركات أشخاص أو أموال، كما قد تكون قسما من أقسام المنشأة و جميعها تتشابه من حيث قيامها بنشاط إقتصادي يترتب عليه معاملات مالية مع أنها قد تختلف من نوع النشاط الذي تمارسه، و يترتب على هذا الاختلاف الذي تمارسه الوحدة المحاسبية في إختلاف نوع البيانات المحاسبية التي تعبر عن ذلك النشاط. (وديان و الحدرب، 2010، صفحة 24)

لأغراض المحاسبة الحكومية تعتبر الوحدة المحاسبية في أغلب الأحيان ممثلة في مجموعة من "الموارد المالية" التي يتم تخصيصها لتحقيق هدف معين أو لأداء عمل أو نشاط محدد ، ولا يكون للوحدة المحاسبية الحكومية "شخصية معنوية مستقلة" و تكون الموارد المخصصة للإنفاق في شكل اعتمادات مالية ترتبط بالتعليمات المصادرة من الدولة. (الفسفوس، 2010، صفحة 19)

- لا مجال في المحاسبة الحكومية لاحتساب (استهلاك) على الاصول الثابتة :
باعتباره انه لا يتم تسجيل او اظهار "أصول ثابتة" بحسابات الحكومة، ينتفي الغرض "للاستهلاك" باعتباره يهدف إلى المحافظة على الطاقة الانتاجية للأصول . (الفسفوس، 2010، صفحة 20)

- غياب دافع الربح:
حيث إن نشاط القطاع العام يهدف أساس إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع التي يتم أدائها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة ولهذا منفعة عامة للمجتمع عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء في نظام المحاسبة العمومية. (شلال، 2013/2014، صفحة 6)

- رأس المال:
لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف للدولة تعتمد على الموارد المخصصة لها سنويا بحيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة لإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة للدولة. (الفسفوس، 2010، صفحة 19)

- عدم التفرقة بين النفقات الرأسمالية والإيرادية:
في المحاسبة الحكومية لا يتم التفريق بين النفقات الرأسمالية والإيرادية وإن كانت النفقات تظهر في الموازنة العامة عن شكل نفقات جارية وأخرى رأسمالية، و حيث أن جميع النفقات بغض النظر عن نوعيتها تقفل في نهاية السنة المالية في الحساب الختامي باعتبارها من تكلفة النفقات العامة التي تمت خلال السنة المالية . (وديان و الحدر، 2010، صفحة 25)

- إيرادات ومصروفات الوحدة الحكومية:
عبارة عن تدفقات نقدية مالية من وإلى الوحدة الحكومية والإيرادات المتوازنة، بالمصروفات العامة على أساس سنوي، ويصرف النظر عن مصدر "الإيرادات" أو الهدف من النفقات، فإنه لا توجد علاقة سببية بين مختلف النفقات أي (عمومية الإيرادات و المصروفات و النفقات العامة) . (الفسفوس، 2010، صفحة 19)

- إتباع نظام القيد المزدوج في المحاسبة الحكومية:
يقوم النظام المحاسبي على مجموعة من المستندات و الدفاتر و الحسابات المتوازنة، و مبدأ " استقلال الدورات المالية " و مطبقا للأساس النقدي الذي يقوم على الاهتمام بالإيرادات و النفقات النقدية فقط . (الفسفوس، 2010، صفحة 20)

- غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام:

حيث إن التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه محددا تنافس عليه مع المنظمات المشابهة لعملها، فصيغة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائدا، أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف، لهذا الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية. (شلال، 2013/2014، صفحة 7)

بالإضافة لما سبق يرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية:

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.
- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.
- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.
- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.
- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

4- مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يعد مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانونا وذلك لأنها تقوم بتسجيل العمليات المالية الخاصة بتحصيل وصرف المال العام ويكون ذلك من خلال تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ويتناول ل هذا الفرع عرض نطاق إختصاص المحاسبة العمومية .

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بعض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة". (شلال، 2013/2014، صفحة 8)

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث "تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها" (وديان و الحدر، 2010، صفحة 35)

أما في الجزائر، فقد حدد القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت الهياث الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية: (بعاشي و حميداتو، 2022، الصفحات 140-141)

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
- العمليات المالية للميزانية الملحق.
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات).
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996.

ما يميز هذه الهياث عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي و التجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين و فرض التزامات معينة عليهم و محاسبها معينون من قبل وزير المالية و مكلفون بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و العمليات المالية والمحاسبية الأخرى. (منصوري، محاسبة عمومية، صفحة 6)

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة. (شلال، 2014/2013، صفحة 8)

المطلب الثاني: تنظيم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

سوف نتطرق أولا الى الاطار التنظيمي و التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، بعد ذلك نتناول أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مع تحديد مهام و مسؤوليات كل منها، و في الأخير سوف نقوم بالتمييز بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية من خلال عرض أوجه التشابه و الاختلاف بينهما.

1- الإطار التنظيمي والتقني للمحاسبة العمومية في الجزائر:

لقد تم وضع من قبل المشرع الجزائري إطارا قانونيا و تنظيميا خاصا بالمحاسبة العمومية، وذلك لضبط و تقنين كل إجراءات إنفاق و تداول المال العام.

1-2- الإطار القانوني أو القواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر:

يتولى نظام المحاسبة العمومية مهنة متابعة واثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس وقواعد قانونية تضبط إجراءات تداول المال العام وتحدد أليات الرقابة والمسائلة القانونية للموظفين المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية للدولة، حيث يمكن التمييز بين الإطار القانوني المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والمتعلق بضبط اجراءات مسك القيود والسجلات المحاسبية وبين الإطار القانوني المتعلق بتحديد اجراءات إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات لمختلف اعوان المحاسبة العامة ولقد خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية باطار قانوني خاص بها بضبط ويقتن مراحل واجراءات تسير وتداول المال العام من طرف مختلف اعوان المحاسبة العمومية. (شلال، 2014/2013، صفحة 98)

ومن أهم النصوص التشريعية التي تقنن المحاسبة العمومية في الجزائر ما يلي: (عبدوس)

- القانون رقم 48-17 المؤرخ 7/7/1984 والمتعلق بقوانين مالية المعدل والمتمم.
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/8/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.
- الامر رقم 95-20 المؤرخ في 17/7/95 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7/9/91 والمتعلق بإجراءات تعيين واعتماد محاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7/9/91 والمتعلق تحديد اجراءات الاخذ بمسؤولية المحاسب العمومي.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7/9/91 والمتعلق بمراحل واجراءات مسك المحاسبة الامريين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/92 والمتعلق بالمراقبة القبلية لنفقات الملتزم بها.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-42 المؤرخ في 6/2/93 والمتعلق بتحديد أجال دفع النفقات وتحصيل أوامر ايرادات والبيانات التنفيذية والاجراءات قبول قيم معدومة
- المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 4/7/97 والمتعلق بتحديد اجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية المحدد الصلاحيات والمسؤوليات الامريين بالصرف .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-81 المؤرخ في 21/2011/ المتعلق بمصلحة مراقبة المالية، بالإضافة إلى انه يمكن للإجتهد القضائي اعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل جدال أو انتقاد أثناء التطبيق، وكذا سد للفراغ القانوني في بعض الحالات.

3-1- الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية:

يمكن حصر الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية فيما يلي:

- النظام المركزي للمحاسبة الخزينة العمومية: يقصد بالنظام المركزي للمحاسبة وجود إدارة مركزية واحدة تقوم بعملية تنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة للدولة واجراء التدقيق والرقابة على تلك التصرفات وإعداد تقارير دورية للحسابات الختامية للدولة. (شلال، 2014/2013، صفحة 100)
- تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية: يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على اجراءات تركيز ودمج المحاسبة عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح ودمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية ، تحت اشراف مديرية العامة للمحاسبة التابعة للوزارة المالية عن طريق شبكة الخزينة العمومية المتكونة من العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية ، أمين الخزينة المركزية ، أمين الخزينة الرئيسية، أمين الخزينة الولائية وأمين الخزينة ما بين البلديات . (شلال، 2014/2013، صفحة 101)
- إجراءات غلق السنة المالية تمتد السنة المالية لنظام المحاسبة العمومية في جزائر من 1 جانفي الى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات لسنة في 31 ديسمبر من أجل إعداد حساب التسيير من طرف المحاسب العمومي، الذي يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة. (شلال، 2014/2013، صفحة 103)

2- أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر:

تقع على عاتق الأعوان مهمة تنفيذ الميزانية العمومية، بحيث لكل منهم لديه مهام وصلاحيات موكلة اليه، وفيما يلي سوف نتطرق الى أعوان المحاسبة العمومية من حيث التعيين، المهام، المسؤوليات:

الجدول رقم (1) : أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر (عامر وطويلب، 2021، صفحة 1216)

المراقب المالي	المحاسب العمومي	الأمر بالصرف	
يعين من طرف الوزير المكلف بالمالية.	يعين من طرف الوزير المكلف بالمالية	يخول لهذه الوظيفة التعيين أو الانتخاب.	تعيينه
يقوم بالمراقبة المسبقة على النفقات العمومية، حيث يتأكد من صحة عمليات الالتزام بدفع	- يقوم بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات. - ضمان حراسة الأموال أو	يعتبر أمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات	مهامه

الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.	السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها. - تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.	النفقة المبرمة من طرف الأمر بالصرف ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات.
يتحمل المسؤولية الشخصية على مسك جرد الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة والمخصصة لهم.	يتحمل المسؤولية الشخصية والمالية على العمليات الموكلة إليه.	يعتبر مسؤولا شخصيا على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية.

3- التمييز بين نظام المحاسبة العمومية ونظام المحاسبة المالية:

تتمثل كل من المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية في العديد من الجوانب، بعض الجوانب تتفق فيها المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية، وتوجد أيضا الاختلافات وأسس والتطبيقات فيما يلي :

3-1- أوجه التشابه:

- تتمثل أوجه التشابه في التمييز بين نظام المحاسبة العمومية ونظام المحاسبة المالية فيما يلي:
- كل منها يعمل على توفير نظام قوي للمعلومات لتوفير البيانات والمعلومات ، للرقابة ونقيس الأداء واتخاذ القرارات، في ظل المعايير الملائمة والحياد والمصداقية والمقارنة. (الفسفوس، 2010، صفحة 17)
 - ان أي نظام يستخدم وحدة النقد (كوحدة قياس) عامة معترف بها عالميا ودوليا (الفسفوس، 2010، صفحة 17).
 - أن كلا النظامين (يطبق نظرية القيد المزدوج) في إثبات العمليات المالية المتعلقة بنشاط الوحدة. (الفسفوس، 2010، صفحة 17)
 - يعتمد كلا النوعين من المحاسبة على (فرضية الإستمرار) ، حيث أن طبيعة النشاط العمومي نشاط مستمر نتيجة لاستمرار حاجة المجتمع إلى الخدمات العمومية سواء في الأمن و الدفاع والعدالة وشأنها من ذلك شأن المؤسسة التجارية الهادفة للربح. (بن دويس وقطاف، 2020/2019)
 - الفترة المحاسبية اثنا عشر شهرا أي استقلالية السنوات المالية، بحيث يتم إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حده وذلك بتحميلها بما يخصها من نفقات وإيرادات. (بن دويس وقطاف، 2020/2019)
 - إن النظام المحاسبي في كلاهما واحد والذي يتكون من مجموعة من المستندات ومجموعة من الدفاتر والسجلات، حيث نسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفاتر اليومية ثم نرحل إلى دفتر الأستاذ العام، وتبويبها في جداول ثم إستخراج النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية تتمثل الموازنة والحسابات الختامية، أما في المحاسبة العمومية فهي الختامي فقط. (بن دويس وقطاف، 2020/2019)

3-2 أوجه الاختلاف:

مع تواجد اوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية يوجد اختلافات جوهرية بينهم اختلاف طبيعة نشاط وهدف كلا النوعين طريقة أساليب الحصول على التمويل الموارد المالية إختلاف اللوائح والأساليب الرقابية . (الفسفوس، 2010، صفحة 18)

- خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام
- لا تتمتع وحدات القطاع العام بشخصية معنوية مستقلة بحد ذاتها، ولكن تشكل وحدة متكاملة تصرف باسم ولفائدة الدولة على عكس المحاسبة في القطاع الخاص التي يساند على إنشاء شركات تميزها شخصية مستقلة عن مالكيها أو المساهمين فيها . (شلال، 2013/2014، صفحة 17)
- مقابلة الإيرادات بالنفقات
- تطبيقا لقاعدة عمومية وشمولية الإيرادات والنفقات في الميزانية ، فإن نظام المحاسبة العمومية لا يقوم بمقابلة الإيرادات بالنفقات من أجل حساب النتيجة، كما هو الحال في حسابات المنشأ الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح، حيث يتم مقابلة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية بغرض قياس الفائض أو العجز. (شلال، 2013/2014، صفحة 17)
- الطبيعة القانونية: إن المصدر الرئيسي لأسس و إجراءات و قواعد المحاسبة العمومية هي التشريعات و النظم و التعليمات المالية ، بينما تعتمد المحاسبة المالية على ما تصدرها لمجامع العلمية و المهنية من معايير و توصيات و ذلك لصياغة المبادئ و المعايير الواجبة التنفيذ في المحاسبة المالية . (وديان و الحدر، 2010، صفحة 40)
- الأسس النظرية : يؤدي إختلاف طبيعة و تركيبية وحدات القطاع العام مقارنة مع القطاع التجاري إلى تطبيق إطار نظري يأخذ تعيين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة بإعتبارها الأساس العلمية لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري ، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع . (شلال، 2013/2014، صفحة 18)
- اعداد الموازنات: فالموازنة العامة للدولة تحتوي على بيانات تقديرية الإيرادات والمصروفات، بينما ميزانية المؤسسة التجارية تحتوي على بيانات فعلية عن مركزها المالي .(بوستة، 2015/2016، صفحة 10)
- تكوين المخصصات والاحتياطات : تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند الى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الإلتزامات الكتابة كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقا لإيرادات المتوقعة، وعلى هذا الأساس لامجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عند ظهور حالات طارئ تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية ، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهة . (بوستة، 2015/2016، الصفحات 10-11)
- لا يتم حساب الاهتلاك الأصول : لا تطبق المحاسبة العمومية الاهتلاك على الأصول ولا تمسك لها قيود في الدفاتر المحاسبية، حيث يتم إثبات الاستثمارات في سجلات إحصائية ، حيث يتم تخصيص إعمادات مالية في الميزانية من أجل إقتناء الأصول الثابتة، والتي الاستعمال بالضرورة من أجل تحقيق إيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية وبالتالي، لامجال لتطبيق الاهتلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض إستبدال الأصول الثابتة خاصة في نظم المحاسبة العمومية القائمة على أساس النقدي . (شلال، 2013/2014، صفحة 17)
- من حيث الأهداف: تهدف المحاسبة المالية إلى تحديد نتيجة النشاط للوحدات الاقتصادية من ربح أو خسارة و بيان مركزها المالي بينما تهدف المحاسبة العمومية غلى فرض رقابة مالية و قانونية على إيرادات الدولة و مصروفاتها وذلك في حدود الإعتمادات المخصصة لها وفقا للموازنة العامة للدولة . (عشة، 2021/2022، صفحة 14)
- الجرد والتسويات الحرة: تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جريدة في نهاية السنة المالية أما في نطاق محاسبة الوحدات العمومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفة فليس هناك ضرورة لعنب التسويات الجردية لعدم الحاجة إليها أصلا، ولكن الأمر مرتبك ضرورة التحقق من

الموجودات العمومية وسلامتها بصفة دورية وعدم إهمالها أو تبديدها ، ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة. (شلال، 2014/2013، صفحة 18)

المطلب الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية:

يتكون كل نظام من مجموعة من العناصر التي تتفاعل فيما بينها ، وتسعى معا لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، هذا ما ينطبق على نظام المحاسبة العمومية الذي ينقسم إلى ثلاثة نظم فرعية هي النظام المحاسبي العمومي، و نظام الموازنة العامة للدولة، ونظام الرقابة على المال العام.

