

### تمهيد:

تعتبر النفقات العمومية الوسيلة الأساسية التي يقوم عليها تدخل الدولة في جميع الميادين، وذلك للوصول إلى الأهداف المرجوة والتي تترجم سياسة الحكومة ومدى نجاعة برنامجها، ومن اجل تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن أمام ندرة الموارد الاقتصادية والمالية التي تعتبر من أهم المشكلات التي واجهت ولا تزال تواجه الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، كان لابد من التعامل مع تلك المشكلات عن طريق إحكام الرقابة على استخدام هذه الموارد ، وذلك بتطبيق رقابة مالية تضمن استخدام وتوزيع عادل يحقق التوازن الاقتصادي، ولعله مما يساهم في تخفيف حدة العبث بالمال العام الذي يعتبر المورد الأساسي هو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كخطوة جديّة نحو حصر ممتلكات العامة، وربطها بنظام صارم للتدقيق على مخرجات الأنظمة المحاسبية العامة، حيث أن المعايير يفترض بها أن تحدد كافة الإجراءات التي من شأنها ربط النية بالفعل، للوصول إلى رقابة سليمة للمال العام.

وفي هذا الإطار قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

- المبحث الأول: الإطار النظري للنفقات العمومية .
- المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة المالية على النفقات العمومية.
- المبحث الثالث: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- المبحث الرابع: أساليب الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## المبحث الأول: الإطار النظري للنفقات العمومية

تعتبر النفقات العامة أداة هامة من أدوات السياسة المالية للدولة، حيث تستخدم من اجل تحقيق أهدافها التي تسعى إليها، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة، و تبين البرامج الحكومية في صورة أرقام واعتمادات تخصص لكل جانب منها لتلبية الحاجات العامة للأفراد وسعيًا وراء تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن لهم.

### المطلب الأول: تعريف وأركان النفقات العمومية

#### 1/ تعريف النفقات العامة

• **النفقة العامة هي:** " مبلغ من النقود يقوم بإنفاقه شخص عام وذلك لتحقيق نفع عام".<sup>1</sup>

• **النفقات العامة هي:** "مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة".<sup>2</sup>

• **و تعرف أيضا بأنها:** "صرف إحدى الهيئات و الإدارات العامة مبلغا معينًا من اجل سد الحاجات العامة".<sup>3</sup>

و بناء على ما تقدم يمكن أن نستنتج بان **النفقة العامة:** "هي المبالغ النقدية التي يتم صرفها من قبل الدولة و ذلك بهدف إشباع الحاجات العامة".

#### 2/ أركان النفقات العمومية

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن للنفقة العمومية ثلاثة أركان أو عناصر وهي:

**1-2 / النفقة العامة مبلغ من النقود:** أي أن الدولة عندما تقوم بالإنفاق سواء من اجل شراء سلع و خدمات أو من اجل تقديم إعانات للأفراد أو لبعض المشاريع الاقتصادية، فجميع صور الإنفاق هذه يجب أن تتم في شكل نقدي حتى نقول أنها نفقة عامة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سوسن زهير المهدي، المحاسبة الحكومية واليات التدقيق في القطاع العام، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص155.

<sup>2</sup> عبد الغفور إبراهيم احمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص230.

<sup>3</sup> خريوش حسني، اليحي حسن، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013، ص142.

<sup>4</sup> فتحي احمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار رضوان للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص59.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

2-2/ صدورها من الدولة أو إحدى هيئاتها: يجب أن تخرج النفقة العامة من الدولة أو إحدى سلطاتها المكونة لها، حيث يعتبر خروج النفقة العامة من الدولة أو من إحدى مؤسسات القطاع العام أو الهيئات والسلطات العامة العنصر الثاني من عناصر النفقات العامة.<sup>1</sup>

2-3/ تحقيق منفعة عامة: أي تحقيق المصلحة العامة للمجتمع، حيث يستفيد أفراد المجتمع بصورة عامة من تلك الخدمة التي تقدمها الحكومة وذلك لان الأموال التي تعطي هذه النفقات العامة تمت جبايتها من الأفراد، أي أن المال المنفق قد تم تحصيله و تحمل عبئه جميع الأفراد، فلا بد أن ينتفع به الجميع: فكلما يكون العبء عام يجب أن يكون النفع العام.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العمومية

#### 1/ التقسيمات النظرية لنفقات العمومية:

1-1/ النفقات العادية والنفقات الاستثنائية: ويقصد بالنفقات العادية هي النفقات التي تتصف بالدورية والثبات ويتم تمويلها من إيرادات الدولة العادية والتي هي لازمة لسير المرافق العامة ومن هذه النفقات: رواتب الموظفين، ووسائل تسيير المرافق العامة.<sup>3</sup>

أما النفقات الاستثمارية فهي بخلاف الأولى إذ تمتاز بعدم دوريتها، حيث يتم تمويلها بالإيرادات المالية الغير العادية ومن هذه النفقات: نفقات الحالات الطارئة وحالات الأزمات والحروب.

1-2/ النفقات الإدارية والرأسمالية: فالنفقات الإدارية أو نفقات التسيير هي النفقات اللازمة لسير الإدارات العامة في الدولة من دفاع وامن، أما النفقات الرأسمالية فهي متعلقة بالرأسمال الوطني والثروة الوطنية كنفقات التجهيز والإنشاء والتعمير.<sup>4</sup>

1-3/ النفقات الفعلية والنفقات التحويلية: النفقات الفعلية هي التي تنفقها الدولة فعلياً لأجل الحصول على السلع والخدمات اللازمة للعمل الإداري وتسيير المرافق العامة كرواتب مستخدمي الدولة وكذا النفقات الموجهة لاقتناء المعدات والآلات، أما النفقات المحولة هي التي تهدف إلى إعادة توزيع الثروة والدخل الوطني وذلك عن

<sup>1</sup> بن داوود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العمومية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009، ص 54.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2006، ص 26.

<sup>3</sup> فليح حسين خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث لنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 125 .

<sup>4</sup> بن داوود إبراهيم، مرجع سابق ذكره، ص 57.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

طريق الاقتطاعات الضريبية من الخاضعين لها ليعاد توزيعها على فئات أخرى و مثالها نفقات الإعانات الخيرية، النفقات الاجتماعية كضمان الاجتماعي وغيرها.<sup>1</sup>

**1-4/ النفقات المنتجة والنفقات غير المنتجة:** من حيث إنتاجية النفقات العامة فقد قسمها علماء المالية إلى منتجة و غير منتجة، و المقصود بإنتاجية النفقة هو الحصيلة التي تترتب عن إنفاقها لأجل هذا اعتبرت النفقات الاستثمارية التي تؤدي إلى خلق سلع مادية أو فائدة مالية نفقات منتجة بخلاف نفقات مستخدمي الإدارات و نفقات التسيير المرافق العامة التي اعتبرت غير منتجة، و بهذا اعتبر المحصول أو الغلة التي تجنى من النفقة هي المحددة لهذا التقسيم إذا أصبحت النفقة منتجة إذا زادت في مداخل الدولة كالرسوم الجمركية و حقوق الطابع. على غير ذلك إذا لم تدر دخلا نقديا كالنفقات الطارئة و نفقات المساعدات الاجتماعية وغيرها.

### 2/ التقسيمات الوضعية للنفقات العامة:

تقسم كل دولة نفقاتها العامة في ميزانياتها إلى أقسام متعددة و الهدف دائما هو تسهيل عملية الرقابة و لتحديد طرق التمويل. وهذه التقسيمات تختلف بطابع الحال عن التقسيمات النظرية سألفة الذكر.

**2-1/ التقسيم الإداري:** ويستند التقسيم الإداري إلى تقسيم الإدارات العمومية للدولة، إذ النفقات العامة تمثل نفقات الدولة وهذه الأخيرة ممثلة بإداراتها المركزية والتي تشرف بدورها على المؤسسات و المرافق العمومية التابعة لها، و من أجل تحديد مبلغ النفقات المخصصة لكل إدارة مركزية يتم تقسيم النفقات العامة بحسب ما هو مخصص لكل قطاع إداري من قطاعات الدولة.<sup>2</sup>

**2-2/ التقسيم الوظيفي:** والغرض من هذا التقسيم أن الدولة تحمل على عاتقها مهمة أداء الوظائف الأساسية التي يحتاج إليها المجتمع، كمهمة حفظ الأمن و ضمان نشر العدالة بين الأشخاص، و نشر التعليم، و تمثيل الدولة في الخارج و في هذه الحالة وإذا أرادت الدولة تحديد تكلفة كل وظيفة من هذه الوظائف، فإنها تلجأ إلى تقسيم نفقاتها العامة بناء على ما تم تخصيصه من اعتمادات لكل وظيفة من وظائفها.

<sup>1</sup> محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص72.

<sup>2</sup> فليح حسن، خلف مرجع سابق ص128.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

2-3/ التقسيم الاقتصادي: وهو تقسيم يبني على أساس اقتصادية إذ تتحدد نوعية هذه النفقة والقسم الذي تندرج فيه حسب الأثر أو الهدف الاقتصادي الذي تؤديه هذه النفقة تجاه الاقتصاد الوطني أو الحياة الاقتصادية للأشخاص المعنوية العامة أو الخاصة.

وقد تم تقسيم النفقات العامة من حيث وجهتها الاقتصادية في الجزائر إلى:

2-3-1/ نفقات التسيير: هي الأموال المخصصة لتغطية الأعباء المالية الضرورية لتسيير المصالح العمومية التي تسجل اعتمادا دائما في ميزانية العامة للدولة، وهي نفقات تتكرر بصفة دورية في ميزانية الدولة.<sup>1</sup> وتجمع نفقات التسيير في أربعة أبواب هي:

- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات.

- تخصيصات السلطات العمومية.

- النفقات الخاصة بوسائل المصالح.

- التدخلات العمومية.

فمجموع نفقات التسيير المذكورة في الأبواب الأربعة تجزأ في قانون المالية في جدول يرمز له بـ "ب" للميزانية العامة للدولة في الصورة التالية:

- فالنفقات الخاصة بالبواب الأول و الثاني المشتركة في كل الوزارات أو الخاصة بوزارة دون الأخرى يتم جمعها في ميزانية النفقات المشتركة بعد تخصيص الاعتماد لكل وزارة.

- أما النفقات الخاصة بالبواب الثالث والرابع فهي مقسمة إلى وزارات حيث أن قانون المالية يحدد إجمالا مبلغ الاعتمادات المخصصة لكل دائرة وزارية، حيث يقوم قانون بعد ذلك بتحديد تقسيمات هذه الاعتمادات الإجمالية لكل فصل، ولكل جزء حسب طبيعة كل نفقة.

<sup>1</sup> علي زيغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2005، ص34.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

**2-3-2/ نفقات التجهيز:** وهي تلك النفقات التي تسجل في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص برامج وتنفذ عن طريق اعتمادات الدفع، حيث تتعلق بالتجهيزات الجماعية وأشغال المنشآت الكبرى الاقتصادية والإدارية والجماعية، تهدف من خلالها الدولة إلى تكوين رؤوس أموال بقصد تنمية الثروة الوطنية، توزع حسب المخطط الإنمائي السنوي و تصنف إلى ثلاثة أبواب هي:<sup>1</sup>

- الاستثمار المنفذ من قبل الدولة.

- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة.

- النفقات الأخرى لرأس المال.

### المطلب الثالث: شروط و مراحل تنفيذ النفقات العمومية

**1/ شروط تنفيذ النفقات العمومية:** تتطلب عملية تنفيذ النفقات العمومية شرطين أساسيين:<sup>2</sup>

**1-1/ الشرط الأول:** من حيث المضمون، والمتمثل في ضرورة وجود دين مستحق اتجاه الدولة أو إحدى هيئاتها.

**1-2/ الشرط الثاني:** من حيث الشكل والنتائج عن تطبيق قواعد الميزانية والمتمثل في ضرورة وجود الترخيص السنوي في الميزانية.

و القاعدة العامة في هذا المجال، تنص على أن كل النفقات العمومية تكون متوقعة ومرخصة في الميزانية، حيث لا يمكن للأمر بالصرف أن يتصرف في الأموال العمومية كيفما يشاء بل يكون ملتزم بتنفيذ النفقات في جدول الاعتمادات المفتوحة في الميزانية، حيث لا يمكن له تنفيذ نفقة معينة غير مرخصة في الميزانية أو دون توفر الاعتمادات المالية المخصصة لها.

**2/ مراحل تنفيذ النفقات العمومية:** يقسم تنفيذ النفقات العمومية إلى مرحلتين وهما: مرحلة إدارية المنفذة من طرف الأمر بالصرف والتي تقسم إلى ثلاث عمليات ومرحلة محاسبية التي يتم تنفيذها من طرف المحاسب العمومي وهذا ما أكدته المادة 15 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>1</sup> علي زيغود، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>2</sup> لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 208-209.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

2-1/ المرحلة الإدارية: تمر وتنفذ المرحلة الإدارية خلال ثلاث عمليات وهي:

2-1-1/ الالتزام بالنفقة: وفقا لنص المادة 19 من قانون 90-21 فان الالتزام بالنفقة هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء دين<sup>1</sup>، وعموما ينشأ الالتزام بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة الإدارية قرارا بالقيام بعمل يتضمن إنفاقا من جانب الدولة، مثل واقعة معينة نتج عنه التزام الدولة بإنفاق مبلغ معين كدفع تعويض عن خطأ ارتكبه احد مستخدمي إدارة ما أدى لقيام مسؤولياته أو حادث تسببت سيارة حكومة بمعنى كل التزام نشأ عن الإدارة سواء كان بصفة إرادية أو غير إرادية.

وما يشترط في هذه العملية الأولى أن يصدر الالتزام عن السلطة صاحبة الاختصاص كشرط أول وان يكون في حدود الاعتمادات المقررة في الميزانية.

2-1-2/ تصفية النفقة: وفقا لنص المادة 20 من قانون المحاسبة العمومية 90-21 بقولها: "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية. وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".<sup>2</sup>

وبهذا نرى أن التصفية تقوم على شرطين لازمين وهما: التأكد من وجود النفقة والتقدير الصحيح لمبلغها.

2-1-3/ الأمر بالدفع: حسب المادة 21 من قانون 90-21: "يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي بموجبه يؤمر بدفع النفقات العامة" فالأمر بالصرف بتعبير أدق هو بمثابة طلب دفع المبلغ المحدد من الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي لدفع مبلغ الدين المحدد مقداره وماهيته صراحة إلى صاحب الحق.

2-2/ المرحلة المحاسبية: تتمثل هذه المرحلة في عملية الدفع بحيث يقوم المحاسب العمومي بعملية تسديد النفقة العمومية، حيث يختص بتداول وتسيير الأموال والقيم العمومية، تطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.<sup>3</sup>

إن عملية الدفع لا تعتبر عملية تحويلات مالية بسيطة لصالح الدائنين، بل يجب على المحاسب العمومي التحقق ومراقبة مشروعية النفقة العمومية و عليه يجب أن يتأكد مما يلي:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990، المادة 19.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990، المادة 20.