1- نظام الموازنة العامة:

تعتبر الموازنة العامة المادة الأولية للمحاسبة العمومية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تشكل نتائج المحاسبة العمومية مادة أساسية لإعداد تقديرات الإيرادات و النفقات العامة وهذا ما يسمى بالتغذية العكسية.

1-1- تعريف الموازنة العامة:

إن مفهوم الموازنة العامة للدولة مر بعدة تطورات وذلك حسب تطور النشاط الاقتصادي للدولة. و فيما يلي لمختلف التعاريف الخاصة بالموازنة العامة:

- برنامج مالي للدولة للسنة المالية المقبلة يعبر عن جزء من الخطة الاقتصادية، يعكس التقديرات المعتمدة لموارد الدولة واستخداماتها خلال هذه السنة . (أبوعجوة وأحمد، 2022/2021، صفحة 44)
- خطة شاملة ممثلة بأرقام تحدد برنامجا كاملا لفترة محددة، وتتضمن تقديرا للخدمات والأنشطة والمشاريع و النفقات والمصادر الضرورية للإنفاق . (مفضل، 2013، صفحة 62).

2-1- نظام المحاسبة العمومية:

إن النظام المحاسبي العمومي يسعى إلى توفير البيانات الأساسية التي تقوم بمساعدة الوحدات الإدارية وترشيدها في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات وذلك من خلال مساهمتها في إعداد الموازنة و الرقابة على تنفيذها .

3-1- تعريف النظام المحاسبي العمومي:

نظام " مجموعة من المبادئ و الأسس العلمية و القواعد و الإجراءات التي تمكن من عرض و تحليل السياسات الخاصة بالنشاط الحكومي " . (وديان والحدر، 2010، صفحة 21)

ويعرف أيضا بأنه "مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها. (بن دويس و قطاف، 2020/2019، صفحة 40)

و يعرف أيضا على أنه " مجموعة من الطرق و الإجراءات و التعليمات المحاسبية المقننة تستخدم مجموعة من المستندات و السجلات التي تساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية و مدى تقيدها بالقوانين و الأنظمة المتعلقة بعمليات الجباية و الإنفاق و تسهيل أعمال الرقابة الداخلية و الخارجية " . (عشة، 2022/2021، صفحة 41)

2- نظام الرقابة المالية:

إن نظام الرقابة المالية يعتبر الركيزة الأساسية لنظام المحاسبة العمومية و ذلك لأنه يهتم بالرقابة و يهدف للمحافظة على المال العام.

تعرف الرقابة العامة على أنها "هي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشاف أية انحرافات عن الخطط الموضوعة تمهيدا لتحديد المسؤولية و اتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيحها و تجنب الأخطاء مستقبلا " (عبود، 2019/2018، صفحة 41)

كما تعرف بأنها "هي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشاف أية انحرافات عن الخطط الموضوعة تمهيدا لتحديد المسؤولية و اتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيحها و تجنب الأخطاء مستقبلا". (عشة، 2022/2021، صفحة 45)

وبالتالي فالرقابة المالية تعني متابعة العمليات المتعلقة بالإيرادات و المصروفات و التأكد من الأداء الفعلي يسير في مساره الطبيعي مع الخطط الحالية لكشف الانحرافات و تصحيحها في وقتها. (عشة، 2022/2021، صفحة 46)

المطلب الرابع: منهج التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية:

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى عوامل بقاء استخدام الأساس النقدي في المحاسبة العمومية ثم نعرض على مقومات نجاح أساس الاستحقاق و في الأخير نعرض على الفرق بين الأساس النقدي و أساس الإستحقاق.

1- عوامل بقاء استخدام الأساس النقدي في المحاسبة العمومية:

رغم أوجه القصور الموجودة في الأساس النقدي إلا أن حل حكومات الدول النامية لازالت تعتمد هذا الأساس أرجعها أحد الباحثين للأسباب التالية: (بوخالفي و معراج، صفحة 54)

- الأسباب السياسية: من خلال إستخدام المحاسبة على الأساس النقدي، يمكن للسياسيين سهولة إظهار النتائج الإيجابية أو الحد في النتائج السلبية وإقناع الرأي العام أنهم يفعلون شيئا مختلف عما هو عليه في الواقع وهو يخدم السياسيين أكثر مما يخدم الجمهور على سبيل المثال :

- يمكن الحكومة تريد أن تقنع الناس بالعجز في الميزانية التي هي أقل مما في الواقع .
- أنه لم يتم تجاوز سلطة الإنفاق الممنوحة من قبل الهيئة التشريعية .
- أن النمو في إجمال النفقات أقل مما هو في الحقيقة .
- إن الإلتزامات التي يتعين الوفاء بها للأجيال المقبلة هي أقل مما هي عليه بالفعل .

- بالمقارنة مع غيرها من الحكومات أداؤها جيد جدا .

- الأسباب التقليدية: المحاسبة النقدية قد استخدمت من قبل الحكومات لوقت طويل حتى أصبحت واحد من التقليدي الرئيسية للحكومة المركزية المحاسبين الحكوميين اعتادوا على إعداد الميزانية على أساس نقدي والكشف عن الموقف النقدي للحكومة، وبالتالي فهي ليست لازمة لإعداد الميزانية العمومية وبيان الدخل. وعلى النقيض من نظام المعلومات المحاسبية والمحاسبة النقدية يمكن أن تساعد على تجنب المشاكل وتعديلات التقييم، والتي هي ضرورية لإعداد الميزانية العامة.

- مقاومة التغيير: عادة الخدمة المدنية ليست مشطة بما فيه الكفاية وليست لها حوافز التي تجعلها تتحمل العمل الإضافي لتشارك في التحول إلى نظام المحاسبة الجديدة ثم الخوف من العرض لمثقلة مسؤولية تنفيذ الإجراءات الجديدة التي تنطوي على عمل إضافي سواء من حيث النوعية أو الكمية، قد يكون السبب الحقيقي لطرح مثل هذه المقاومة.

- ندرة في الموظفين المؤهلين ذوي المعرفة المتقدمة في مجال المحاسبة الحكومية أحد الأسباب الرئيسية للحفاظ على المحاسبة النقدية.

2- مقومات نجاح مشروع التحول إلى أساس الإستحقاق:

يحتاج مشروع انتقال إلى أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية إلى نظرة استشرافية تمكن من سيرورة التحويل للغاية تحقيق الغرض المطلوب بفعالية، فجهود عملية التغيير أو التبعض راجع في كثير من الأحيان إلى عدم استقرار الدعائم التي تنهض بمشروع التحويل، وفيما يلي العناصر التي تستعمل في نجاح مشروع التحول إلى أساس الإستحقاق : (بولعجول، 2022/2021، الصفحات 13-14)

- تبني المشروع والدعم السياسي له التمثل في مجلس الأمة، مجلس البرلمان، مجلس الوزراء، وزارة المالية، معاهدة التنمية الادارية لعرض التدريب.

- فهم وتحديد نطاق التغيير (محاسب فقط او اكثر) وذلك فيما يلي:

- فهم نطاق التغيير مهم لإدارة التوقعات من الجميع
- هل هو محاسب فقط يقتصر على القيد والتسوية والتقارير
- أكثر من ذلك: تصنيف وإعداد الميزانية وكيف تدير وزارة المالية عملية التمويل
- أكثر من ذلك: مجلس معايير مستقلة يتحكم في المعايير (مصدر خلاف
- أكثر من ذلك: تعديلات على هياكل الجهاز الحكومية وعلى الجهاز الحكومي ككل

- تحديد كيفية إعداد ورصد الميزانية والعلاقة بين حسابات الميزانية والحسابات العامة كما يلي:

- هل سيكون هناك دليل حسابات موحد الميزانية و الحسابات العامة أم لا؟
- كيف سيتم دمج الحسابات الميزانية مع حسابات العامة؟ أم ان القيد سيكون في الاثنين؟
- كيف سيتم إعداد تقارير الميزانية الدورية و ما علاقتها بالتقارير المالية الأخرى؟
- هل سيتكون لوزارة المالية سلطة على الادارات المالية في توجيه العمل المحاسبي؟
- هل تتفق الممارسة الخيالية في تنفيذ الميزانية مع متطلبات النظام الجديد

- تدريب وتهيئة العاملين من خلال العناصر الآتية:

- يجب وضع برامج مكافأة التدريب التشبيهي لأكبر عدد من المحاسبين والمدراء الماليين .
- جهات المراجعة و التدقيق تتطلب تدريباً إضافياً على مراجعة الانظمة و التقارير.
- يجب أن يتم التدريب في وقت مبكر قبل التطبيق الجزئي ، و يتضمن ذلك التدريب على التقنية.

- وضع البنية التقنية بشكل متكامل للرصد و التوحيد وإعداد الحساب الموحد للحكومة أي:

- الرابطة مع وزارة المالية وجهات الرقابة والتدقيق وجهات التخطيط وجهات الاحصاء
- وزارة المالية أستطيع إعداد التقارير المالي الموحد عن الميزانية او عن الحسابات العامة
- نجاح التقنية بشكل عنصر مهم لإقناع الجميع بحدوي مشروع التحول.
- تطوير قدرات اجهزة المراجعة والتدقيق .
- يجب ان يكون لدى اجهزة المراجعة والتدقيق إطار مهني مؤهل .
- يجب ان يحصل الإطار على تدريب في أساليب المراجعة الحديثة وتقييم انظمة الرقابة الداخلية وتقييم تقنية المستخدمة من كل جهة.
- نظراً لأن التقارير المالية المبنية على أساس الإستحقاق سترصد أصولاً والتزامات وصافي أصول فإن عبء المطابقة و المصادقة سيكون أكبر و يتطلب عدد من المحاسبين وكذا المراجعين لوقت أطول.

3 - الفرق بين الأساس النقدي و أساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام:

جدول رقم (2) : الأساس النقدي مقابل أساس الإستحقاق (جابي و ملياني، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصنة المحاسبة العمومية - تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً -، 2017، الصفحات 140-141)

الخصائص	الأساس النقدي	أساس الإستحقاق
من حيث الفهم	بسيطة و لكنه غير مألوف لمعظم الناس.	معقدة للغاية، و لكنه اعتيادي لمعظم الناس.
من حيث التعامل معه	يسهل التعامل معه نسبياً.	من السهل التعامل معه، وفقاً لمعايير التدقيق و المحاسبة.
من حيث الشمول	معلومات حول النقدية فقط.	يتضمن معلومات عن النقدية و كذلك

معلومات اضافية.		
يقدم معلومات حول النقدية والإلتزامات	يوفر المعلومات الأساسية فقط.	من حيث فائدته في إدارة التدفقات النقدية
يوفر معلومات حول كافة الأصول	لا يوفر المعلومات.	من حيث إدارة الأصول غير المالية
الدول تستخدم معايير محاسبية مختلفة عن المحاسبة على أساس الإستحقاق و التي لا تتفق مع بعضها البعض.	تستخدم الدول مجموعة متنوعة من الطرق المحاسبية التي لا تتفق مع بعضها البعض.	من حيث إمكانية المقارنة
مفيد، و لكن يجب أن يستكمل مع معلومات إضافية.	فائدة محدودة جدا.	من حيث قياس استدامة السياسة المالية
أكثر ألفة لدى وكالات التصنيف، الدائنين، ووسائل الإعلام.	محدود	من حيث المصادقية
جيد، عندما يستخدم جنبا إلى جنب مع المعلومات النقدية.	محدود	كأساس لتحديد الإستراتيجية المالية
يوفر معلومات.	محدود	من حيث المساءلة
جيد	محدود	كأساس لتسعير المنتجات و الخدمات
أفضل من الأساس النقدي اعتمادا على بيئة الرقابة وغيرها من الجوانب.	محدود	كرادع للإحتيال والفساد
تكلفة نظم المعلومات يمكن أن تكون أقل، و لكن هناك حاجة إلى بذل المزيد من الجهود لتحديد و تقييم الأصول و غيرها من العناصر.	تكلفة عالية لنظم المعلومات (التخصيص و محدودية)	من حيث التنفيذ
من السهل الإحتفاظ و تدريب المشغلين و دمج السجلات (المدفوعات، الأصول).	قليل من المهارة المطلوبة من جانب المحاسبين، ولكن زيادة الطلب على الموظفين للعمل.	من حيث الاستمرار في العمل

و تجدر الإشارة في هذا المجال أن نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر، وفقا لمجموعة حسابات الخزينة،

يتبنى تطبيق الأساس النقدي البحث في القياس المحاسبي، هذا ما يفسر محدودية المعلومات والبيانات المالية التي ينتجها

النظام المحاسبي الذي تم تصميمه من أجل تلبية أغراض الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية

العامة للدولة، وعند مقارنة الأسس المحاسبية يمكن الاستنتاج من نتائج الجدول المذكور أعلاه، أن أساس الاستحقاق هو

أفضل أساس يسمح برفع مستوى الإبلاغ الحكومي. (شلال، 2014/2013، صفحة 41)

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق معايير محاسبة دولية للقطاع العام و آفاقها:

اتجهت الدول إلى إصلاح أنظمتها المحاسبية في نفس الوقت تم الاعتماد على نماذج وآليات حديثة لإدارة المال العام بما يضمن حمايته، من خلال اعتماد معايير محاسبية دولية في القطاع العام، وهي معايير تختص بوضع القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم الممارسات المحاسبية للوحدات غير الهادفة للربح.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS هي عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة عالمية تطبق في كامل الوحدات، سواء كانت إقليمية أو محلية وأيضا في الهيئات والمنظمات العامة الدولية، وبدأ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS منذ عام 1996 في العديد من المنظمات الدولية مثل مفوضية الاتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة حلف شمال الأطلسي، وأوصت لجنة عليا للأمم المتحدة بأن تعتمد وكالات الأمم المتحدة، كما قام كل من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي بتشجيع البلدان التي يعملان فيها على تطوير استخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. (بعاشي وحميدانو، 2022، الصفحات 159-160)

و لمعالجة محاور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سنتطرق مفهوم المعايير من خلال عرض مجموعة من التعاريف ثم إلى نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتطويرها وأهداف وأخيرا تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

1- مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

يوجد تعاريف عديدة للمعايير الدولية في مجالات العلوم المختلفة التي تظهر جوانب مختلفة حسب نظرة المعرف للمعايير:

- يعرف المعيار على أنه "وثيقة أعدت بالإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشاركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة، أو موصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين" (عنيزة ومحمد علي، 2014، صفحة 142)
- لقد عرف الشيرازي المعيار المحاسبي بأنه ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف والمفاهيم أو الفروض والمبادئ والأسس، كما تمثل إحدى أدوات الجانب الواقعية العلمي، مما يحتم مراعاة الظروف البيئية المحيطة بها في بنائها. (الغريزي، 2021، صفحة 107)
- تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس التي تحكم العمليات المالية والمحاسبة التي تنشأ في القطاع غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأمور المماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة المقارنة بين أداء مؤسسات القطاع العام، بإعتبارها أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، كذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات للأساس

النقدي أو أساس الإلتزام الذي تضعف فيه الرقابة على الإنفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية. (مغني، 2016/2017، الصفحات 140-141)

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS هي عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بغرض استخدامها في إعداد و عرض البيانات المالي من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم، و تعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي المستمد من المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS. (بعاشي و حميداتو، 2022، صفحة 160)

2- أهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

تتمثل أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في العناصر التالية:

- أن تكون معايير عالية الجودة حيث وضعت متطلبات للحصول على بيانات و معلومات مالية ذات جودة عالية تكون في فائدة مستخدمها؛ (بوعبانه، 2019/2020، صفحة 39)

- إن الهدف من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas هو تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام، مما يؤدي للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات وبالتالي الزيادة في الشفافية والموثوقية. (عبود، 2018/2019، صفحة 186)

- تطبيق منطق الأداء، إذ يجب على الإدارات العمومية عدم تسجيل الأملاك المنقولة و الغير المنقولة و كل استثماراتها كنفقات، و إنما يجب تقييدها في جانب الأصول و في المقابل التسجيل في جانب الخصوم مختلف المصاريف المتعلقة بها تحقيقاً لمبدأ القيد المزدوج. (بعاشي و حميداتو، 2022، صفحة 162)

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية المستندة على معايير IAS/IFRS؛ (عبدوس، صفحة 310)

من خلال ما سبق نستنتج أن هذه المعايير تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية من قبل مؤسسات القطاع العام، لتكون قرارات على تخصيص الموارد تحتوي على المزيد من المعلومات الموثوقة، و تحسين الشفافية و المساءلة في هذا المجال. (بوعبانه، 2019/2020، صفحة 40)

المطلب الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر:

سوف نتطرق أولاً الى استراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ثم نتناول معايير المحاسبة الدولية المتبناة في الجزائر وأخيراً متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

1- استراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر:

تعمل الجزائر على تبني استراتيجية لتطبيق المعايير، وفقاً لأربعة (04) فئات وهي المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة، المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط، المعايير التي لا بد من تأجيل تنفيذها و- المعايير التي يجب استبعادها؛ (بلول،

2020/2019، صفحة 16) سيكون لكل فئة من الفئات الأربعة شرح موجز و توصيات توضح المبادئ التي يتعين احترامها و اعتمادها، و الحدود التي يجب تطبيقها، فضلا عن الجدول الزمني للتنفيذ ذلك بأن مع تطبيق النظام المحاسبي الجديد الذي سيعقبه اعتماد معايير جديدة تؤخذ في الاعتبار تجديد الخطوات اللازمة للتنفيذ الكامل للإصلاح.

2- المعايير المحاسبية الدولية المتبناة من قبل الجزائر:

في إطار العمل عل عصنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى و المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق و الواقع الجزائري، وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية للقطاع العام، و تم اعتماد 17 معيار حسب الوضع في الجزائر، لكن لتزال هذه المعايير لم تعتمد بعد بصفة رسمية لكونها في مرحلة الدراسة، حيث وزعت على مختلف المصالح و الديريات عبر مختلف الوزارات لإبداء الرأي و الملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها.

جاءت قائمة المعايير مزيجا بين المعايير الفرنسية و المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهي: (عبود، 2019/2018، الصفحات 328-329)

- معيار IPSAS رقم (01): عرض البيانات المالية؛
- معيار IPSAS رقم (02): بيانات التدفق النقدي؛
- معيار IPSAS رقم (23): الإيراد بين المعاملات غير التبادلية؛
- المعيار الفرنسي رقم (02): الأعباء؛
- المعيار الفرنسي رقم (10): مكونات خزينة الدولة؛
- المعيار الفرنسي رقم (11): الديون و الأدوات المالية لأجل؛
- معيار IPSAS رقم (07): الإستثمارات في المنشآت الزميلة؛
- معيار IPSAS رقم (24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية؛
- معيار الفرنسي رقم (06): الأصول المادية؛
- معيار IPSAS رقم (31): الأصول غير الملموسة؛
- معيار IPSAS رقم (19): المخصصات، الإلتزامات و الأصول المحتملة؛
- معيار IPSAS رقم (09): الإيرادات من المعاملات التبادلية؛
- معيار IPSAS رقم (12): المخزون؛
- معيار IPSAS رقم (13): عقود الإيجار؛
- معيار IPSAS رقم (21): انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد؛
- معيار IPSAS رقم (03): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء؛
- المعيار الفرنسي رقم (09): الحقوق على الأصول المتداولة.

لم تفصح وزارة المالية عن أي وثيقة بالتفاصيل حول دراسة هذه المعايير وطريقة تكييفها مع واقع المحاسبة الجزائرية، في انتظار ورود جميع الملاحظات والاقتراحات من طرف الوزارات والمديريات التي تم مراسلتها بهذا الشأن.

3 - متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

تتمثل متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas في الإعتبارات التالية:

- إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومية الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، اذا يجب (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين نستند إليها مؤسسات القطاع العام. (خبيطي ومونه، 2016، صفحة 106)
- تغيير أساس القياس المحاسبي: نظرا للإعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن إلتزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول و الإهلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، اذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الإستحقاق المحاسبي. (أحمد، 2022، الصفحات 84-85)
- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية: من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالية، لأن إستخدام النظم المحاسبة الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبة أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية. (خبيطي ومونه، 2016، صفحة 107)
- تحقيق مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة ، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة ، وتنتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا للإختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها. (أحمد، 2022، صفحة 85)
- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (الحكومة، وزارة المالية، وزارة التعليم العالي) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية، المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي ، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين، وذلك علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد النظام المحاسبي المتوافق مع المعايير الدولية (أحمد، 2022، صفحة 85).
- الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات: إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية ، السلطة التنفيذية) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه. (خبيطي ومونه، 2016، صفحة 107)

- أن يتولى مجلس الشعب في كل من دولة أو أي سلطة موازنة كمجلس النوادي أو البرلمان وغيره إلزام الحكومات بتطبيق هذه المعايير، باعتبار أن هذه الجهة هي السلطة التشريعية ، ويمكن أن يضع هذا الإلزام بموجب قانون ينص على وجوب تطبيقها، ويمكن أن تقوم اللجنة المختصة في البرلمان كاللجنة المالية بتولي هذه المسؤولية ومراقبة تحقيق ذلك. (عبود، 2019/2018، صفحة 204)
- كمرحلة مبدئية: أن يتم مناقشة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas مع الجهة الرقابية التي تتولى الرقابة على الحكومة وترفع تقريرها إلى السلطة التشريعية كديوان المحاسبة أو ديوان الرقابة والتفتيش أو تحت أي مسمى آخر، وذلك بخصوص الإجراءات التي يجي إتخاذ هل بخصوص المرحلة الإنتقالية التطبيق هذه المعايير (عبود، 2019/2018، صفحة 204).

المطلب الثالث: عرض بعض الجهود الدولية في تطبيق المعايير:

- وفقا لما جاء في تقرير (2017-2018) الصادر عن مجلس معايير الدولية للقطاع العام، تتبنى (62%) من الحكومات حول العالم قرابة (83) حكومة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بإحدى ثلاث طرق مختلفة وهي كما يلي:
- حكومات تمتثل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل كامل دون أي تغيير؛
- حكومات قامت بإجراء بعض تعديلات على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ثم اقرارها و الإمتثال لها بعد تلك التعديلات؛
- حكومات وضعت معايير وطنية خاصة بها بالإستناد على المعايير المحاسبية الدولية كمصدر توجيهي؛
- ومن بين الحكومات التي تتبع أساس الإستحقاق في قياس عملياتها المالية 51% تتبع في ذلك معايير المحاسبة الدولية العمومية بأحد الطرق الثلاثة المذكورة. و من المتوقع مع حلول عام 2023، أن يرتفع اعتماد أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية حول العالم إلى 65%، 73% منها ستعتمد معايير المحاسبة الدولية العمومية في ذلك. (عوادي، سدره، ولعموري، 2022، صفحة 170)

1 - وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير القطاع العمومي:

فيما يلي عرض وضعية دول العالم اتجاه المعايير:

الجدول رقم (04) : عرض وضعية دول العالم اتجاه المعايير (خبيطي و مونه، 2016، الصفحات 101-102-103)

قائمة الدول الوضعية	الوضعية اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
أستراليا، بريطانيا، نيوزيلندا كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	نظام محاسبي عمومي على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام.
الصين	مشروع إصلاح قيد التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي بذلك.
فرنسا	الانتقال نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف مختلف القواعد والتنظيمات المحاسبية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
غانا	تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.
الهند	التعاون مع البنك الدولي لالدولي. عايير المحاسبة الدولية، وتمويل من طرف صندوق النقد الدولي .
لبنان	مشروع إصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
المغرب	مشروع إصلاح مؤسسي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
نيجيريا	مشروع قيد التنفيذ للاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي
باكستان	مشروع اصلاح قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي.

2- تجارب دولية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

لقد قامت الكثير من الدول في جميع أنحاء العالم بتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث وضعت خططا واضحة للانتقال نحو أساس الاستحقاق.

1-2 عرض تجربة نيوزيلندا:

تعتبر نيوزيلندا تجربة رائدة في هذا المجال، حيث أكملت نيوزيلندا انتقالها إلى الميزانية و المحاسبة على أساس الإستحقاق في ست سنوات كجزء من مجموعة أوسع من الإصلاحات، وتتمثل الجوانب الهامة في الانتقال الناجح إلى الإستحقاق في نيوزيلندا في التوعية المبكرة بالدور الحاسم الذي يقوم به الموظفون ذوي الخبرة والمؤهلات والإستفادة من النظم والممارسات من القطاع الخاص. (زياني و خالدي، التجارب الدولية والعربية في إصدار وتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام و آفاق الإستفادة منها محليا، 2022، صفحة 191)

2-2 عرض تجربة فرنسا:

الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة من خلال صدور التعليمات 1994 وتلتها التعليمات العامة سنة 1997 لتبني عملية الإصلاح و صدور القانون العضوي المتعلق 13 بقانون المالية في 01 أوت 2001.

اعتمد الإصلاح على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على أساس الإستحقاق و مبدأ الشفافية والمسائلة من أجل إعطاء الصورة الصادقة لحسابات الذمة الدالية للدولة كما إعتد على مبدأ الفصل بين المحاسبة الإدارية التي يمسكها الآمرون بالصرف، والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون و يأخذ نظام

المحاسبة العمومية بعن الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام حيث قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية الذي يرأسها المدير العام prada Michel بتبني في إطار محاسبتها على 13 معيار يتوافق مع نظام المالي للدولة ابتداء من سنة 2006. (قوريش، 2021، صفحة 25)

3 - تجارب بعض الدول العربية في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

فيما يلي سوف نعرض تجارب بعض الدول العربية في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

3-1- تجربة المغرب:

المغرب يقف علي أعتاب مرحلة متقدمة من عملية إصلاح الطموحة والشاملة لموازنتها، كما تبعها مشروع إصلاح محاسبة الدولة، والهدف هو وضع مجموعة من الممارسات وفقا لأعلى المعايير الدولية وهو ما يساهم في تعزيز حوكمة وشفافية المالية العامة في المغرب .

يلاحظ أن المغرب قد تبني عدد محدود من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كمرحلة ابتدائية، حيث اخذ بعين الاعتبار الأنشطة الأكثر أهمية والمعاملات التي تضمنها النظام المحاسبي القديم واختارت المغرب مسارا تدريجيا لإصلاح نظامها علي أساس التعلم من خلال الممارسة، وكانت مشاركة الوزارات طوعية في البداية وشجع علي إجراء التجارب مما سمح بتعلم الدروس قبل مرحلة التنفيذ الرئيسية وبعد ذلك اختيرت مواقع لتنفيذ موازنة البرامج ووضع المؤشرات، بحيث انه بحلول 2009 عملت 30 إدارة بميزانية البرامج، وهو ما سمح بالإرساء التدريجي لثقافة الأداء والانتشار الواسع لهذا إصلاح علي مستوى مختلف الأقسام الوزارية، وقد اتبع نهج مماثل مع تنفيذ إطار الإنفاق متوسط الأجل حيث بحلول 2009 أصبحت تسعة إدارات تستخدم هذا الإطار. وعلي العموم يمكن القول أن المغرب بذلت مجهودات لوضع واعتماد حكمة جيدة للميزانية، عن طريق مختلف المبادرات التحديثية للميزانية خلال العشرية الأخيرة، وكل هذه المبادرات ساهمت بصفة ملحوظة في ترسيخ شفافية الميزانية، وقد كانت فوائد ها واضحة وبشكل خاص في جودة مفاوضات الموازنة بين وزارة المالية و المصالح اللامركزية للحد من الإنفاق الزائد، كما صاحبها تقدم ملموس ومستمر في زيادة جودة الخدمات والاستفادة من الاستقلال الإداري.

ويعاب علي عملية الإصلاح الميزانياتي في المغرب محدودية دور البرلمان في عملية الإصلاح الميزاني في بدا التنفيذ حيث أن المبادرة كانت من طرف السلطة التنفيذية، كما تواجهه عدة تحديات لعل أهمها تعميم تنفيذ الإصلاح الموازي علي مستوى جميع الواز ارت. (عشة، 2021/2022)

3-2- تجربة الأردن:

اعتمد الأردن في نوفمبر 2014 معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بعد عدة إصلاحات اقتصادية ومالية، سيعمل هذا التغيير على إضفاء الطابع الدولي على حسابات القطاع العام الأردني و تطوير الفكر المحاسبي، ووفقا لدراسة قامت بها وزارة المالية للدولة الأردنية توصلت إلى أن هناك دور لإعتماد معايير IPSAS في تغيير السياسات المحاسبية و تطبيق

أساس الإستحقاق وتحسين كفاءة أداء وزارة المالية ما دل على تحقيق الشفافية، المصادقية و الموثوقية والإفصاح الكامل عن البيانات المالية (القوائم المالية) لجعلها قابلة للمقارنة وتحسين جودتها مما يمنح لمستخدميها السرعة في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. (مخلوف ويمامي، 2022، الصفحات 217-218)

المطلب الرابع: دراسة التجربة الجزائرية في مجال تطبيق معايير محاسبة دولية:

تم تناول عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي بدأت مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد يهدف إلى عصنة وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية توفير المعلومات لإتخاذ القرار.

سيتم تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية:

- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.
- أسباب التأخر في تطبيق مشروع عصنة نظام محاسبة العمومية.

1- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري بهدف تطوير وعصنة نظام محاسبة الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشاملة والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي. (رزقي، 2016/2017، صفحة 28)

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمية عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة.

يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة ، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على أساس النقدي، والتي تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة. (بن دويس و قطاف، 2019/2020، صفحة 79)

وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية عن تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال

معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الإقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية. (شلال، 2014/2013، صفحة 183)

2 - أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

لقد سعت الجزائر إلى وضع مجموعة من الأهداف للإطار المحاسبي الجديد الخاص بالعمليات المالية للدولة والتي يمكن عرضها في النقاط التالية: (بوعبانه و حسياني، عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام الجهود والتحديات، 2021، صفحة 248)

- يهدف إلى الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق من أجل تسجيل الحقوق المثبتة والتزامات الدولة، اضافة إلى تكييف التقييد المحاسبي للممتلكات من خلال تسجيلها في حساب التثبيات؛
- يهدف إلى تكييف الواقع المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- يهدف إلى توفير المعلومات للمستخدمين وعرضها في القوائم المالية بصفة من الشفافية والموثوقية والقابلية للمقارنة؛
- يهدف إلى مواكبة التغيرات والإصلاحات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر خلال السنوات الاخيرة.

إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.
- تحديد النتائج السنوية وتقييم أداء نشاط للإدارة

ولتحقيق هذه الأهداف، يعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طرق إدراج مفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية.

3- أسباب التأخر في تطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: (عامر وطويل، 2021، صفحة 1223)

دخول هذا المخطط حيز التنفيذ لايزال يواجه العديد من التحديات أبرزها:

- غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين الوزارات المتفقة التي تعد أحد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛
- تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يشكل الإطار القانوني المرجعي ويؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الدمة ؛

- مشكل "مقاومة التغيير" والذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات عمل المخطط المحاسبي الجديد لا سيما وأنه بشكل تغييرا جذريا في طرق التقييد المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة؛
- غياب التنسيق بين مختلف المديريات ووزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي كون المصلحة المشرفة على مشروع العضوية التابعة للمديرية العامة للمحاسبة، الأمر الذي يجعل نطاق سلطاتها محدودة بالتمر السلطات التي يتطلبها هذا المشروع، وعليه فإنه يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام.