<sup>3</sup> شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية وآفاق إصلاحه، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 44.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

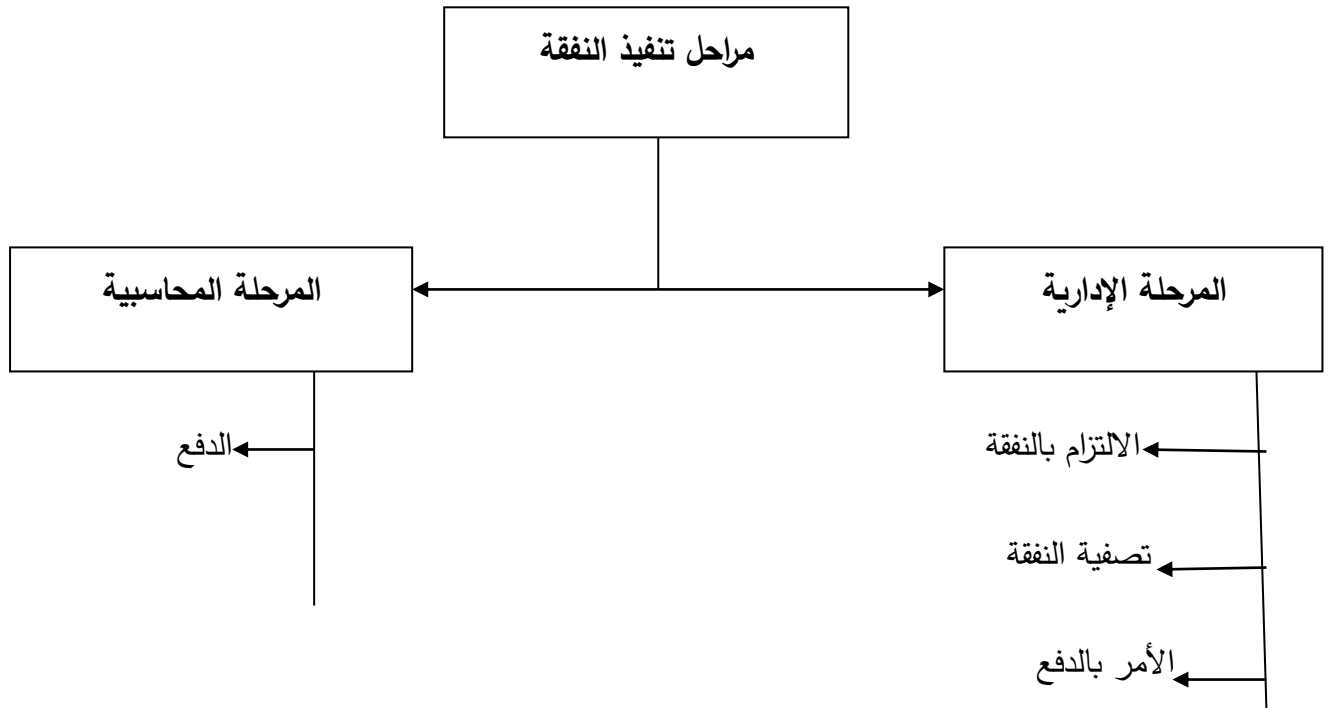
- التحقق من مطابقة العملية مع القوانين و التنظيمات المعمول بها.

- التحقق من صفة الأمر بالصرف.

- توفر الاعتمادات المالية.

- سلامة إدراج النفقة في الفصل المعني به.

شكل رقم 01: مراحل تنفيذ النفقات العمومية



المصدر: من إعداد الطالبة.



### المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة المالية على النفقات العمومية

تعتبر مرحلة الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية أهم مراحل دورة الميزانية العامة، فهي تبين مدى سلامة ودقة تقدير الإيرادات العامة التي تضمنتها موازنة الدولة، وتساعد في التأكد من تحصيل الإيرادات المقررة والتأكد من إنفاق الاعتمادات المرصودة، و ذلك بوضع نظام رقابي فعال وقوي للقيام بمختلف العمليات الرقابية.

#### المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة المالية

##### 1/ مفهوم الرقابة المالية

- لقد عرفها بعض العلماء بأنها: "تطبيق المعلومات المحاسبية بغرض التنظيم واختيار ومقارنة وعرض المعلومات، وهي أيضا جمع الوسائل والأساليب التي يمكن عن طريقها متابعة تنفيذ الموازنة في جميع مراحلها والتأكد من سلامتها وكفايتها وتوافقها مع القوانين واللوائح".<sup>1</sup>
  - وعرفت أيضا بأنها: "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة بغية المحافظة على الأموال العامة، وضمان حسن تحصيلها وإنفاقها بدقة وفعالية واقتصادية وفقا لما أقرته السلطة التشريعية بالموازنة و القوانين المالية الأخرى، ووفقا للخطط الموضوعة للجهات الخاضعة للرقابة".<sup>2</sup>
  - وعرفت أيضا بأنها: "الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقتها التصرفات المالية مع القوانين والقواعد النافذة".<sup>3</sup>
  - كما يمكن تعريفها بأنها: "خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولا إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاءة الإنتاجية".<sup>4</sup>
- وفي الأخير يمكن أن نستنتج بان الرقابة المالية هي: "مجموعة من المبادئ والإجراءات وكذا التشريعات والقوانين الموضوعة بهدف التعرف على أية انحرافات والقيام بمعالجتها وذلك للحفاظ على المال العام".

<sup>1</sup> عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر، مصر، 1997، ص 19.

<sup>2</sup> محمد رسول العمري، الرقابة المالية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005، ص 25

<sup>3</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها دراسة مقارنة، جامعة الموصل، المكتب الجامعي الحديث، 2015، ص 247.

<sup>4</sup> محمد جمال علي الهلالي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 309.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

2/ أهداف الرقابة المالية: إن الرقابة المالية تهدف في الأساس إلى ضمان احترام أموال الأمة من الضياع والاختلاس ومن كل أشكال التلاعب التي تؤدي إلى تدهور اقتصاديات الدولة وبالتالي تصدع بنيانها فهي بهذا تعمل على: <sup>1</sup>

- التأكد من أن الموارد المحصلة سوف يتم إنفاقها وفق النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها والمحددة سلفاً.

- التأكد من أن النفقات قد وجهت غالى وجهتها الصحيحة دون إسراف أو انحراف والكشف عن كل ما يقع في هذا الصدد من تجاوزات.

- تجسيد البرامج والخطط الاقتصادية المسطرة بتنفيذ المشاريع الاقتصادية ذات النفع العام.

- تجنب حدوث التهرب من الالتزامات المالية والاعتداء على الأموال العمومية.

- اكتشاف الاختلاسات والتلاعب في الحسابات مع وجوب تطبيق كل الوسائل الكفيلة بالحيلولة دون حدوث مثل هذه الظواهر.

- تحقيق التوازن بكل أبعاده، التوازن المالي، والاقتصادي والتوازن الاجتماعي والتوازن العام.

وعموماً ومما هو ظاهر انه مهما اختلفت أهداف الرقابة المالية وتنوعت تنحصر غالباً في هدفين أساسيين:

- التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له طبقاً للخطط الموضوعة.

- أن الموارد حصلت كما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام.

### المطلب الثاني: أنواع وأساليب الرقابة المالية

1/ أنواع الرقابة المالية: الرقابة المالية عملية دائمة ومستمرة تدور مع المال العام ولها أنواع عديدة حيث يمكن تصنيفها إلى:

• الرقابة المالية من حيث الجهة.

<sup>1</sup> د. بن داوود إبراهيم، مرجع سابق ص 24.

• الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني.

• الرقابة المالية من حيث نوعية أو طبيعة الرقابة.

• الرقابة المالية من حيث السلطة المخولة للرقابة.

### 1-1/ الرقابة المالية من حيث الجهة: ونجد هنا نوعين من الرقابة:<sup>1</sup>

1-1-1/ الرقابة الداخلية: ويقصد بها تلك الخطة التنظيمية ومختلف الإجراءات والتنظيمات والوسائل المستعملة داخل المؤسسة لتحقيق أهداف الإدارة والتأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ الاعمال وتطبيق سياسة الإدارة، والمحافظة على الأصول والممتلكات، ومنع واكتشاف الأخطاء وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية السليمة وفي الوقت المحدد.

1-1-2/ الرقابة الخارجية: تتمثل في العمليات الخارجية التي تقوم بها أجهزة متخصصة ومستقلة عن السلطة التنفيذية وهدفها هو مراجعة العمليات المالية والحسابات وحتى تتحقق من صحتها وشرعيتها ودقتها وهي رقابة بعدية ولاحقة لعملية التنفيذ كالرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة.

### 1-2/ الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني:<sup>2</sup>

1-2-1/ الرقابة السابقة: وهي المتمثلة في موافقة الجهة المختصة قانونا على عملية الالتزام بالنفقة وذلك بالتحقق من توفر الاعتمادات في الميزانية وصحة العملية من حيث الإسناد وكذا من حيث سلامة الوثائق المرفقة وهي تعتبر رقابة مانعة ووقائية من وقوع أخطاء واختلاسات ومثالها الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي قبل إجراء صرف النفقة.

1-2-2/ الرقابة أثناء التنفيذ: وتقوم بهذه الرقابة الهيئات والإدارات حتى تتأكد من سلامة ما يجري بداخلها ومن التنفيذ لعمليات النفقات العامة من كونه يسير وفقا للقوانين والتنظيمات والتوجيهات الجاري العمل بها، وهي تمتاز بالشمول والاستمرار وهي رقابة ذاتية تقوم بها الهيئة أو الإدارة ذاتها.

<sup>1</sup> أكرم إبراهيم حمادة، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 23.

<sup>2</sup> أكرم إبراهيم حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 29

## أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

**1-2-3/ الرقابة البعدية:** وهي تتم بعد عملية صرف النفقات وتتمثل في تدخل الجهات المختصة قانونا بالمراجعة والمراقبة للعمليات المالية استنادا للوثائق المثبت عن ذلك.

### **1-3/ الرقابة المالية من حيث نوعية أو طبيعة الرقابة:** وهنا نجد:<sup>1</sup>

**1-3-1/ الرقابة الحسابية أو المستندية:** ويقصد بها العمليات والإجراءات الهادفة إلى مراجعة المستندات والدفاتر المحاسبية المتعلقة بعمليات تخص الصرف والتحصيل وذلك من أجل التأكد والتحقق من مدى صحة البيانات المالية الواردة في الدفاتر المحاسبية والسجلات ومطابقتها مع قواعد المحاسبة العمومية، إضافة إلى التأكد من احترام الإطار القانوني للاعتمادات المرخص بها وكذلك التأكد من أن كل عمليات الالتزام قد خضعت لموافقة الجهات المختصة كتأشيرة المراقب المالي مثلا.

**1-3-2/ الرقابة الاقتصادية:** هي الرقابة الهادفة إلى مراجعة ما تم تحقيقه من نتائج تحقيقا فعليا ومقارنته بالأهداف المسطرة والمحددة في البرامج الإنمائية والخطط الاقتصادية.

**1-3-3/ الرقابة الشرعية:** والمقصود بها أن تكون عملية الرقابة في حد ذاتها مشروعة أي أنها مطابقة للتشريع الجاري العمل به.

### **1-4/ الرقابة المالية من حيث السلطة المخولة للرقابة:** وهي تنقسم إلى نوعين:

**1-4-1/ الرقابة الإدارية:** وهي رقابة تكشف الانحرافات دون توقيع الجزاء وهذا ما يحد من فعاليتها وهي تقوم على مراجعة وفحص البيانات المحاسبية والمالية لأجل التحقيق من صحتها وسلامتها ومن احترام الإدارة للتعليمات واللوائح التي تصدرها الجهات المؤهلة بذلك قانونا.

**1-4-2/ الرقابة القضائية:** وهي الرقابة الموكلة لهيئة قضائية تقوم بالتأكد من مدى شرعية التصرفات المالية التي تقوم بها الإدارة التي لها أن تسلط العقوبة على المخالفين والرقابة القضائية هنا توكل للقضاء الجزائي، حيث يقوم بمراقبة الجرائم الواقعة على الأموال كالاختلاس والسرقة والتهريب وغيرها وتقرير العقوبة المناسبة لذلك.

### **1-5/ الرقابة المالية من حيث دور الحكومة في العمل الرقابي:**

<sup>1</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 253.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

**1-5-1/ الرقابة التنفيذية:** وهي التي بها أجهزة تابعة للحكومة قصد التحقق من الاستعمال الحسن للأموال العامة وان كان يعاب عليها أنها مرتبطة دائماً بسياسة الحكومة وأهدافها التي قد لا تعطي الأولوية للصالح العام.<sup>1</sup>

**1-5-2/ الرقابة التشريعية:** وهي التي يقوم بها البرلمان بغرفتيه لما له من سلطة في الرقابة المالية قبل أو أثناء وبعد عمليات تنفيذ النفقات العامة وذلك بما له من آليات رقابية متعددة والتي منها الأسئلة الكتابية والشفوية التي يوجهها أعضاء البرلمان للحكومة وكذا عن طريق الاستجواب وكذا تقديم الحكومة لبيانها عن السياسة العامة، ولجنة الاقتصادية والمالية على مستوى المجلس الشعبي الوطني دورها في ذلك نظراً لما تضمنه من أعضاء لهم دراية بالجوانب المالية والاقتصادية.

**2/ أساليب الرقابة المالية:** للرقابة المالية أساليب تعتمد عليها يمكن تلخيصها فيما يلي:

**2-1/ القوانين والتعليمات واللوائح:** وهي من أولى الأدوات ومن أهمها، فلا تقوم الرقابة إلا بوجود نصوص صارمة تضبط قواعدها وكيفيةها وشروطها، وتعد من أهم الوسائل الرقابية المالية على المال العام في الهيئات العمومية، حيث يتطلب الأمر الالتزام والتقييد بها وفقاً لضوابط محددة مسبقاً وأي انحراف عن تطبيقها أو عدم الخضوع لها يعتبر تجاوز ومخالفة مالية ينتج عنها سوء صرف المال العام مما يستوجب المساءلة والتحري.

**2-2/ المراجعة والتفتيش:** وهذا كإجراء تطبيقي لما جاءت به النصوص والتنظيمات، ويكون بمراقبة الحسابات بأسلوب مدقق، وتتم عملية الفحص والمراجعة من طرف أجهزة الرقابة الخارجية التي لم تشارك في العمليات التنفيذية.

**2-3/ الحوافز والجزاءات:** وهذا حتى نجازي المحسن عن إحسانه والمسيء عن إساءته، فلا بد من مكافأة المراقب بأحسن الأدوات عند إتقانه لأداء الخدمات وفي نفس الوقت يجب تسليط أقصى العقوبات على من تهاون أو أهمل القيام بعمله.