خلاصة الفصل الأول

تم التوصل من خلال دراسة هذا الفصل أن المحاسبة العمومية هي مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية الملزمة قانونيا والتي تقوم بتسجيل و تبويب العمليات المالية، بالإضافة إلى أن نظام المحاسبة العمومية يتكون

من مجموعة من الأنظمة الفرعية هي نظام المحاسبي العمومي ونظام الموازنة العامة للدولة ونظام الرقابة على المال العام و هي مترابطة فيما بينها، حيث تمثل الموازنة العامة للدولة المادة الأولية لنظام المحاسبي العمومي، كما تعد مخرجات نظام محاسبة العمومي المادة الأساسية و الضرورية لإعداد تقديرات الإيرادات و النفقات العامة، أما نظام الرقابة على المال العام فهو الحلقة الأخيرة لنظام المحاسبة العمومية فهو يتمثل في خطة تقدر استخدامات الأموال العامة و مصادر تمويلها .

كما توصلنا إلى أن الأنظمة المحاسبية تركز على أسس معينة تتمثل في الأساس النقدي و أساس الإستحقاق و الأساس المشترك، ومن خلال المفاضلة بين الأساس النقدي و أساس الإستحقاق تم الوصول إلى أن أساس الإستحقاق هو الأفضل كونه يسمح بالإفصاح الشامل والتدقيق في نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وذلك من خلال الرفع من جودة الإبلاغ المالي.

وفي هذا الأساس، تسعى الجزائر جاهدة عن طريق وزارة المالية باتخاذها مجموع من الإصلاحات منذ مطلع التسعينيات إلى يومنا هذا إلى عصنة النظام المحاسبي العمومي الذي يتميز بالاعتماد على الأساس النقدي و الذي كان سائدا لفترة طويلة من الزمن اعتقادا بأنه الأفضل و الأنسب للقطاع العام.

لذا فإن تطبيق نظام أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية يستلزم إصلاحات جوهرية تتطلب دعما سياسيا و إرادة فعلية من طرف المسؤولين و الأطراف ذات العلاقة، و اعتماد إطار للتخطيط الاستراتيجي.

و من خلال دراسة محور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توصلنا ضرورة تبني هذه المعايير وذلك بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، فهي تعد من أهم متطلبات تطوير النظام المحاسبي العمومي، وهذا ما تم اثباته في التجارب الدولية من دول و منظمات عالمية و تجارب دول عربية، فقد لاحظنا أن نظام المحاسبة العمومية في كل من نيوزيلندا و فرنسا يستند على الممارسات الدولية السليمة والحديثة، كما هناك جهود من قبل المغرب لتطوير نظام المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في ترقية الإفصاح مما يسمح بالوصول إلى جودة في الإبلاغ المالي الحكومي، رغم أن التبني الكامل لمعايير IPSAS لم يتحقق بعد في أي بلد، فإن على الأطراف الفاعلة في الجزائر العمل على التوافق مع هذه المعايير و ذلك بإصلاحات جذرية و عميقة لتشمل عدة مجالات ومن بينها إصلاح المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية.

الفصل الثاني

دراسة حالة في المدرسة العليا للأساتذة
ببوسعادة

تمهيد:

يعتبر مدارس العليا مؤسسات عمومية ذات طابع علمي ثقافي ومهني تتمتع بالشخصية المعنوية وكذا الاستقلال المالي، وتخضع إلى سلطة وزارة المكلف بالتعليم العالي وتوضع تحت وصايته ولتحقيق هذه المؤسسة لأهدافها لابد لها من توفير اعتمادات مالية مخصصة لتسيير شؤونها وهو ما يدعى بميزانية التسيير.

باعتبار المدرسة العليا من المؤسسات التابعة للقطاع العام التي لا تهدف إلى تحقيق ربح فهي تخضع لنظام المحاسبة العمومية التي تضمها قانون 90/21 وانطلاقا من ذلك فهي تعتبر مجالا مهما بتطبيق وتبني المعايير الدولية للقطاع العام .

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: مفاهيم المدرسة: المدرسة العليا للأساتذة.
- المبحث الثاني: التسيير المالي في المدرسة العليا للأساتذة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المدرسة العليا للأساتذة:

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى إلقاء نظرة عامة حول مدرسة العليا للأساتذة - حسب القانون الأساسي للمدرسة العليا للأساتذة- ونشأتها وهيكلها التنظيمي والتعريف بالمدرسة العليا محل الدراسة وكذلك التعريف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

المطلب الأول: أحكام عامة ومهام المدرسة :

1- أحكام عامة:

يمكن عرض الأحكام العامة وفقا للمواد الآتية:

- المادة1: تطبيقا لأحكام المادة38من القانون رقم99-05 المؤرخ في 18 ذي الحجة عام1419الموافق 4 أبريل سنة1999 المعدل والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد مهام المدرسة خارج الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها، والتي تدعى في صلب النص "المدرسة".
- المادة2: المدرسة مؤسسة عمومية ذات طابع علمي وثقافي ومهني تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي .
- المادة3: تنشأ المدرسة بموجب مرسوم تنفيذي يتخذ بناء على إقتراح من الوزير المكلف بالتعليم العالي وتوضع تحت وصايته.
- المادة4: يتم إنشاء مدارس خصوصية لدى دوائر وزارية أخرى بموجب مرسوم يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالتعليم العالي والوزير المعني، طبقا لأحكام المادة 40 من القانون رقم99-05 المؤرخ في18 ذي الحجة عام1419الموافق 4 أبريل سنة 1999، المعدل والمذكور أعلاه .
- تمارس الوصاية البيداغوجية على هذه المدارس طبقا لأحكام المرسوم رقم 83-363 المؤرخ في15 شعبان عام1403الموافق 28 مايو سنة 1983 والمذكور أعلاه.

2- مهام المدرسة:

بالنسبة لمهام المدرسة فهي:

- المادة05: تتولى المدرسة في إطار المرفق العمومي للتعليم العالي، مهام التكوين العالي ومهام البحث العلمي والتطوير التكنولوجي.
- المادة06: تتمثل المهمة الأساسية للمدرسة في مجال التكوين العالي في ميدان أو في ميادين تخصصها فيما يلي:
 - ✓ ضمان تكوين إطارات مؤهلة تأهيلا علميا.
 - ✓ تلقين الطلبة مناهج البحث وضمان التكوين بالبحث والمبحث.
 - ✓ المساهمة في إنتاج ونشر العلوم والمعارف وتحصيلها وتطويرها.
 - ✓ المشاركة في التكوين المتواصل.
- المادة07: تتمثل المهمة الأساسية للمدرسة في مجال البحث العلمي والتطوير التكنولوجي في ميدان أو ميادين تخصصها فيما يلي:
 - ✓ ترقية العلوم والتقنيات.
 - ✓ المشاركة في دعم القدرة التقنية الوطنية.
 - ✓ تثمين نتائج البحث العلمي ونشر الإعلام العلمي والتقني.

✓ المشاركة ضمن المجموعة العلمية الدولية في تبادل المعارف وإثرائها.

المطلب الثاني: تعريف ونشأة المدرسة العليا للأساتذة الفريق المجاهد أحمد قايد صالح-بوسعادة

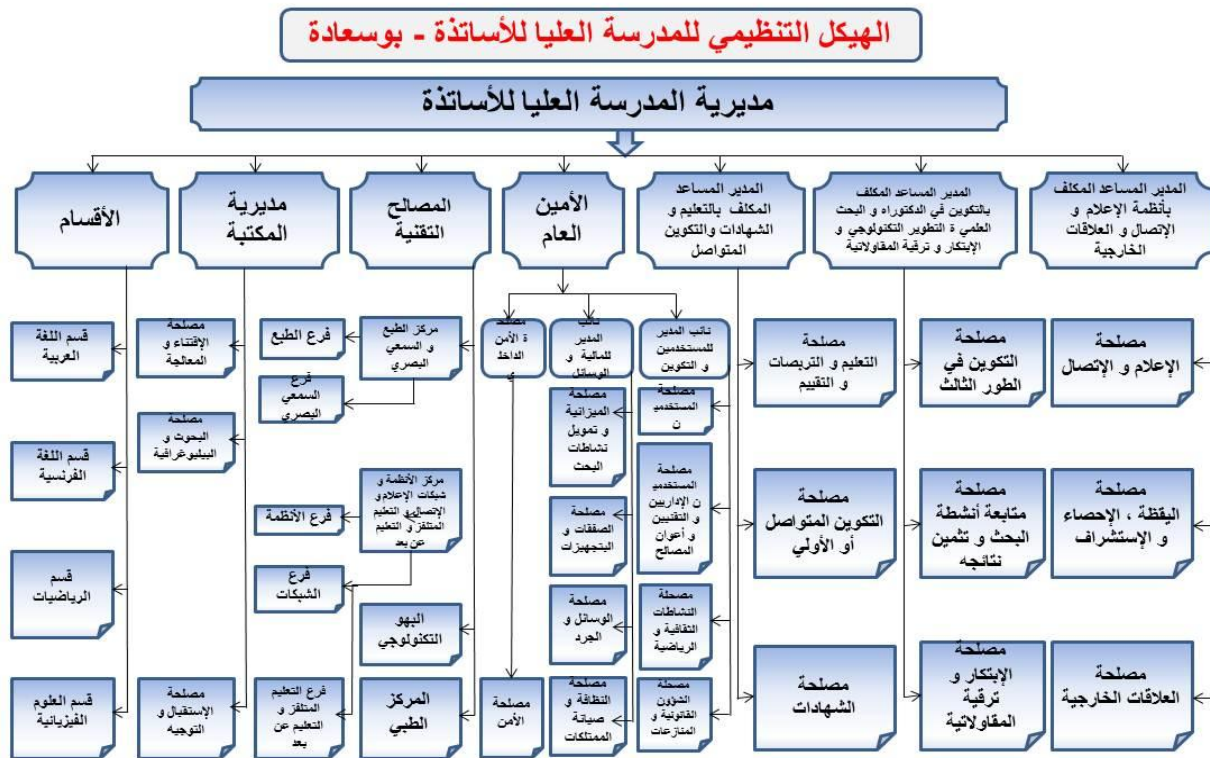
1- التعريف بالمدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة ونشأتها

المدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة هي جزء من قطاع التعليم العالي في الجزائر أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي 15-187 المؤرخ في 2015/07/16، تدير هذه المؤسسة الفتية تحت إشراف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي وتطمح إلى تقديم الأفضل في مجال تكوين وتدريب الطلبة الذين اختاروا هذا التوجه لخدمة رسالة التعليم وتربية النشء ليصبحوا مكوّنين تربويين تعمل المؤسسة جاهدة دون ككل لتحقيق هذا الهدف المنشود، يعمل بها فريق متميز من الأساتذة الأكفاء لضمان هذه المهمة النبيلة، نخبة الخريجين من المدرسة ستعمل على تعزيز هيئة التدريس في قطاع التربية الوطنية في المستويات الثلاث الابتدائية، المتوسط والثانوي وستكون الدفعة الأولى من أساتذة المدرسة الابتدائية نهاية سنة 2017-2018، ولهذا فهي تعمل على:

- ضمان تكوين نوعي رفيع المستوى مركّز على دعائم صلبة معرفة وأخلاقاً؛
 - ضمان التكوين التحضيري من أجل الإلتحاق بالتكوين في الطور الثاني؛
 - العمل على تطوير أساليب وأدوات التدريس المناسبة وكذا تطوير البنية التحتية التعليمية من خلال إستعمال تكنولوجيا الإعلام والاتصال في التدريس؛
 - تلقين الطلبة مناهج البحث و ضمان التكوين بالبحث و للبحث؛
 - تلقين الطلبة الابتكار والمقاولاتية؛
 - المساهمة في إنتاج ونشر العلوم و المعارف و تحصيلها و تطويرها؛
 - إدخال الابتكار و التحويل التكنولوجي و المقاولاتية سواء في التكوين أو في البحث؛
 - توفير مناخ ملائم لضمان راحة طلبتنا الأعزاء وخلق فضاء للتنمية الفكرية والتنافس العلمي.
- والواقع أن هذه الأهداف لا يمكن أن تتحقق إلا بتضافر جهود جميع الفاعلين في هذه المؤسسة الفتية (أساتذة، طلبة، تقنيين وإداريين) والتي نأمل أن تصبح نموذج للتكوين النهوض ببلدنا العزيز.

2- الهيكل التنظيمي للمدرسة العليا للأساتذة

بعد التعريف بالمدرسة العليا للأساتذة و التطرق إلى نشأتها، سوف نقوم بعرض هيكلها التنظيمي كما يلي:



المطلب الثالث: التعريف بالأمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال قوانين وزارة المالية:

تخضع المدرسة العليا إلى نصوص وضوابط تنظيمية عديدة تتميز بالخصوصية في التطبيق خاصة في جانب التسيير المادي والمالي وتحديد مهام وصلاحيات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

1- تعريف الأمر بالصرف (المدير) من خلال قوانين وزارة المالية:

يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه ، صفة الأمر بالصرف قانونا، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة.

وحسب المادة 28: يجب إعتداد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرهم بتنفيذها. تحدد كفاءات الاعتماد عن طريق التنظيم. أما حسب المادة 28: في حالة غياب أو مانع، يمكن استخلاف الأمرين بالصرف في أداء بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك. والمادة 29: يمكن للأمرين بالصرف تفويض التوقيع الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة ، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم.

2- تعريف المحاسب العمومي (عون المحاسب):

حسب المادة 33: يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22، بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حراسة الأمور أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والمائدات والمواد.
- حركة حسابات الموجودات.

حسب المادة 34: يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته. حيث يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية وتحديد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم.

المبحث الثاني: التسيير المالي في المدرسة العليا للأساتذة:

النشاطات المالية للمؤسسات العمومية تجرى حسب وتيرة زمنية متكررة ومنتظمة ومضبوطة، إيراداتها ونفقاتها مقدرة مسبقا لسنة كاملة طبقا لجدول مفضل يكتسي طابعا إلزاميا حيث أنه لا يمكن تحصيل أي إيراد إذ لم يكن مسجلا ضمن هذا المخطط ولا يمكن الإلتزام بأية نفقة دون تسجيلها مسبقا هذا المخطط والبرنامج المالي السنوي الذي يدعى بالميزانية.

ومنه فالميزانية هي وثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والإستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها.

وفي هذا المبحث سنتطرق إلى إعداد مشروع الميزانية والمصادقة عليها وكذا عرض مدونة الميزانية للمدرسة العليا. إضافة إلى الاختلاف بين قانون 84 - 17 وقانون العضوي 18 - 15 ومدى استجابة مشروع تحديث الميزانية للدولية.

المطلب الأول: إعداد مشروع الميزانية والمصادقة عليه :

يتم إعداد الميزانية من طرف مصلحة الميزانية التي مهمتها: الاعتماد الممنوح من طرف الوزارة أي أنه تضبط الأجور لسنة كاملة مع الترقيات في الدرجات والرتب المختلفة لجميع أسلاك الوظيفة العمومي المتوفرة في المدرسة كذا التنظيم الجديد إن وجد حسب التوقعات للتوظيف للسنة الجارية هذا بالنسبة الفرع الأول أي الأجور وما يتخلله من أبواب أي تكون تقديرات للسنة من الإحتياجات للأجور ثم تعد الفرع الثاني ومنه تسيير المصالح أي جميع الإحتياجات من اللوازم والعتاد التي تحتاج اليه المدرسة دون أن تنسى التكاليف الإجبارية من فواتير الكهرباء والماء والغاز والهاتف والإنترنت و إذن بمجرد إستلام مجموع الإعتمادات من الوزارة وتكون في قرار وزاري مشترك بين وزارة المالية ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي يتم إعداد مشروع ميزانية يقدم للمصادقة لمجلس وتقدم لمصالح الرقابة الميزانية والتي تعد تقرير يسمى تقرير الميزانية ليؤشر عليه من الوالي وتكون الميزانية في خمس نسخ الوالي للإمضاء بعد إمضاء الوالي تكون الميزانية نافذة للتنفيذ.

المطلب الثاني: مسار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية

يتم تنفيذ الميزانية للهيئة العمومية عبر مرحلتين أساسيتين هما:

- مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية.
- مراحل تنفيذ النفقات العمومية.

1- مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية:

إن عملية تحصيل الإيرادات تمر عبر مرحلتين أساسيتين هما :

- المرحلة الإدارية: يتولى هذه المرحلة الأمر بالصرف وذلك من خلال القيام بإنجاز العمليات المتعلقة بالإثبات و التصفية والأمر بالتحصيل.

● إثبات الإيراد: تبدأ هذه العملية بمجرد المصادقة على الميزانية حيث يقوم الأمر بالصرف بإثباته، عن طريق إعداد سند التحصيل في ثلاث نسخ مينا فيه: مبلغ الإيراد المثبت تحصيله؛ تقييده حسب طبيعته في العنوان و الباب اللازمين لذلك؛ - يرفق بوثائق الإثبات و مصدرا تحصيله ويتم تسجيل هذا السند في سجل المخصص للإيرادات على مستوى الأمر بالصرف.

● - الأمر بالتحصيل: في هذه المرحلة يرسل الأمر بالصرف سند التحصيل بعد توقيعه من قبله، إلى المحاسب العمومي المنصب على مستوى المدرسة، للتكفل و التحصيل الفعلي للإيراد و تقييده حسب ما جاء في السند من قيم و المبالغ المنصوص عليها.

- المرحلة المحاسبية: إن عملية التحصيل هي من إختصاص المحاسب العمومي وحده، بحيث يقوم المحاسب العمومي (العون المحاسب) بالتكفل بسندات التحصيل المرسلة اليه من قبل الأمر بالصرف وذلك بمراقبة النسخة الأصلية لها، و التحقق من صحتها و مشروعيتها و مراقبة الإمضاء و التأكد من التقييد الصحيح للمبلغ بالأرقام و الحروف بعد ذلك يقوم بإعلام الأمر بالصرف بإتمام عملية التحصيل و ذلك بإعادة إرسال النسخة الثانية المؤشر عليها من طرف المحاسب و يحتفظ بالسند الأصلي، و في نهاية كل شهر تجمع كل السندات في جداول إرسال حيث يحدد فيه:

- طبيعة تقييد الإيرادات؛
- المبالغ السابقة المحصلة؛
- المبالغ المحصلة شهريا؛
- حوصلة المبالغ المحصلة؛
- أرقام و تواريخ كل من السندات و جداول الإرسال؛
- تحمل ختم التكفل بالإيراد و تاريخ تحصيله.

و تتسم هذه المرحلة بجزئية التنفيذ تحت طائل اقحام المسؤولية المدنية و الجزائية للمحاسب العمومي.

2- مراحل تنفيذ النفقات العمومية:

يرتبط تنفيذ النفقات بتوفر الاعتمادات و تحصيل الايرادات، بحيث تتكون من الفرع الأول: نفقات المستخدمين. والفرع الثاني: نفقات التسيير.

بما أن نفقات المستخدمين تتكون من كتلة الأجور و الرواتب و مختلف التعويضات و التكاليف الإجتماعية وهي تستحوذ على أكبر نسبة من مجموع حجم الإعتمادات المخصصة للفرع الأول، وبالتالي سوف نقوم بشرح مفصل عن مراحل تنفيذ نفقات المستخدمين.

3- مراحل تنفيذ نفقات المستخدمين: إن عملية تنفيذ النفقة تمر بأربعة عمليات وهي الالتزام، التصفية؛ الأمر بالصرف.

العمليات الثلاثة هي من إختصاص مدير المدرسة بصفته الأمر بالصرف أما العملية الأخيرة فهي الدفع من مهام العون المحاسب ويمكن تقسيم هذه العمليات إلى مرحلتين هما : المرحلة الإدارية و المرحلة المحاسبية و فيما يلي سوف نتطرق لهما:

المرحلة الإدارية : وهي من إختصاص الأمر بالصرف بحيث يقوم بالعمليات الثلاثة المذكورة سابقا

- **الالتزام :** يلتزم الأمر بالصرف التزام دائم بنفقات المستخدمين من أجور و ملحقاتها و مختلف التعويضات و التكاليف الإجتماعية باعتبارها نفقات اجبارية:

- يلتزم بأعداد مصفوفات الأجور و ملحقاتها : يتم اعداد مصفوفة الاجور و ملحقاتها (السنوية أو التكميلية) و بطاقات الالتزام في مكتب الأجور بالمدرسة بالاعتماد على النفقات الإدارية للمستخدمين يلتزم فيها الأمر بالصرف بعد توقيعها بشرعية النفقات و ترسل إلى المراقب المالي من أجل التأشير عليها.
- مراقبة النفقات من قبل المراقب المالي : و يقوم هذا الأخير بمراقبة مصفوفة الأجور و ملحقاتها و بطاقات الالتزام وذلك من أجل التحقق من قانونية النفقات و شرعيتها حسب ما جاء في أحكام المحاسبة العمومية.
- الوضعية الادارية للمستخدمين إلى غاية 31 ديسمبر؛
- الملفات الإدارية للمستخدمين الجدد؛
- توفير الإعتمادات؛
- مبالغ العمليات الملتزم بها؛
- الأرصدة السابقة و الجديدة؛
- تقييد النفقات؛
- مشروعية و قانونية النفقات؛
- توقيعها و ختم الأمر بالصرف.

- **التصفية :** بعد عملية المراقبة المالية و التأشير على الوثائق اللازمة يتم تحرير حوالة الدفع الفرع 01 في أربع نسخ و توقيعها من طرف الأمر بالصرف، يأمر فيها المحاسب العمومي بدفع نفقات المستخدمين من الحساب الجاري للمدرسة، و ترفق الحوالة بوثائق إثبات النفقة موقعة و مؤشرا عليها.

- **المرحلة المحاسبية :** هذه المرحلة من اختصاص العون المحاسب وتعد المرحلة الأخيرة، بحيث يقوم بعملية الدفع لصالح المستخدمين و قبل ذلك يتم إجراء المراقبة من جديد على الوثائق التي بحوزته من حيث :

- شرعية و قانونية النفقات؛
- الإعتمادات المتاحة؛

• مبالغ النفقات؛

• التقيد؛

• تأشيرة المراقب المالي على الوثائق المحاسبية؛

• توقيع الأمر بالصرف.

- دفع النفقات : تأتي هذه العملية بعد إتمام عملية المراقبة من طرف العون المحاسب، بحيث يقوم هذا الأخير بالدفع عن طريق جداول توضح بالتفصيل أسماء مستخدمين المدرسة من الأجور و الرواتب و التعويضات و يتم وضعها في حساباتهم الجارية، و يحتفظ بالحوالات الدفع الأصلية و يدفع بالنسخة الأخرى إلى الأمر بالصرف مؤشر عليها من قبل المحاسب كوثيقة رسمية و دليل كافي على دفع النفقة و انتهاء التسوية تحمل تاريخ عملية الدفع، المبلغ المدفوع.
- وفي حالة عدم التسوية أو الدفع، تعاد الحوالة بنسخها الأربعة للأمر بالصرف مع بيان تحدد فيه أسباب الرفض المؤقت أو النهائي.

المطلب الثالث: عرض مدونة الميزانية في المدرسة العليا للأساتذة:

تعتمد المدارس العليا في تسير نشاطه على ميزانية سنوية ترخصها لها وزارة المالية ووزارة التعليم العالي تضم جانبين هما الإيرادات والنفقات.

تعتمد المؤسسة في تمويلها إلى (9) أبواب بناء على مدونة الميزانية مدارس العليا هذه الأبواب هي:

- الباب الأول: إعانة الدولة.
- الباب الثاني: إعانة الجماعات المحلية و المؤسسات أو الهيئات العمومية.
- الباب الثالث: إعانات المنظمات الدولية.
- الباب الرابع: إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة.
- ناتج حقوق التسجيل للطلبة.
- مداخيل الممتلكات العقارية والمنقولة.
- نواتج الاشتراكات.
- إيرادات مختلفة.
- الباب الخامس: عائدات ناتجة عن خدمات والأشغال وأعمال الدراسات والبحث و الخبرة.

* مرسوم تنفيذي رقم: 11/397 المؤرخ في: 24 نوفمبر 2011.

* القرار الوزاري رقم: 353 المؤرخ في 13 ماي 2013.

- الباب السادس: قروض هبات و تركات بتاريخ 31/12/N:
- الباب السابع: تخصيصات استثنائية بتاريخ 31/12/N:
- الباب الثامن: مداخيل أخرى مرتبطة بنشاطات المؤسسة.
- الباب التاسع: رصيد الميزانية بتاريخ 31/12/N.

أما النفقات فهي تتمثل في نفقات المستخدمين وتضم تسعة (9) أبواب وكل باب يشتمل مواد تحدد فيها النفقات بدقة وهذه الأبواب هي:

- الباب الأول: الراتب الرئيسي للنشاط.
- الباب الثاني: المستخدمون المتعاقدون، الرواتب، منح ذات طابع عائلي وإشتراكات الضمان الإجتماعي.
- الباب الثالث: تعويضات ومنح مختلفة.
- الباب الرابع: شبه مرتبات المتمهين.
- الباب الخامس: أعباء الطلبة..
- الباب السادس: الخدمات الإجتماعية.
- الباب السابع: تأمين الطلبة.
- الباب الثامن: أجور للأساتذة المؤقتين والمشاركين والمدعويين.
- الباب التاسع: معاش الخدمة والأضرار الجسدية (مرسوم تنفيذي رقم: 99/47 مؤرخ في 13 فيفري 1999)

و نفقات التسيير تضم ثلاث عشر (13) باب وهي:

- الباب الأول: تسديد النفقات.
- الباب الثاني: الأدوات والأثاث.
- الباب الثالث: اللوازم.
- الباب الرابع: التوثيق.
- الباب خامس: تكاليف ملحقة.
- الباب السادس: ألبسة العمال.
- الباب السابع: حظيرة السيارات.
- الباب الثامن: أشغال الصيانة.
- الباب التاسع: مصاريف التكوين وتحسين المستوى في الخارج وتسييرهما.
- الباب العاشر: مصاريف تكوين الموظفين وتحسين المستوى وتحديد المعلومات القصيرة المدى بالجزائر.
- الباب إحدى عشر: عتاد ولوازم الإعلام الآلي.
- الباب الثاني عشر: عتاد وأثاث البيداغوجية.
- الباب الثالث عشر: المصاريف المرتبطة بالدراسات لما بعد التدرج والطور الثالث.
- الباب الرابع عشر: المساهمة في الهيئات الوطنية والدولة.
- الباب الخامس عشر: مصاريف تنظيم التظاهرات العلمية والتقنية (ملتقيات، مؤتمرات، منتديات أيام دراسة...الخ).
- الباب السادس عشر: مصاريف نقل الطلبة للتكوين الطويل المدى بالخارج.
- الباب السابع عشر: النشاطات الرياضية والعلمية والثقافية لفائدة الطلبة.
- الباب الثامن عشر: التعاون العلمي واتفاقيات برامج البحث.

- الباب التاسع عشر: مصاريف التسيير لعملية تسجيل حاملي شهادة البكالوريا.
- الباب العشرون: مصاريف الخاصة بالحظيرة البحرية.
- الباب الواحد وعشرون: مصاريف التريضات الميدانية في الوسط المهني لفائدة الطلبة.

المطلب الرابع: أوجه الاختلاف بين القانون رقم 84-17 و القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية:

1- من حيث التشريع:

الجدول رقم: 03 أوجه الاختلاف ما بين القانون رقم 84-17 و القانون العضوي الجديد رقم 15-18 من حيث التشريع: (معلومات مقدمة من المدرسة العليا للأساتذة)

قانون رقم 84-17 المعدل و المتمم	القانون العضوي الجديد رقم 15-18
هو مجرد قانون عادي:	هو قانون عضوي:
القوانين العادية: وهي القوانين التي نعرفها جميعا، من قوانين مختلفة وهي أقل مرتبة من القانون العضوي. وتتعلق بإحدى المجالات و الميادين الواردة بالمادة 140 من دستور 2016(29 مجال).	القوانين العضوية: ويتعلق موضوعها -أساسا- بمجال من المجالات المهمة الواردة بالمادة 141 منه و المشار إليها أنفا و تعتبر القوانين العضوية في الجزائر وليدة دستور 1996، التي بينتها المادة 123 من الدستور فالمؤسس الدستوري حصرها في ستة مجالات أساسية ذات أهمية بالغة، تتمحور أساسا في:
حيث أن القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل	- تنظيم السلطات العمومية و عملها.
و المتمم، جاء تنفيذا أحكام المادة 151 من دستور 1976	- نظام الانتخابات.
والتي نصت على أن البرلمان يشرع بقانون في مجال التصويت على الميزانية.	- القانون المتعلق بالأحزاب السياسية .
	- القانون المتعلق بالإعلام.
	- القانون الأساسي للقضاء و التنظيم القضائي.
	- القانون المتعلق بقوانين المالية.
	* تتم المصادقة على القانون العضوي بالأغلبية المطلقة للنواب و بأغلبية 4/3 من أعضاء مجلس الأمة.
	* يخضع القانون العضوي لمراقبة مطابقة النص مع الدستور من طرف المجلس الدستوري قبل صدوره.