**2-4/ الملاحظة والمتابعة:** تتم أثناء التنفيذ الفعلي لمختلف التصرفات، وتسمح بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن الأداء وبشتى الوسائل، وهذا بغرض تصحيح ما تقع فيه مختلف الوحدات من أخطاء فور وقوعها أو بعد إتمام التصرفات وبأكثر فعالية وذلك بواسطة المسيرين والمشرفين في مستوياتها المختلفة، وهذه

<sup>1</sup> عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص36.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

الرقابة دائمة ومستمرة، وهي متاحة لنظم الرقابة الداخلية وللأجهزة الخارجية المتخصصة والتي لا يتوفر لها فرصة الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة المالية على النفقات العمومية

سعت الجزائر بعد الاستقلال إلى بناء أجهزة وهيئات رقابية على النفقات العمومية وحددت لكل منهما صلاحياتها واختصاصاتها ومجال رقابتها والتي يكمن دورها في مراقبة وحسن تسيير النفقات العمومية.

**1/ الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية:** إن الرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العمومية الخاصة بميزانية الدولة تكون من طرف المراقب المالي وهي تلعب الدور الوقائي وهدفها الأساسي ضمان مشروعية ودقة الحسابات.

**1-1/ المراقب المالي:** يشكل المراقب المالي احد أهم أعوان الرقابة القبلية على النفقات العمومية، ويختص بتعيينه وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية الذين تكون لهم رتبة مفتش مركزي للميزانية أو رتبة مفتش رئيسي للميزانية مع خمس سنوات خبرة، أو أي موظف من رتبة مكافئة، وهو بذلك يخضع للسلطة الرئاسية للوزير المكلف بالمالية وليس لسلطة المسؤول عن الهيئة أو المؤسسة المعين لديها.

**1-2/ مجال تدخل المراقب المالي:** يتولى المراقب المالي مراقبة الميزانية العامة للدولة أو الحسابات الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة، وميزانية الولايات ومخططات التنمية البلدية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري إضافة إلى ميزانية السلطات العمومية، ولهذا فانه يكلف على الخصوص بالقيام بما يلي:<sup>2</sup>

- القيام بجميع أعمال الرقابة والتفتيش بناء على تكليف وزير المالية لضمان حسن تنفيذ النفقات وتسيير الأموال العمومية.

- المشاركة والتنسيق مع الأمرين بالصرف ومصالح تقدير الميزانية في أعمال التحضير والمناقشة من خلال اقتراح الإجراءات الضرورية التي تمكن من التسيير الدقيق والفعال للأموال العمومية ولهذا فانه يلعب دور المستشار المالي للأمر بالصرف.

<sup>1</sup> عوف محمد الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المادة 5.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

- مراقبة نظامية بطاقات الالتزام الخاصة بالنفقات المنفذة في ميزانية التسيير أو ميزانية التجهيز أو الحسابات الخاصة للخزينة، وبصفة عامة كل الالتزامات بالنفقة العمومية.
- ضمان مسك محاسبة الالتزامات ووضعية الاعتمادات ومنح التأشيرة بالموافقة أو الرفض.
- تمثيل وزير المالية أمام لجنة الصفقات العمومية، واقتراح آراء لضمان حسن التنفيذ.
- تحضير تقرير سنوي شامل يقدم إلى وزير المالية يتضمن على الخصوص الوضعية العامة للاعتمادات والنفقات.
- يجب أن تمارس الرقابة القبلية للنفقة الملتزم بها في مهلة 10 أيام، ويمكن أن تمتد إلى 20 يوم خصوصا في الملفات الأكثر تعقيدا أو التي تتطلب رقابة معمقة حيث يبدأ حساب الآجال منذ استلام الملفات.
- وفي العموم تنصب عملية الرقابة القبلية للالتزام بالنفقة العمومية التي يقوم بها المراقب المالي على فحص ومراجعة ومراقبة العناصر التالية، وذلك وفقا للمادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 والمتعلق بإجراء الالتزام بالنفقة:<sup>1</sup>
- صفة الأمر بالصرف.
- مطابقة الالتزامات والقرارات للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- توفر الاعتمادات المالية.
- توفر المناصب المالية.
- صحة تحميل النفقة.
- وجود التأشيرات أو الآراء المنصوص عليها بالتنظيمات المعمول بها.
- مطابقة مبلغ الالتزام مع الوثائق الثبوتية.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي 92-414، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 يتعلق بإجراء الالتزام للنفقة الملتزم بها، المادة 09.

## أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

وتشمل الرقابة المسبقة للمراقب المالي نفقات التسيير والتجهيز العمومي والتي تدخل ضمن:

- مراقبة كل الملفات المتعلقة بالمسار المهني للموظفين، خاصة مقررات التعيين والترسيم والتثبيت، وكل ملفات الأجور باستثناء الترقية في الدرجات.

- اللائحة الاسمية للموظفين عند غلق العمليات المالية أو الميزانية.

- مراقبة كل القرارات الوزارية المتعلقة بتقديم المساعدات، تفويض الاعتمادات أو التكفل بنقلها وتحويلها.

- مراقبة سندات طلب والفواتير الشكلية إذا كان المبلغ لا يتجاوز سقف الصفقات العمومية.

**1-3/ تأشيرة المراقب المالي:** إذا كانت النفقات صحيحة من حيث توظيفها ومطابقتها مع التشريع والتنظيم المعمول بهما فإن المراقب المالي يصدق على ذلك بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بها وهي ضرورية لتنفيذها خلال المرحلة المحاسبية.

كما يمكن للمراقب المالي أن يرفض منح التأشيرة على الالتزامات غير النظامية و الغير مطابقة للإجراءات المعمول بها، وهذا إما بصفة مؤقتة أو نهائية حيث يتعين تعليل الرفض وتقديم التبريرات القانونية اللازمة.

• **الرفض المؤقت:** يهدف إلى طلب تصحيح الأخطاء الجارية وهو يتم في الحالات التالية:<sup>1</sup>

- حالة مخالفة قابلة للتصحيح أو انعدام سندات الإثبات الضرورية، أو عدم كفايتها أو إغفال بيانات جوهرية على بطاقة الالتزام، أو الوثائق الملحقة بها، فإن الرفض يكون مؤقت إذ يمكن للأمر بالصرف في هذه الحالة أن يتدارك النقائص المسجلة على اقتراح الالتزام بعد تلقيه الإشعار بالرفض المؤقت من طرف المراقب المالي، فيحصل بذلك على التأشيرة.

• **الرفض النهائي:** يعتبر الوسيلة الأساسية في يد المراقب المالي لضمان مشروعية الالتزام الذي يوقعه الأمر بالصرف، وضمان تصحيح الأخطاء واخذ ملاحظات و تحفظات الرفض المؤقت بعين الاعتبار، ويكون في الحالات التالية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي 92-414. المادة 11

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي 92-414. المادة 12



## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

- عدم مطابقة الالتزام بالنفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
  - عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
  - عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المقدمة له خلال الرفض المؤقت.
  - **التغاضي:** يمكن للأمر بالصرف في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقة المنصوص عليها أن يتغاضى عن ذلك وتحت مسؤوليته، بمقرر معلل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية ويرسل الملف محل التغاضي مباشرة إلى الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي الوطني حسب كل حالة.<sup>1</sup>
  - لا يمكن حصول التغاضي في حالة الرفض النهائي وفق ما يلي :
  - عدم توفر الاعتمادات وانعدامها.
  - انعدام تأشيرة أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
  - انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.
  - التخصيص غير القانوني للالتزام .
- 2/ الرقابة المرافقة على النفقات العمومية:** تعتبر هذه الرقابة سلسلة من التحقيقات والفحوصات يقوم بها المحاسب العمومي أثناء تنفيذه للنفقة من اجل التحقق من شرعيتها، لهذا تعتبر مكملة لرقابة المراقب المالي.
- يتولى المحاسب العمومي تنفيذ الميزانية والعمليات المالية في شقها المحاسبي، حيث يختص بمرحلة الدفع التي تمثل الإجراء الذي بموجبه تتحرر الدولة من أعبائها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي 92-414. المادة 18

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 90-21، مرجع سبق ذكره. المادة 22

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

1-2/ إجراءات الرقابة المرافقة: بعد أن يقوم الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية من تنفيذ النفقة العمومية يحول الملف إلى المحاسب العمومي الذي يتعين عليه وقبل تنفيذ الدفع القيام بعملية الرقابة التالية وذلك من خلال المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية 90-21:<sup>1</sup>

- التأكد من عدم مخالفة القوانين والتنظيمات المعمول بها.
- التأكد من وجود الوثائق الثبوتية، حيث يتعين إرفاقها بملف النفقة لإثبات تأدية الخدمة .
- التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانونا و هي تمثل تأشيرة المراقب المالي و تأشيرة لجنة الصفقات العمومية .
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له .
- توفر الاعتمادات .
- أن الديون لا تسقط أجلها أو أنها محل معارضة .
- الطابع الابرائي للدفع .
- الصحة القانونية للمكسب الابرائي أي التحقق من صلاحيات الدفع .

و ينتج عن رقابة المحاسب العمومي قبول ، الدفع عند عدم وجود أي خلل في الملف ، بحيث يؤثر على جميع الأوامر و كذا حوالة الدفع مع عبارة قابل للدفع، وينتج كذلك عن رقبته رفض الدفع عند وجود خلل في ملف التسديد و عدم توافقه للإجراءات القانونية .

إن رفض الدفع من قبل المحاسب العمومي يمكن تجاوزه من خلال الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية المالية بمقرر معلل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية ، ويرسل الملف موضع التسخير إلى الوزير المعني أو الوالي حسب الحالة ، فإذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية ، غير أن المحاسب العمومي يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا ب:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 90-21. المادة 36

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 90-21. المادة 48

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

- عدم توفر الاعتمادات المالية ، ما عدا بالنسبة للدولة ، عدم توفر أموال الخزينة .
- انعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير برائي .
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية .

**3/ الرقابة المالية البعدية على النفقات العمومية:** تمارس الرقابة اللاحقة بعد تنفيذ ميزانية الدولة من اجل الأخطاء التي يتعذر ظهورها في حالة مراجعتها بانفراد، وتقوم بهذا النوع من الرقابة أجهزة مختصة بذلك، وقد اخذ المشرع الجزائري بهذا المبدأ حيث انشأ المفتشية العامة للمالية كجهاز رقابي دائم ومجلس المحاسبة كهيئة وطنية مستقلة للرقابة بعد التنفيذ.

**3-1/ رقابة المفتشية العامة للمالية:** وهي عبارة عن هيئة رقابية تقع تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية يتمثل دورها الأساسي في مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية وكذا جميع المؤسسات والهيئات الخاضعة لجميع قواعد المحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

كما تمارس الرقابة على ما يلي:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- المستثمرات الفلاحية العمومية، وكذا هيئات الضمان الاجتماعي على خلاف أنظمتها الاجتماعية.

كما يمكن أن تكلف المفتشية العامة إضافة إلى المهام السابقة بإنجاز مهمات تتمثل في دراسات أو خبرات ذات طابع اقتصادي أو مالي أو تقني ويمكن أن يساعدها لهذا الغرض تقنيون مؤهلون من الإدارات العمومية الأخرى وقد تتدخل بطلب من السلطات والهيئات المؤهلة على التقديم الاقتصادي والمالي في نشاط شامل أو قطاعي أو فرعي وبهذه الصفة تتولى على الخصوص ما يلي:

- تقوم بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية لتقدير فعالية التسيير ونجاعته.

<sup>1</sup> لعمارة جمال، مرجع سبق ذكره ص 222.

## أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

- تقوم بالدراسات مقارنة لأصناف التسيير على الصعيد الداخلي والخارجي وتواكب تطور الزمان والمكان.

- تقوم بتحليل هيكلية مقارنة للتسيير في مجموعات قطاعية أو قطاعية مشتركة.

ويحق لهذه الهيئة أن تراقب دوريا الإدارات والهيئات الموضوعة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية وتراجع وتدقق كذلك عمل مصالح الرقابة التابعة لها وفعاليتها.

أما بالنسبة لتنفيذ النفقات العمومية تتم الرقابة من خلال الوثائق ومراجعتها في عين المكان شكلا ومضمونا:

• **من حيث الشكل:** يقوم المفتشون التابعون للمفتشية العامة للمالية بالتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المالية والمحاسبية المتمثلة في الميزانية، سجلات الجرد، سندات الطلب والفواتير وغيرها من الوثائق الأخرى والتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

• **من حيث المضمون:** وهنا يقوم المفتشون بالتحقيق في سير عمل المصلحة العمومية بصفة فجائية وغير متوقعة قصد اكتشاف أي إهمال أو عدم الجدية من طرف الساهرين على هذه المصالح في تأدية الوظائف المنوطة بهم من خلال قيام المفتشون بفحص الصندوق والتأكد من الأموال والقيم المتاحة للإدارة قصد تحقيق أهدافها ومقارنتها مع التسجيلات المحاسبية، إضافة إلى التدقيق في وثائق الإثبات المختلفة ويتم تحرير محضر يتضمن كل الملاحظات والمخالفات المسجلة يقوم بإمضائه كل من المفتشين والمحاسب العمومي.

وبعد ذلك يعقد المفتشون اجتماعا مع مسؤولي الهيئة الخاضعة للرقابة لإعلامهم بإرسال بعثة تحقيق وذلك بهدف معرفة تنظيم وسير الهيئة لتسهيل عملية الرقابة، وبعد ذلك تنتقل عملية الرقابة إلى الأمرين بالصرف للتأكد من التوافق بين العمليات المسجلة والوثائق الثبوتية المتعلقة بها.

**3-2/ رقابة مجلس المحاسبة:** حسب المادة 02 من القانون رقم 20-95 والمتعلق بمجلس المحاسبة يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال الهامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويتأكد من مطابقة العمليات المحاسبية والمالية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون رقم 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المادة 02.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

وهو هيئة رقابية وقضائية في آن واحد إذا يمكنه إقرار العقوبات إذا تم إثباتها، حيث يمارس رقابته على جميع الوثائق والحسابات الإدارية وحسابات التسيير التي يتم تحويلها إليه إجباريا كما يمكن أن يمارس رقابته في الميدان إما بطريقة مفاجئة أو بعد إشعار مسبق، وبصفة عامة يخضع لرقابته:

• **نوعية التسيير:** من خلال تقييم استعمال الموارد والأموال العمومية والتحقق في فعالية ونجاعة التسيير ومدى تحقيق الأهداف المسطرة بالإضافة إلى التأكد من جدوى آلية الرقابة الداخلية ومراقبة شروط منح وكيفية استعمال الإعانات العمومية.

• **الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** من خلال التأكد من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية العمومية ويختص بتحميل المسؤولية على الأخطاء والمخالفات وسوء استعمال وتسيير الأموال العمومية.

• **مراجعة حسابات المحاسب العمومي:** حيث يصدر أحكام بشأنها ويدقق بصحة العمليات ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها.

• **تقييم رقابة مجلس المحاسبة:** إذا اثبت مجلس المحاسبة وجود مخالفات أو تجاوزات يمكن أن تؤدي أو تلحق الضرر بالمصالح العمومية فإنه يقوم بإعلام فوري للمصالح المعنية والسلطات وذلك من اجل اتخاذ الإجراءات الضرورية لضمان حسن تسيير الأموال العمومية.