2- الاختلاف من حيث التنظيم:

يمكن تلخيص الاختلافات ما بين مواد أحكام القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل و المتمم، و القانون العضوي 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية فيما يلي:

الجدول رقم 04: أوجه الاختلاف ما بين القانون رقم 84-17 و القانون العضوي الجديد رقم 15-18 من حيث التنظيم: (معلومات مقدمة من المدرسة العليا للأساتذة)

قانون رقم 84-17 المعدل و المتمم	القانون العضوي الجديد رقم 15-18
مضمون قانون المالية المادة 02: يكتسي طابع قانون المالية 1- قانون المالية و قوانين المالية التكميلية و المعدلة. 2- قانون ضبط الميزانية المادة 03: يقر و يرخّص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية، مجمل موارد الدولة و أعباءها و كذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية، كما يقر و يرخّص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية و كذا النفقات بالرأسمال.	مضمون قانون المالية المادة 04: يكتسي طابع قانون المالية 1- قانون المالية للسنة، 2- قوانين المالية التصحيحية، 3- القانون المتضمن تسوية الميزانية. المادة 05: يتم تأطير ميزانياتي متوسط المدى، كل سنة من طرف الحكومة، ويحدد للسنة المقبلة و السنتين الموالتين، تقديرات الإيرادات و النفقات و رصيد ميزانية الدولة و كذا مديونية الدولة عند الاقتضاء.
الاعتمادات المادة 20 : توضع الاعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية تحت تصرف الدوائر الوزارية فيما يتعلق بنفقات التسيير و كذا المتصرفين العموميين الذين لهم مسؤولية تنفيذ برامج التجهيزات الممولة بالمساهمات النهائية و كذا المستفيدون فيما يخص النفقات بالرأسمال. تخصص هذه الاعتمادات و توزع حسب الحالات، على الفصول أو القطاعات التي تتضمن النفقات حسب طبيعتها أو أغراض استعمالها، و وفقا لمدونات تحدد عن طريق التنظيم.	الاعتمادات المادة 23: تفتح الاعتمادات المالية بموجب قوانين المالية لتغطية أعباء ميزانية الدولة، و تخصص الاعتمادات المالية حسب البرنامج. المادة 75: يرفق مشروع قانون المالية للسنة بما يأتي: وثائق مجمعة في ثلاثة أحجام أ- مشروع ميزانية الدولة. ب- تقرير عن الأولويات و التخطيط الذي يعده الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية المكلف بتسيير محفظة البرامج. ج- التوزيع الإقليمي لميزانية الدولة حسب كلا برنامج و المتمحورة حول النتائج، و تكتسي الميزانية حسب البرنامج طابعا سنويا و متعدد السنوات.
تصنيف أعباء الميزانية المادة 23: تشتمل الأعباء الدائمة للدولة على ما يلي:	تصنيف أعباء الميزانية المادة 28: تجمع أعباء الدولة حسب التصنيفات التالية:

أ- النشاط (البرامج و تقسيماته). ب- الطبيعة الاقتصادية للنفقات. ت- الوظائف الكبرى للدولة. ث- الهيئات الإدارية. المادة: 29 الأعباء حسب الطبيعة الاقتصادية: تتضمن أعباء ميزانية الدولة حسب الطبيعة الاقتصادية، الأبواب الآتية: 1- نفقات المستخدمين. 2- نفقات تسيير المصالح. 3- نفقات الاستثمار. 4- نفقات التحويل. 5- أعباء الدين العمومي. 6- نفقات العمليات المالية. 7- النفقات الغير متوقعة	1- نفقات تسيير. 2- نفقات الاستثمار. 3- القروض و التسبيقات. المادة: 24 نفقات التسيير هي: 1- أعباء الدين العام و النفقات المحسومة من الإيرادات. 2- تخصيصات السلطات العمومية. 3- النفقات الخاصة بوسائل المصالح. 4- التدخلات العمومية.
حركة الاعتمادات المادة: 33 يمكن إجراء نقل أو تحويل في الاعتمادات المالية خلال السنة المالية الجارية لتعديل التوزيع الأولي لاعتمادات البرنامج.	حركة الاعتمادات المادة: 34 لا يجوز القيام بالنسبة إلى ميزانية التسيير، بأي اقتطاع من الفصول التي تتضمن النفقات المخصصة للمستخدمين إلى فصول تتضمن أنواع أخرى من النفقات.
حسابات الدولة المادة: 65 تمسك الدولة محاسبة ميزانية تنقسم إلى: - محاسبة الالتزامات و محاسبة الإيرادات و نفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق. - محاسبة عامة. - محاسبة تحليل التكاليف.	حسابات الدولة ليس لها أثر في القانون الحالي.
القانون المتضمن تسوية الميزانية المادة: 89 قانون تسوية الميزانية سيتم مراجعة السنة المرجعية لتنتقل من السنة التي تسبق عرض القانون بثلاث	قانون ضبط الميزانية المادة: 68 السنة المرجعية لإعداد قانون ضبط الميزانية هي السنة التي تسبق عرض قانون المالية بثلاث سنوات (س3-).

سنوات (س3-) إلى سنتين (س2-) بالنسبة لسنوات 2023، 2024 و 2025 لتصل إلى سنة واحدة (س1-) وذلك ابتداءً من 2026.	
مؤشرات الأداء المادة 87: يرفق قانون المالية المتضمن تسوية الميزانية : تقرير وازري للمردودية، يوضح الظروف التي نفذت فيها البرامج المسجلة في الميزانية وكذا مدى بلوغ الأهداف المتوقعة التي يتم قياسها وتتبعها من خلال مؤشرات الأداء المرتبطة بها، والنتائج المحققة و التفسيرات المتعلقة بالفوارق المعينة.	مؤشرات الأداء ليس لها أثر في القانون الحالي.

المطلب الخامس مدى استجابة مشروع تحديث الميزانية للمعايير الدولية:

تتفق عدة منظمات وهيئات دولية ناشطة في مجال تطوير نظم الميزانية العامة على جملة من المعايير يجب أن يشملها نظام الموازنة حتى يتصف بالسلامة نجملها في العناصر التالية : (مفتاح ، 2010/2011، صفحة 147)

- إطار قانوني لتحديد دور مسؤوليات المؤسسات بما يتضمن عملية المراجعة والرقابة؛
- موازنة شاملة تستوعب كافة العمليات المالية الحكومية؛
- معلومات وتقديرات دقيقة وفي الوقت المناسب؛
- عملية إعداد موازنة تتميز بالشفافية وتسمح بمشاركة فعالة من قبل المجتمع المدني والسلطة التشريعية.

1- نقائص النظام الحالي: (معلومات مقدمة من المدرسة العليا للأساتذة)

- مراقبة ملحقة دون أثر على تحسين التسيير الداخلي.
- مراقبة مسبقة تتركز على تطابق النفقة.
- وثائق الميزانية لا تسمح بقراءة واضحة للوضعية المالية.
- تسيير النفقات المرتكزة على الوسائل أكثر منه على النتائج.
- ضرورة تحيين القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، مع النظام العالمي الجديد لتسيير المالية العامة ضمن المقاربة الجديدة للحكومة المالية المتبناة من طرف السلطات العمومية.
- ضرورة الرقابة الدستورية المسبقة للقوانين العضوية.

2- شروط نجاح مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير:

إن نجاح تطبيق مشروع وعصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يمكن أن يعتمد على مجموعة من الشروط، والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية (أحمد، 2022، الصفحات 86-87):

- رغبة الدولة في المساءلة والمحاسبة في تسيير المال العام بكل إفصاح وشفافية من أجل المساءلة والمحاسبة، من خلال متابعة ومرافقة المشروع من بداية إلى غاية تنفيذه وتطبيقه ، وهذا ما يعطي قوة أكبر للمشروع؛
- الدعم السياسي للمشروع من قبل الأطراف الفاعلة على الساحة السياسية، يتوقف على مدى توفر مشروع العضوية على تحقيق أهداف وتوجهات هذه الأطراف، وبذلك فنجاح المشروع يتطلب مشاركة هذه الفئات في إعداد ومتابعة تنفيذ المشروع؛
- ضرورة وجود هيئة مستقلة لمتابعة تنفيذ المشروع هدفها الإشراف على متابعة ومراقبة المشروع حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعالية مع مختلف الوزارات للمشاركة في عملية تطبيق مشروع بكل جدية؛
- ضرورة حوكمة القطاع العام من خلال وجود إطار تشريعي وقانوني فعال بالإضافة إلى الإطار الرقابي الذي يسهر على تنفيذ ومرافقة عمل المشروع؛
- العمل على وضع نظام محاسبي يتوافق مع معايير الدولية، وكواكبة هذه التغيرات من خلال صياغة قانون يعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير الدولية؛
- استخدام محاسبة المسؤولية يسهم في تحقيق الأهداف الخاصة بكل وحدة حكومية ، مما يسمح بتحسين الأداء والمساهمة في نجاح تطبيق المشروع؛
- ضرورة الإنتهاء من تقييم ممتلكات الدولة من خلال متابعة ومراقبة عملية الجرد بكل صرامة وجدية وهذا بالتنسيق بين الهيئات المعنية بالجرد والوحدات الحكومية للإنتهاء الفوري من عملية الجرد العام.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما تم تناوله في الدراسة التطبيقية التي قمنا بها بمؤسسة عمومية ذات طابع علمي و ثقافي ومهني "المدرسة العليا للأساتذة " وهذا للوقوف على مسار الإصلاح بها ومدى استجابة الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية له، فتبين لنا أن المدرسة على أتم الإستعداد للتطبيق الفعلي لها خاصة فيما يتعلق بالإصلاح الميزانياتي من خلال القانون العضوي 15-18 الذي يركز على الإدارة بالنتائج عوضا عن الوسائل وبالتالي ضمان التسيير الفعال والشفاف للميزانية خاصة في ظل قضايا الفساد، لهذا جاء هذا القانون ليلغي القانون 17-84 نظرا لمواجهته عدة تحديات ونقائص حيث أصبح غير قادر على تأطير المالية العامة للدولة، بالإضافة إلى الإصلاح المحاسبي من خلال إعداد مشروع مراجعة القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي يهدف إلى تعديل إلتزامات أعوان المحاسبة العمومية وكذا إلتزاماتهم وتكييفها حسب المهام الجديدة، مع إصلاح نظام الرقابة المعتمد حاليا وذلك بإدراج أنواع جديدة للرقابة على المال العام مع وضع مسؤولية على المسيرين و الرقابة على الأداء.

ولكن، وبالرغم أن مشاريع الإصلاح كانت مبرمجة أن يتم تطبيقها على أرض الواقع ابتداء من سنة 2023 و التي كانت وفي حال تجسيدها ستعطي دفعا كبيرا لتحسين أداء المؤسسات العمومية، إلا أن قد تبين لنا أن هناك البعض من وحدات قطاع الحكومي قامت بالتطبيق الفعلي للقانون 15-18 والبعض الآخر تأخر عن التطبيق أو قام بالتطبيق بشكل جزئي كما هو الحال بالمدرسة في حين أكد لنا الأعوان المعنيين بهذا الإصلاح على أنه سيتم التطبيق الفعلي ابتداء من 2024، وهذا راجع إلى عدم توفر الإرادة السياسية اللازمة لذا فإن نجاح الإصلاح يرتبط بتدارك التأخر المسجل في إصلاح الأطر القانونية و التنظيمية .

الخاتمة

الخاتمة العامة:

إن موضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية حظي في الآونة الأخيرة إهتمام كبير من خلال دراسات الباحثين وكذلك الأكاديميون المتخصصون في مجال المحاسبي و المالي العمومي حولها وذلك بسبب إدخال إصلاحات جذرية مست الممارسات المحاسبية التقليدية، والتي أكدت عن عجزها المستمر لمواكبة التطور السريع في مختلف المجالات وهذا ما أدى إلى إصدار معايير ذات جودة عالية و ذلك لتنظيم المحاسبة العمومية و عصرنة أنظمة الميزانية من جهة أخرى، فكان لزوما عليها الإنتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.

وفي إطار هذه الحركة من الإصلاحات شهدت الجزائر من خلال وزارة المالية ممثلة في مديرية تحديث وعصرنة مقاييس المحاسبة العمومية باقتراح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بهدف عصرنة نظامها من كل جوانبه و خاصة فيما يتعلق بالشق القانوني المتمثل في القانون العضوي لقانون المالية، و تغييره بما يتناسب و التوجهات الجديدة و تبني ما يتلاءم و الوضع المحاسبي الجزائري من معايير محاسبية دولية التي تسمح بتحقيق النوعية و الشفافية و المصادقية و الموثوقية في عرض التقارير المالية بالإضافة الى الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي، فالسلطات الجزائرية تدرك تمام الإدراك أن الأطر القانونية و التنظيمية المطبقة حاليا في هذا النظام لم تعد تواكب لمتطلبات التسيير الفعال و الكفاء للأموال العمومية وهذا ما استوجب إلى ضرورة برمجة مشاريع لإصلاح هذا النظام، و رغم ذلك فإن الإجراءات المطبقة في هذا الإتجاه تتحرك ببطء شديد رغم أهمية الموضوع وحساسيته.

و لقد تم معالجة موضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال هذه الدراسة، لذلك فقد اتضح أن التجربة الجزائرية مقارنة مع التجارب الدولية لا تزال تعاني من قصور و عجز مشروع الإصلاح، نتيجة لعدم توفر الإرادة السياسية اللازمة لتطبيقها على البيئة الجزائرية فقد رصد مبالغ كبيرة لنجاح هذه الاصلاحات دون تحقيق نتائج ملموسة مما جعلها تبقى مجرد حبر على ورق في انتظار التفكير الجاد لاعتمادها.

إن المدرسة العليا للأساتذة تعد من المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي والمهني، لذلك فهي تطبق نظام المحاسبة العمومية وهذا ما دفعنا لإختيارها كدراسة حالة لموضوعنا و الوقوف ميدانيا على مشروع الإصلاح و مدى جاهزية المدرسة له، وهذا بالتواصل مع مختلف أعوان تنفيذ الميزانية الذي يعتبر كآلية لتنفيذ و مراقبة النفقات العمومية، بحيث تمر هذه الأخيرة بمرحلتين أساسيتين هما المرحلة الإدارية و الممثلة من خلال الأمر بالصرف (مدير المدرسة حسب حالتنا) و مرحلة محاسبية يقوم بها المحاسب العمومي وهذا ما يجسد مبدأ الفصل بينهما.

ومن هذا المنطلق تم دراسة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و كيف يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و بعد الدراسة والتحليل الذي قمنا بإجرائه من خلال فصلي هذي الدراسة و ذلك محاولة منا لإيجاد الأجوبة المناسبة لإشكالية الرئيسية للبحث و التساؤلات الفرعية لها، استطعنا في النهاية للوصول إلى نتائج اختبار الفرضيات، و صياغة مجموعة من النتائج العامة، و كذا التوصيات التي نعتقد أنها قد تكون مناسبة لمعالجة التحفظات و الملاحظات التي تم الوقوف عليها، على النحو التالي :

1 - النتائج العامة:

وعلى هذا الأساس سوف نقوم بعرض نتائج الدراسة كما يلي:

- نظام المحاسبة العمومية الحالي المعمول به بالجزائر قائم على أساس محاسبة الصندوق في إعداد القوائم المالية وهذا ما يعاب عليه وهو ما توصلنا إليه و تم اثباته في الدراسة التطبيقية و نتيجة لظهور معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام استوجب على الحكومة الجزائرية الانتقال إلى أساس الاستحقاق الذي يعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة لتحقيق الأهداف الحديثة التي تبنتها معظم الدول؛

- من أهم نقائص نظام المحاسبة العمومي الجزائري الحالي هو عدم إبراز جوانب الذمم المالية و الحقوق المثبتة للدولة، بالإضافة لانعدام المرونة في مدونة الحسابات الخاصة بالدولة هذا ما أدى إلى فقدان المعلومة أو عدم وصولها في الوقت المناسب.
- إن مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي الجديد و الذي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و الذي تسعى الجزائر جاهدة لتطبيقه يرتكز على مشروع عصرنه الميزانية العامة، الذي يقوم على الإنتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير الإنفاق العمومي؛
- يعتبر القانون العضوي 15-18 المتعلق بقانون المالية خطوة نحو تطبيق المحاسبة المالية وفق أساس الإستحقاق في القطاع العمومي و بالتالي الاتجاه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- إن النصوص القانونية الحالية المؤطرة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر لم تعد تستجيب لمتطلبات التسيير السليم للأموال العمومية؛
- قامت الجزائر بإعداد مشروع تمهيدي لمراجعة القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990 حيث تضمن تعديل مهام أعوان المحاسبة العمومية و تكييف مسؤولياتهم حسب المهام الجديدة، و تفعيل الرقابة على الأموال العمومية خاصة ما تعلق بوضع مسؤولية على المسيرين و رقابة الأداء؛
- قامت الجزائر بإتباع نمط تكييف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق خصوصية البيئة الجزائرية و هو نفس النمط المتبع في فرنسا و اعتماد نفس مبادئ الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية؛
- لقد تم تنصيب لجنة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق مع البيئة الجزائرية و ذلك في إطار العمل على عصرنه النظام المحاسبي العمومي الجزائري وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية حيث قامت هذه اللجنة باعتماد 17 معيار حسب الواقع الجزائري، و لكنها لم تعتمد بصفة رسمية لأنها في مرحلة الدراسة، في انتظار إعداد الصياغة النهائية لها؛

2- نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم دراسته و عرضه قمنا باختبار صحة الفرضيات من عدمها كما يلي:

- الفرضية الثانية: التي تنص على أن "إن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة العمومية مما لا يضمن التسيير الفعال للإدارات العمومية"، مع تعمقنا في هذا الموضوع تم التأكد من صحة الفرضية، حيث كشف الفصل الثاني عن عدة نقائص تشوب النظام المطبق حاليا من أبرزها اعتماد الجزائر على الأساس النقدي و الذي أثبت قصوره، فعند قيامنا بالدراسة الميدانية و لقائنا مع الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية الذين أكدوا لنا أن النظام الحالي لا يتماشى مع احتياجاتهم أي غير مرن ولا يعطي صورة صادقة عن الذمة المالية للمؤسسة العمومية بصفة خاصة للدولة بصفة عامة، ولا يحقق الرشادة في تسيير المال العام لأنه تم تصميمه على أسس تقليدية.
- الفرضية الثانية: والتي تنص على أن "إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تسمح بالقراءة الصحيحة للعمليات المالية الدولة و التقليل من الغموض الأرقام التي تقدمها الحكومات".