### المبحث الثالث: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

إن تبني الحكومات لمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام سيؤدي إلى توفير بيانات متسقة وقابلة للمقارنة لمنشات القطاع العام على نطاق العالم، بحث أن تطبيقها يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية في القطاع العام.

#### المطلب الأول: تعريف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

##### 1/ تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

- تعني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: "بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح وذلك لتوجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للأمر المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها إضافة إلى رفع جودة تقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام".<sup>1</sup>
  - في حين مجلس معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يعرفها: "بأنها المعايير التي توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".<sup>2</sup>
- بناء على الدراسة رقم 13 للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية: "بأنها عبارة عن بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تتعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية".<sup>3</sup>

##### 2/ أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: تساهم المعايير بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات

المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة

<sup>1</sup> خالد جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية (IPSAS، IAS،IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014 ص14.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، 2010، ص14

<sup>3</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير منظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص51.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

من اجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.

وأيضاً تكمن أهميتها في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.<sup>1</sup>

وكذا تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها، بل يعتمد على مستوى القبول الدولي لها لان تطبيق هذه المعايير يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية.

### المطلب الثاني: دور وأهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

**1/ دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:** إن المفاهيم الحديثة لنظام المحاسبة العمومية جعلته يعطي صورة حول كيفية التصرف بالمال العام باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تساهم إلى حد بعيد في إرساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصداقية البيانات المالية في نهاية السنة ما يساهم في ترشيد تسيير المال العام.<sup>2</sup>

**1-1/ دور المحاسبة على أساس الاستحقاق في دعم شفافية الموازنة العمومية:** تعد الشفافية في تسيير ميزانية المؤسسات والهيئات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، واحد شروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية، فحين تقوم هذه الأطراف بأداء أعمالها بكل شفافية، بحيث أنها تعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانياتها، وتبتعد عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فان هذا العمل سوف يعزز من اثر الرقابة ويحد من الفساد وهدر المال العام بها من جهة، ومن جهة ثانية سوف يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة.

<sup>1</sup> شلال زهير مرجع سبق ذكره ص52.

<sup>2</sup> براضية حكيم، اعتماد معايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي تيسمسيلت، العدد 2016/10، ص138.

## أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

كما تساهم الشفافية أيضا في إبراز المخاطر المحتملة والحد من وقوع الأزمات وتخفيف حدتها، وقد تبين ان درجة شفافية المالية العامة يمكن أن تساعد كذلك على إعطاء فكرة عن مدى مصداقية المالية للبلد المعني ولها دور في تكوين تصورات الأسواق لسجل أداء المالية العامة، وهو الأمر الذي يساهم في الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.<sup>1</sup>

وبالنظر للخصائص المميزة لنشاط الحكومي وطبيعته الخاصة ينبغي توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفق سياسات دقيقة وواضحة لضبط تقدير الإيرادات وترشيد النفقات، وباعتبار المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجل كافة الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم وحقوق الملكية وقت حدوث العملية الاقتصادية ذات الصلة بغض النظر عن وقت تداول المبالغ المالية، كما ويستدعي إعداد الموازنة على هذا الأساس لأنه من متطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة ودعم شفافتها، بحيث أن تطبيق هذا المبدأ يحقق المزايا التالية:

- يظهر الموقف المالي الحقيقي للحكومة أخذا بالاعتبار الاستحقاقات والالتزامات المالية وكذلك القيمة الفعلية للأصول.

- يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة استنادا إلى تكلفة استهلاك الموارد وليس على قيمة اقتناءها.

- يحسن التخطيط المالي لضمان أن تكون الحكومة قادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها.

- يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولا وشيوعا أي المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

- زيادة التناسق بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية.

- تقييم المساءلة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة الحكومية وتوزيع تلك الموارد.

**1-2/ متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية كمدخل لترشيد تسيير المال العام: يعد**

المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها، أو لتدخل تلك الدول في شؤونها الداخلية والخارجية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة ولذلك يجب على أي دولة تريد الاستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ على المال العام لديها، وان

<sup>1</sup> براضية حكيم مرجع سبق ذكره ص ص 139-104.



## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

تعمل على حمايته من العابثين فيه وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية وأنظمة محاسبية فعالة لتمكن الدولة من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها، وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار ثلاثة معايير في شأن الإفصاح تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم إلى حد بعيد في ترشيد القطاع العام.

كما أن الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي يعزز من شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة ويبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

### 1-3/ تبني المعايير المحاسبية العمومية كمدخل لتفعيل الرقابة والمساءلة في القطاع العام: حضي موضوع

الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية باهتمام الدول فأنشئت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية صدرت عنها إعلانات تتضمن مبادئ دولية أساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية كضمان لتحسين الأداء المالي للإدارة وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول المتخلفة ونشر الوعي الرقابي والمالي على المستويين الدولي والإقليمي.

هذا ومع تطور المجتمعات وظهور القوانين وتعدد السلطات من تشريعية وقضائية وتنفيذية ظهرت الحاجة الماسة للمراجعة والفحص لضمان تطبيق القوانين والتأكد من عدم تجاوزها، حيث انه عام 1992 قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بإصدار معايير المراجعة الحكومية، والتي تعد إرشادات يسير على نهجها مراجعوا أجهزة الرقابة العليا عند تأديتهم لمهام المراجعة الحكومية، والمعايير المحاسبية الدولية لها دور في تدعيم أهداف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات بالشكل التالي:<sup>1</sup>

- من بين الأجزاء الأربعة المكونة لمعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة والمحاسبات الافتراضات الأساسية التي تقوم على ضرورة وجود معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، وهنا تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تسهل عملية المساء وتوفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> يوسف السعيد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر - مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2010 ص83.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

- تطبيق معايير محاسبة القطاع العام يضمن مستوى مقبول من الإفصاح عن المخاطر على المالية العامة وتحليلها وإدارتها.

- يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الموثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وفي هذا الشأن تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شأن العرض والإفصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة.

### 2/ أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: هناك عدة أهداف من بينها:<sup>1</sup>

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية.
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية.
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة.
- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة.
- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة والغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقيدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم عملاً بمبدأ القيد المزدوج.
- جودة المعلومات المحاسبية التي تم الوصول إليها بتطبيق المعايير.

<sup>1</sup> يوسف السعيد احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة بليدة 2، 2016، ص108.

المطلب الثالث: نطاق إصدار وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومجال تطبيقها

**1/ إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:** تتجه إستراتيجية إصدار معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبية الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث إن إستراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبية الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي عن طريق تكيفها لتتلاءم مع مميزات نشاط القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق.

وفي هذا الإطار، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبية لمقدمة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بان إطار مجلس معايير المحاسبية الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.<sup>1</sup>

ويتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتتناسب مع متطلبات لقطاع العام، حيث يحاول مجلس معايير المحاسبية في القطاع العام حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسالة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.<sup>2</sup>

### 2/ تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

**1-2/ معايير المحاسبية الدولية وفق أساس الاستحقاق:** يقضي أساس الاستحقاق بتحميل الحساب الختامي بما يخص الفترة المحاسبية من نفقات وإيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات أي انه تعد السنة المالية وفقا لهذا الأساس فترة مستقلة، حيث أنها تحمل بما يخصها من نفقات وإيرادات، ويتم استبعاد تلك النفقات والإيرادات التي يتم إنفاقها أو قبضها وتخص فترات سابقة أو لاحقة .