تم التأكد من صحة الفرضية وذلك من خلال دراسة المبحث الثاني للفصل الأول فلقد أثبتت التجارب الدولية والعربية نجاحها من خلال تبينها لهذه المعايير وهذا التطبيق أضفى مزيداً من الدقة والوضوح في العمليات المالية للدولة ويضمن التسيير الأمثل للمال العام والذي يركز على إتباع مقارنة قائمة على النتائج وإخضاع السلطات للمساءلة .

- الفرضية الثالثة: التي تنص على أن "إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية حسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب إرادة سياسية من الدولة" ، من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية تم التأكد من صحة الفرضية، فقد أكد لنا الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية بصفتهم المعنيين بهذا الإصلاح أنه يتوجب تظافر جهود المسؤولين خاصة وزارة المالية من خلال وضع الأطر القانونية والتنظيمية التي من شأنها تسهيل عملية الإصلاح و ضمان الرقابة على المال العام لحمايته من الفساد المالي الذي أهلك الدولة، بالإضافة إلى القيام بدورات تكوينية للمستخدمين ولتحسين مستواهم وفهم الرؤية التي جاء بها مشروع الإصلاح ولا يكفي هذا بل يجب إدراجهم في عملية الإصلاح.

3- التوصيات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها والتي سبق ذكرها أعلاه، نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة إحداث الأطر القانونية والتنظيمية المناسبة والكافية للربط بين السياسات والأهداف والبرامج المسطرة من طرف الدولة والتي تسمح بتنظيم المحاسبة العمومية وفق الرؤية الجديدة لمشروع عصنة النظام الموازني؛
- ضرورة تكوين وتأهيل ورسكلة الموظفين الإداريين المساهمون في تنفيذ العمليات الخاصة بإصلاح نظام المحاسبة العمومية خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التسيير المتعلق بالنتائج لا الوسائل، وذلك من خلال تكثيف الدورات التكوينية ووضع برامج للتدريب وورشات عمل وذلك لمسايرة التطورات السريعة التي تشهدها المحاسبة العمومية؛
- ضرورة التعجيل في إصدار مشروع مراجعة قانون المحاسبة العمومية الجديد الذي يتضمن مشروع العصنة وتعزيز دور البرلمان لمتابعة تنفيذه؛
- يجب توفر الإرادة السياسية والجدية التامة وخاصة وزارة المالية للتسريع في تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الحالي والرغبة في التغيير الجذري والفعلي وذلك للحفاظ على المال العام ومحاربة كل أشكال الفساد و معرفة المعوقات التي أدت إلى عدم تطبيقه؛
- الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في مجال إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- يجب أن يكون هناك تزامن من خلال تنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الميزانياتي والمحاسبي؛
- ضرورة تحمل المسؤولية خاصة فيما يخص أعوان المحاسبة العمومية، وتحليمهم بالنزاهة والأمانة والأخلاق المهنية هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجب القيام بتحفيزهم المادي والمعنوي لأنهم الحلقة الأساسية في نجاح وفعالية عملية الإصلاح المحاسبي؛
- الإختيار الصحيح لأعوان المحاسبة العمومية وذلك من خلال اكتسابهم للكفاءة العالية وسرعة فهم القوانين وهذا ما يمكنهم من التطبيق السليم لها؛
- يجب أن يكون هناك تنسيق تام بين وزارة المالية ومختلف المديرية التابعة لها وذلك في مجال عصنة نظام المحاسبة العمومية.

4- آفاق الدراسة:

من خلال قيامنا بهذه الدراسة ظهرت امامنا عدة إشكاليات التي تحتاج إلى المزيد من الدراسة والبحث حولها، وخاصة عند تطبيق مشروع الإصلاح في بيئة جزائرية تتسم بالتعقيد و التداخل مع وجود عدة متغيرات إقتصادية و سياسية و إجتماعية وثقافية، كما أن عند تجاوز مرحلة التطبيق الأولي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مما يسمح بالتدرج في تبني المزيد من المعايير و بالتالي ترشيد النفقات العمومية، لذا رغم سعيينا بالإلمام بمختلف جوانب الموضوع إلا أنها قد لا تخلو من النقائص أو عدم إيفاءها حقها من الدراسة والتي قد تكون محور اهتمام الباحثين وإثراء دراستهم المستقبلية بالمواضيع التالية :

- الإصلاح الموازناتي و دوره في الإصلاح المحاسبي الجزائري؛
- مدى جاهزية المؤسسات العمومية بالجزائر لتطبيق معايير المحاسبة العمومي للقطاع العام؛
- متطلبات عصرنة أجهزة الرقابة المالية بالجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي العمومي الجديد.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

- 1- ابراهيم عبد القدوس مفضل. (2013). *المحاسبة الحكومية* (المجلد رقم المقرر : 929005). صنعاء، اليمن: جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- 2- الزين منصوري. (بلا تاريخ). *محاسبة عمومية*. محاضرة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، البليلة الجزائرية.
- 3- أمينة هناء جابي، و حكيم ملياني. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية - تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً - . *مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية* ، الجزء 02 ، الصفحات 137-153.
- 4- إيمان عبدوس. (بلا تاريخ). اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. *Global Journal of Economic and Business- Vol. 5. No.3.2018* ، صفحة 326 p 309.
- 5- حسين هادي عنيزة، و احمد ماهر محمد علي. (2014). دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري و المالي. (العدد 32).
- 6- خالد شحادة الخطيب، و محمد خالد المهايبي. (2008). *المحاسبة الحكومية* (المجلد الأول). عمان، الأردن: داروائل للنشر.
- 7- خالد بعاشي، و نصر حميداتو. (31 07, 2022). أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas لترشيد نفقات الادارات العمومية الجزائرية. *مجلة آفاق للبحوث والدراسات، العدد 02* ، الصفحات 157-175.
- 8- خضير خبيطي، و يونس مونه. (جوان، 2016). آفاق تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(ipsas) و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية* ، الصفحات 97-110.
- 9- زهير شلال. (2014/2013). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة. 259. جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس - كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير (أطروحة دكتوراه).
- 10- سامية قوريش. (2021). متطلبات و آفاق عصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر. جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير (مذكرة ماستر).
- 11- سلوى بوسنة. (2016/2015). المحاسبة العمومية و سبل تطويرها - حالة الجزائر - (مذكرة ماجستير). 147. جامعة الجزائر3.

- 12- صدام حمدان عكض الغريزي. (2021). دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة و الرقابة على الاداء المالي. جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، كلية الدراسات العليا (دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية).
- 13- عبد الحق زباني، و صارة خالدي. (2022). التجارب الدولية و العربية في إصدار و تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام و آفاق الاستفادة منها محليا. تأليف علي عباية، و محمد العيد عمايرة، دور المعايير المحاسبية في القطاع العام - IPSAS - في تحسين جودة التقارير المالية و تعزيز القرارات الإدارية (صفحة 419). ألمانيا/برلين: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية و السياسية و الإقتصادية.
- 14- عبد الكريم بولعجول. (2022/2021). دور المحاسبة العمومية المعتمد على أساس الإستحقاق في تفعيل التدقيق الحكومي. جامعة أحمد دراية أدرار كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير (مذكرة ماستر).
- 15- فاتح بن دويس، و هشام تمام قطاف. (2020/2019). واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري و مواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSAS). 147. كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر-بسكرة (مذكرة ماستر).
- 16- فتيحة بوعبانه. (2020/2019). استراتيجية عصرنة الاطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر. جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير (اطروحة دكتوراه).
- 17- فتيحة بوعبانه، و عبد الحميد حسياني. (2021, 07 01). عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام الجهود و التحديات. مجلة المؤسسة، العدد 01، الصفحات 245-257.
- 18- فطيمة عشة. (2022/2021). محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة (اطروحة دكتوراه). 359. جامعة الجزائر 3.
- 19- فؤاد سليمان الفسفوس. (2010). المحاسبة الحكومية (المجلد الأول). عمان، الأردن: كنوز المعرفة.
- 20- ملين رزقي. (2017/2016). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية. 53. جامعة محمد بوضياف - المسيلة -
- 21- لؤي وديان، و زهير الحدر. (2010). المحاسبة الحكومية (المجلد الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار البداية.
- 22- محمد الصالح بلول. (2020/2019). تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية - دراسة ميدانية - . 225. جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي.
- 23- محمد كمال أبو عجوة، و خالد حسين أحمد. (2022/2021). المحاسبة الحكومية و المحاسبة القومية و محاسبة الهيئات غير الهادفة للربح. القاهرة، مصر: كلية التجارة - جامعة عين شمس.

- 24- مريم عامر، و محمد طويلب. (2021). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد 01*، صفحة 1234/1213.
- 25- مسعود بوخالي، و هواري معراج. (بلا تاريخ). تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية -. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات إقتصادية -*، الصفحات 49-57.
- 26- مصطفى عوادي، رحيمة سدر، و فتحي لعموري. (2022). تجارب بعض الدول العربية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. تأليف علي عبابة، و محمد العيد عمامرة، *دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام- IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية* (صفحة 419). ألمانيا/برلين: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية، السياسية والإقتصادية.
- 27- ميلود عبود. (2019/2018). متطلبات تبني معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر. 447. جامعة أحمد درارية أدرار - الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير (أطروحة دكتوراه).
- 28- نادية مغني. (2017/2016). دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS. جامعة الجزائر 03 كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير.
- 29- نبيلة مخلوف، و سارة يمامي. (2022). عرض القوائم المالية في مؤسسات القطاع العام وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS - تجارب دولية - . تأليف علي عبابة، و محمد العيد عمامرة، *دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام-IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية* (صفحة 419). ألمانيا/برلين: المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية و السياسية و الاقتصادية.
- 30- يوسف السعيد أحمد. (30 06, 2022). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و آليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS. *مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد (12)*.
- 31- (مفتاح ، 2011/2010، صفحة 147).

الملاحق

وضعية استهلاك ميزانية 2021 الى غاية 2021/12/31 حسب الأبواب

بلغت نسبة الاستهلاك الكلية من ميزانية التسيير للمدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة للسنة المالية 2021 (88.87%) وبنسب متفاوتة تقريبا بين الفرع الأول 90.24 % والفرع الثاني بنسبة 82.85% وهي مبينة في الجدول أدناه حسب أبواب الميزانية

القسم الأول : نفقات المستخدمين						
الباب	التعيين	الاعتمادات الأولية	الاعتمادات المعدلة	مجموع الاعتمادات	مجموع النفقات	الباقى
01-21	الراتب الرئيسي	55 000 000,00	7 000 000,00	62 000 000,00	54 153 567,00	7 846 433,00
02-21	المستخدمون المتقاعدون	7 000 000,00	0,00	7 000 000,00	6 448 412,49	551 587,51
03-21	تعويضات و منح	96 000 000,00	12 000 000,00	108 000 000,00	99 715 460,13	8 284 539,87
04-21	شبه راتب المتمهين	300 000,00	200 000,00	500 000,00	365 340,00	134 660,00
05-21	تكاليف إجتماعية	39 501 000,00	3 779 000,00	43 280 000,00	39 756 731,78	3 523 268,22
06-21	الخدمات الاجتماعية	4 000 000,00	0,00	4 000 000,00	4 000 000,00	0,00
07-21	تأمين الطلبة	3 800 000,00	0,00	3 800 000,00	3 798 000,00	2 000,00
08-21	أجور الأساتذة المؤقتين	3 500 000,00	0,00	3 500 000,00	1 183 500,00	2 316 500,00
09-21	معاش الخدمة	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع القسم الأول		209 101 000,00	22 979 000,00	232 080 000,00	209 421 011,40	22 658 988,60
						90,24%

القسم الثاني : نفقات التشغيل							
الباب	التعيين	الاعتمادات الأولية	الاعتمادات المعدلة	مجموع الاعتمادات	مجموع النفقات	الباقى	نسبة الاستهلاك
11-21	تسديد النفقات	2 000 000,00	0,00	2 000 000,00	1 362 195,00	637 805,00	68,11%
12-21	الأدوات و الأثاث	5 024 000,00	1 000 000,00	6 024 000,00	6 009 557,20	14 442,80	99,76%
13-21	اللوازم	5 500 000,00	0,00	5 500 000,00	4 744 688,05	755 311,95	86,27%
14-21	التوثيق	3 000 000,00	400 000,00	3 400 000,00	2 853 703,71	546 296,29	83,93%
15-21	تكاليف ملحقه	13 910 000,00	0,00	13 910 000,00	11 077 711,48	2 832 288,52	79,64%
16-21	ألبسة العمال	200 000,00	0,00	200 000,00	195 160,00	4 840,00	97,58%
17-21	حضيره السيارات	330 000,00	0,00	330 000,00	327 863,48	2 136,52	99,35%
18-21	أشغال الصيانة	5 000 000,00	0,00	5 000 000,00	4 995 025,00	4 975,00	99,90%
19-21	مصاريف التكوين بالخارج	5 000 000,00	-2 000 000,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00	0,00%
20-21	مصاريف التكوين بالجزائر	1 000 000,00	0,00	1 000 000,00	951 348,00	48 652,00	95,13%
21-21	عتاد ولوازم الاعلام الالى	3 600 000,00	0,00	3 600 000,00	3 479 737,00	120 263,00	96,66%
22-21	عتاد و أثاث البيداغوجيا	2 000 000,00	2 000 000,00	4 000 000,00	3 999 471,00	529,00	99,99%
23-21	مصاريف الدراسات الطور الثالث	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
24-21	المشاركة في الهياث الوطنية	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
25-21	مصاريف تنظيم التظاهرات العلمية	1 600 000,00	0,00	1 600 000,00	1 109 950,20	490 049,80	69,37%
26-21	مصاريف نقل الطلبة بالخارج	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
27-21	نشاطات رياضية علمية و ثقافية	2 000 000,00	0,00	2 000 000,00	1 459 387,00	540 613,00	72,97%
28-21	التعاون العلمي	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
29-21	مصاريف تسجيل حاملي شهادة البكالوريا	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
30-21	المصاريف الخاصة بالحضيره البحرية	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
31-21	مصاريف التريضات الميدانية للطلبة	1 200 000,00	0,00	1 200 000,00	1 149 500,00	50 500,00	95,79%
مجموع القسم الثاني		51 364 000,00	1 400 000,00	52 764 000,00	43 715 297,12	9 048 702,88	82,85%

المجموع الإجمالي	الاعتمادات الأولية	الاعتمادات المعدلة	مجموع الاعتمادات	مجموع النفقات	الباقى	نسبة الاستهلاك العامة
	260 465 000,00	24 379 000,00	284 844 000,00	253 136 308,52	31 707 691,48	88,87%

مشروع الميزانية الأولية لسنة 2022:

بموجب المقرر رقم 181 المؤرخ في 23 جانفي 2022 المتضمن تبليغ ميزانية التسيير للسنة المالية 2022 والتي قدرت بـ ثلاثمائة مليون وخمسة مائة وأربعة وثمانون ألف دينار جزائري 300 584 000 د.ج منها 243 310 000 د.ج خاصة بالفرع الأول أي نفقات المستخدمين و 57 274 000 د.ج لتغطية الفرع الثاني (نفقات التسيير) (نسخة من المقرر أعلاه مرفقة)

القسم	الباب	التعيين	الاعتمادات المطلوبة
نفقات المستخدمين	01-21	الراتب الرئيسي	58 640 000,00
	02-21	المستخدمون المتعاقدون	7 000 000,00
	03-21	تعويضات و منح	119 000 000,00
	04-21	شبه راتب المتمهين	700 000,00
	05-21	تكاليف إجتماعية	46 170 000,00
	06-21	الخدمات الاجتماعية	4 500 000,00
	07-21	تأمين الطلبة	3 800 000,00
	08-21	أجور الأساتذة المؤقتين	3 500 000,00
	09-21	معاش الخدمة	0,00
		مجموع نفقات المستخدمين	243 310 000,00

القسم	الباب	التعيين	الاعتمادات المطلوبة
نفقات التشغيل	11-21	تسديد النفقات	2 500 000,00
	12-21	الأدوات و الأثاث	6 000 000,00
	13-21	اللوازم	6 500 000,00
	14-21	التوثيق	3 000 000,00
	15-21	تكاليف ملحقة	14 500 000,00
	16-21	الهيئة العمال	200 000,00
	17-21	حظيرة السيارات	330 000,00
	18-21	أشغال الصيانة	5 500 000,00
	19-21	مصاريف التكوين وتحسين المستوى بالخارج	2 000 000,00
	20-21	مصاريف تكوين الموظفين بالجزائر	1 200 000,00
	21-21	عتاد ومستلزمات الإعلام الآلي	3 000 000,00
	22-21	عتاد و أثاث البيداغوجية	7 000 000,00
	21-23	المصاريف المرتبطة بالدراسات لما بعد التدرج	0,00
	21-24	المساهمة في الهيئات الوطنية والدولية	0,00
	21-25	مصاريف تنظيم التظاهرات العلمية و التقنية	2 500 000,00
	21-26	مصاريف نقل الطلبة للتكوين ط م بالخارج	0,00
	21-27	النشاطات الثقافية والرياضية والعلمية للطلبة	2 044 000,00
	21-28	التعاون العلمي واتفاقيات برامج البحث	0,00
	21-31	التربصات الميدانية في الوسط المهني لفائدة الطلبة	1 000 000,00
	مجموع نفقات التشغيل		57 274 000,00
	المجموع العام		300 584 000,00

تم إعداد هاته الميزانية لتغطية أجرة 11 شهرا للمستخدمين الدائمين مع أربعة (04) مردوديات كاملة، أما المستخدمين المتعاقدين فتمت تغطية أجرتهم لـ 12 شهرا مع أربعة (04) مردوديات كاملة، في انتظار إعداد الميزانية التعديلية لسنة 2022 لتغطية شهر ديسمبر 2022.

الأصناف الفرعية للنفقات و كذا ترميز التصنيف حسب الطبيعة الإقتصادية لأعباء ميزانية الدولة

الترميز	طبيعة النفقة
10000	نفقات المستخدمين
11000	الرواتب
11100	رواتب الموظفين و الأعوان العموميين
11200	رواتب المستخدمين المتعاقدين
11210	رواتب المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكامل
11220	رواتب المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الجزئي
11300	تعويضات أعضاء الحكومة و البرلمان
11400	رواتب المستخدمين المتعاقدين العاملين بالخارج
11500	رواتب المستخدمين المتعاونين
12000	العلاوات و التعويضات
12100	علاوات و تعويضات الموظفين و الأعوان العموميين
12200	علاوات و تعويضات المستخدمين المتعاقدين
12300	علاوات و تعويضات المستخدمين المتعاونين
12400	تعويضات الأعضاء الدائمين للهيئات و المؤسسات
12500	تعويضات المستخدمين الموضوعين تحت التصرف
12600	تعويضات المستخدمين المتعاقدين العاملين بالخارج
13000	الزيادات
13100	الزيادات الاستدلالية
13200	زيادات أخرى
1400	مساهمات صاحب العمل
14100	مساهمات في هيئات الضمان الإجتماعي و التقاعد
14200	مساهمات الخدمات الإجتماعية
14210	الخدمات الإجتماعية
14220	المساهمة في السكن الإجتماعي
14230	المساهمة في نظام التقاعد
15000	الخدمات الإجتماعية على عاتق صاحب العمل
15100	خدمات ذات الطابع العائلي
15110	المنح العائلية
15120	علاوة الدراسة
15130	منحة الأجر الوحيد
15200	المنح الاختيارية
16000	حوادث العمل و معاش الخدمة
16100	ربوع الحوادث المهنية
16200	معاشات جراء أضرار جسمية
16300	معاشات الخدمة
17000	تخصيصات الرواتب للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المؤسسات العمومية المماثلة الأخرى
20000	نفقات تسيير المصالح
21000	التنقلات و النقل و الاتصالات
21100	المهمات، التنقلات و المصاريف ذات الصلة
21200	النقل بالبريد و الإغفاء البريدي و الرسائل
21300	مصاريف الإستقبال و الإحتفالات
21400	مصاريف المؤتمرات و الندوات و الملتقيات و التظاهرات
21500	التوعية و التعميم
22000	الإعلام و التوثيق
22100	الإشهار و الإعلام و التوثيق

التحرير و الترجمة	22200
مصاريف إعداد المطبوعات و مختلف الوثائق	22300
الخدمات المهنية	23000
الأتعاب	23100
الخدمات التقنية للدراسات والخبرة و البحث	23200
الخدمات المهنية في الإتصالات	23300
المصاريف القضائية	23400
الإيجار	24000
إيجار العقارات	24100
إيجار المنقولات	24200
تكاليف الإيجار الأخرى	24300
الصيانة و الإصلاح	25000
صيانة و تصليح الحظائر	25100
صيانة و تصليح حظائر السيارات	25110
صيانة و تصليح حظائر النقل الجوي	25120
صيانة و تصليح حظائر النقل البحري	25130
صيانة و تصليح حظائر النقل بالسكك الحديدية	25140
صيانة و تصليح الآلات و المعدات و التجهيزات	25200
صيانة البنايات و المنشآت القاعدية	25300
صيانة البنايات	25310
صيانة المنشآت القاعدية	25320
صيانة المساحات الخضراء	25400
الحراسة و الأمن	25500
نفقات أخرى للصيانة و التصليح	25600
خدمات أخرى	26000
التأمينات و اللوازم	27000
التغذية	27100
المواد الصيدلانية و الطبية و شبه الصيدلانية	27200
المعدات و التجهيزات الصغيرة و مستهلكات الاعلام الألي	27300
الورقة و اللوازم المكتبية	27400
الملابس و الأحذية	27500
الوقود و زيوت التشحيم و المنتجات القابلة للإشتعال	27600
مصاريف الإتصالات	27700
مصاريف الكهرباء و الغاز و الماء	27800
تموينات و تجهيزات أخرى	27900
أعباء أخرى للتسيير	28000
المصاريف البنكية و المصاريف المماثلة	28100
العقوبات	28200
مصاريف التأمين	28300
التعويض عن الأضرار المادية أو الجسدية	28400
الضرائب و الرسوم و المدفوعات الأخرى المماثلة	28500
رسوم الإمتياز و براءات الإختراع و التراخيص و العلامات و البرمجيات و العمليات	28600
المصاريف المتعلقة بالمسابقات و الجوائز	28700
تعويضات أعضاء اللجان و لجان التحكيم	28800
إشتراكات، مساهمات و مصاريف الإنخراط في الهيئات	28900
خدمات التمهين و التكوين	29000
التكوين و تحسين المستوى داخل الوطن	29100
التكوين بالخارج	29200
التمهين	29300
خدمات أخرى للتمهين و التكوين	29400
تخصيصات تسيير للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المؤسسات العمومية المماثلة الأخرى	2A000
نفقات الإستثمار	30000
تثبيطات عينية	31000

الأراضي	31100
الأراضي الفارغة	31110
الأراضي المهيأة	31120
أراضي الأبار	31130
الأراضي المبنية	31140
تهيئة وإعادة تأهيل الأراضي	31200
الأشغال الغابية	31300
البناء والصيانة	31400
المنشآت القاعدية	31410
المنشآت القاعدية البحرية	31411
المنشآت القاعدية للطرق	31412
المنشآت القاعدية للمطارات	31413
المنشآت القاعدية للسكك الحديدية	31413
المنشآت القاعدية للري	31415
المنشآت القاعدية الرياضية	31416
المنشآت القاعدية الطاقوية	31417
المنشآت القاعدية لمعالجة النفايات و المياه المستعملة	31418
المنشآت الفنية	31419
البنائات	31420
السكنات	31430
صيانة وإعادة تأهيل التراث العقاري التاريخي والديني والثقافي	31440
التركيبات والترتيب و تهيئة البنائات	31500
التركيبات التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية	31600
التركيبات التقنية و الخاصة	31610
المعدات و الأدوات الصناعية	31620
معدات و تجهيزات أخرى	31630
العتاد العسكري	31700
معدات النقل	31800
النقل البري	31810
مركبات نقل الأشخاص	31811
مركبات نقل البضائع و المواد و المنتجات و المواد الخطيرة	31812
النقل البحري	31820
النقل الجوي	31830
النقل الموجه: المترو، التراموي و التلفريك	31840
تثبيتات عينية أخرى	31900
أجهزة الإعلام الألي	31910
معدات و أثاث المكتب	31920
الأعمال الفنية و اللوحات و المجموعات	31930
تثبيتات معنوية	32000
مصاريف التطوير و الأبحاث و الدراسات	32100
النتائج و الحقوق و براءات الاختراع و التراخيص و ما يمثلها	32200
برمجيات الإعلام الألي و ما يمثلها	32300
تثبيتات معنوية أخرى	32400
تخصيصات الإستثمار للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المؤسسات العمومية المماثلة الأخرى	33000
نفقات التحويل	40000
التحويلات لفائدة الأشخاص	41000
التحويلات لفائدة المتعلمين	41100
التحويلات ذات الطابع الاجتماعي	41200
التحويلات لفائدة المجاهدين	41300
تحويلات أخرى لفائدة الأشخاص	41400
التحويلات لفائدة المؤسسات	42000
دعم لفائدة القطاعات	42100
تمديد الديون	42200

42300	تخفيض نسب الفائدة
43000	التحويلات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي و الصناعي و التجاري و المؤسسات العمومية المماثلة الأخرى
44000	التحويلات للجماعات المحلية
44100	تحويلات للجماعات المحلية بعنوان رواتب المستخدمين
44200	تحويلات للجماعات المحلية بعنوان التسيير
44300	تحويلات للجماعات المحلية بعنوان الاستثمار
45000	التحويلات لفائدة الجمعيات
46000	التحويلات لفائدة المنظمات الدولية و لدول أجنبية
47000	تحويلات أخرى
50000	أعباء الدين العمومي
51000	قوائد على الدين العمومي
51100	قوائد على الدين الداخلي
51200	قوائد على الدين الخارجي
51300	إلتزامات و ضمانات الدولة
51310	إلتزامات الدولة
51320	ضمانات الدولة
52000	مصاريف أخرى على الدين العمومي
52100	رسوم الإلتزام
52200	علاوات الإصدار و تسديد السندات
52300	مصاريف إصدار القروض
52400	علاوات التشجيع على الإدخار
60000	نفقات العمليات المالية
61000	المساهمات المالية
61100	المؤسسات المالية
61110	المؤسسات المالية المراقبة
61120	المؤسسات المالية غير المراقبة
61200	المؤسسات غير المالية
61210	المؤسسات غير المالية المراقبة
61220	المؤسسات غير المالية غير المراقبة
62000	القروض و التسيقات
62100	القروض
62110	قروض للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري
62120	قروض للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي
62130	قروض للجماعات المحلية
62140	قروض للصناديق الإجتماعية
62150	قروض للخواص
62200	تسيقات
62210	تسيقات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري
62220	تسيقات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي
62230	تسيقات للجماعات المحلية
62240	تسيقات للصناديق الإجتماعية
62250	تسيقات للخواص
63000	ودائع و كفالات
70000	النفقات غير متوقعة

الدائمون-11100 -

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الوزارة : التعليم العالي و البحث العلمي

الهيئة الإدارية : المدرسة العليا للأساتذة - بوسعادة

رمز الامر بالصرف : 268.552

01-03-2023

التاريخ :

1

رقم بطاقة الالتزام :

رمز البرنامج :

رمز النشاط :

رمز النشاط الفرعي (عند الاقتضاء) :

رمز البرنامج الفرعي :

العنوان : (يجب إبراز العنوان المعني / اختيار خانة العنوان المعني)

العنوان الأول : نفقات المستخدمين ☒

العنوان الثاني : نفقات تسيير المصالح ☐

العنوان الرابع : نفقات التحويل ☐

.....(يرجى ذكر الإطار القانوني بالنسبة للنفقة المقيدة في العنوان الرابع)

.....(يرجى ذكر الإطار القانوني بالنسبة للنفقة المقيدة في العنوان الرابع)

الصنف / الصنف الفرعي	رخصة الالتزام المفتوحة / المعدلة	مجموع الالتزامات السابقة	الرصيد الأولي	الالتزام المقترح	الرصيد المتبقي
الصنف 11000	91.079.580.00	0.00	0.00	91.079.580.00	91.079.580.00
الصنف الفرعي 11100	84.312.260.00	0.00	0.00	84.312.260.00	84.312.260.00

موضوع الالتزام :

التكفل بالإعتمادات المالية المفتوحة حسب الميزانية الأولية لسنة 2023

إطار مخصص للمراقب الميزانياتي	إطار مخصص للأمر بالصرف
رقم التأشير : تاريخ التأشير : إمضاء : الختم :	ختم امضاء

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الوزارة :

الهيئة الإدارية:

رمز الامر بالصرف :

التاريخ :

رقم بطاقة الالتزام :

رمز البرنامج :

رمز النشاط :

رمز النشاط الفرعي (عند الاقتضاء) :

رمز البرنامج الفرعي :

رقم العملية :

عنوان العملية :

العنوان 3 : نفقات الاستثمار

الرصيد المتبقي	الالتزام المقترح	الرصيد الاولي	مجموع الالتزامات المكتتبة	رخص الالتزام المفتوحة / المعدلة	الصف/الصف الفرعي
					الصف
					الصف الفرعي

موضوع الالتزام :

إطار مخصص للمراقب الميزانياتي	إطار مخصص للأمر بالصرف
رقم التأشير :	ختم :
تاريخ التأشير :	امضاء :
امضاء :	الختم :

المسيلة في:

رقم:

إلى السيد:

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء التريض الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...

في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة: قسم علوم المالية والمحاسبة تخصص: المحاسبة والتدقيق فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء تريضهم الميداني بمؤسساتكم. تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و.ر.س	الإمضاء
01	خيرة عبد الكريم	181835080389	11999102300028009	
02	نورة براق	19041074525	11985059301643004	
عنوان المذكرة: <u>اصلاح نظام المحاسبة الجوهرية في الجيم اشتر</u>				
المشرف (الاسم واللقب و الإمضاء)				
هيئة التريض (الإمضاء والختم)				
رئيس القسم (الإمضاء والختم)				



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: الحاسب الآلي والحاسبات

Département:

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) : السيد الكريم حمزة المولود (ة) بتاريخ: 18/03/1999 ب: الحامل

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 202189022 الصادرة بتاريخ: 20/01/2022 عن: الحامل

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: الحاسب الآلي والحاسبات تخصص: الحاسب الآلي والحاسبات خلال السنة الجامعية: 2022/2023

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: إعداد نظام الحاسبة الكودية في

السجائر

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2023/06/04

التوقيع والبصمة

.....



تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): براقث نورة المولود(ة) بتاريخ: 1985/05/30 بـ: الروبيخت
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 29.111799 الصادرة بتاريخ: 23/04/23 عن: بوسلادة
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المحاسبة والمسابقة وتحت إشراف: محاسبة وتحت إشراف: محاسبة وتحت إشراف: محاسبة
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: اصلاح نظام المحاسبة المحاسبية في
الجزائر

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2023/06/04

التوقيع و البصمة

[Signature]