ويتماشى أساس الاستحقاق مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض استمرارية المنشأة، حيث يستلزم إتباع هذا الأساس إجراء تسويات جردية للنفقات والإيرادات لإضافة العناصر المستحقة واستبعاد العناصر المقدمة،

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره 2010، ص 19-18.

<sup>2</sup> شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 55.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

بالإضافة لذلك يستلزم إجراء الجرد الفعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد مدى المستنفذ منها خلال السنة المالية.<sup>1</sup>

حيث قام مجلس معايير المحاسبية في القطاع العام بإصدار 31 معيار محاسبي في وحدات القطاع العام على أساس الاستحقاق تتمثل هذه المعايير في:

- معايير إعداد وعرض القوائم المالية.

- معالجة الأصول الملموسة وغير ملموسة.

- معايير الأدوات المالية.

- باقي المعايير.

الجدول رقم 01: يوضح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق:

شرح المعايير	المعايير	تصنيف المعايير المحاسبية الدولية
يهدف هذا المعيار إلى بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام من أجل ضمان إمكانية المقارنة.	المعيار 1 "عرض البيانات المالية"	معايير إعداد وعرض التقارير المالية:  تشمل المعايير المهمة بإعداد وعرض القوائم المالية، وذلك وفقاً لشروط إعداد القوائم المالية الحكومية
يهدف هذا المعيار إلى تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل للمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي	المعيار 2 "قائمة التدفقات النقدية"	
يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشأة، حيث يتم تجميع القوائم	المعيار 6 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"	

<sup>1</sup> سوسن زهير المهدي، المحاسبة الحكومية والبيات التدقيق في القطاع العام، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص ص 118 - 119.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

المالية للوحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها من اجل أن تعرض البيانات المالية وكأنها منشأة واحدة.		
يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرد التضخم.	المعيار 10 "التقرير المالي للاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"	
يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية.	المعيار 14 "الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي"	
يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات	المعيار 18 "تقديم تقارير حول القطاعات"	
يهدف إلى عرض نتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام .	المعيار 24 "عرض معلومات الوازنة في البيانات المالية"	
ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام.	المعيار 7 "الاستثمارات في المنشأة الزميلة"	<p><b>معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة:</b></p> <p>يشمل المعايير عرض متطلبات الإفصاح عن طريقة معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة</p>
وفقا لمتطلبات هذا المعيار يترتب على وحدات القطاع العام تقديم تقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة.	المعيار 8 "الحصص في المشاريع المشتركة"	
يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء.	المعيار 11 "عقود الإنشاء"	
الهدف من هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية ويوفر	المعيار 12 "المخزون"	

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

الإرشادات لتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية.		
يهدف إلى تحديد السياسات والافصاحات المحاسبية للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والاستثمارية.	<b>المعيار 13 "عقود الإيجار"</b>	
يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية ومتطلبات الإفصاح.	<b>المعيار 16 "العقارات الاستثمارية"</b>	
يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها.	<b>المعيار 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"</b>	
يهدف هذا المعيار تحديد الظروف التي يجب الاعتراف بالمخصصات وكيفية قياسها والإفصاح عنها.	<b>المعيار 19 "المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة"</b>	
يهدف إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد انخفاض احد الأصول غير مولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة.	<b>المعيار 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"</b>	
يحدد هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة	<b>المعيار 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"</b>	

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

<p>الأصول المولدة للنقد، حيث يتم الاعتراف بخسائر في حالة إذا كان مبلغ الأصل القابل للاسترداد اقل من المبلغ المسجل له</p>		
<p>يحدد شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة حيث يتم الاعتراف به في حالة إذا كان منافع اقتصادية من المحتمل ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.</p>	<p>المعيار 31 "الأصول غير الملموسة"</p>	
<p>يهدف إلى تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للحكومة .</p>	<p>المعيار 15 "الأدوات المالية. الإفصاح والعرض"</p>	<p>معايير الأدوات المالية:</p>
<p>وفق متطلبات هذا المعيار عند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام التي تصدرها تصنيفها على أنها التزام مالي أو حق ملكية.</p>	<p>المعيار 28 "الأدوات المالية. العرض"</p>	
<p>يهدف إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام.</p>	<p>المعيار 29 "الأدوات المالية. الاعتراف والقياس"</p>	
<p>يهدف إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح لمستخدمي البيانات المالية الحكومية بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها</p>	<p>المعيار 30 "الأدوات المالية الإفصاح"</p>	

اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

لهذه المخاطر.		
يهدف إلى فرض معايير لعملية اختبار وتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء.	المعيار 3 "السياسات المحاسبية. التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"	باقي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق
يهدف إلى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدات القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف.	المعيار 4 "أثار التغيرات في سعر الصرف"	
يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها.	المعيار 5 "تكاليف الاقتراض"	
يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.	المعيار 9 "الإيرادات من المعاملات التبادلية"	
الهدف منه هو ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيئات أخرى لها علاقة	المعيار 20 "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"	



## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

بها.		
يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومة التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام بياناتها المالية الموحدة، كما ان الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام يعزز من شفافية التقارير المالية.	المعيار 22 "الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي"	
يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية.	المعيار 23 "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية، الضرائب والتحويلات"	
يهدف إلى تحديد أسس المحاسبة والإفصاح عن مختلف الموظفين.	المعيار 25 "منافع الموظفين"	
يهدف إلى بيان المعاملة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام.	المعيار 27 "الزراعة"	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، منشورات

المنظمة العربية للتنمية الإدارية - القاهرة - 2009.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

2-2/ معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي: يقوم هذا الأساس على اعتبار أن إثبات النفقات في السجلات المحاسبية عند دفعها فعلاً واثبات ما يحصل من إيرادات وقبضت فعلاً، وبعبارة أخرى تعد واقعة الدفع أو التحصيل النقدي أساس القياس والتسجيل المحاسبي للإيرادات والنفقات وذلك بصرف النظر سواء كانت هذه الإيرادات والنفقات تخص فترات مالية سابقة لهذه الفترة أو لاحقة لها.<sup>1</sup>

حيث أن معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي والصادرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين تنقسم إلى جزأين أساسيين هما:

- جزء إلزامي يتضمن شروط ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات الغرض العام الواجب توفرها في التقارير المالية لوحدات القطاع العام.

- جزء اختياري يشمل على الإفصاحات غير الإلزامية لمنشآت القطاع العام المتعلقة بالسياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يحبذ الإعلان عنها من طرف وحدات القطاع العام، لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية من طرف وحدات القطاع العام.

2-2-1/ الإفصاحات الإلزامية وفق الأساس النقدي: يهدف هذا المعيار إلى تقديم وصف للطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام لوحدات القطاع العام، عن طريق تقديم إرشادات تهدف إلى تحسين اتساق وقابلية مقارنة التقارير المالية الحكومية، والتي تسمح لمستخدميها بتقييم أداء وحدات القطاع العام حول طريقة تخصيص واستخدام الموارد عن طريق تقديم معلومات تحول المدفوعات المقبوضات والأرصدة المتاحة لوحدات القطاع العام لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام.

والإفصاحات الإلزامية وفق الأساس النقدي تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية.

- معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.

- عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية.

<sup>1</sup> سوسن زهير المهدي، مرجع سبق ذكره، ص117.

<sup>2</sup> يوسف السعيد، مرجع سبق ذكره، 2016، ص122.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

- الإفصاح عن المساعدات الخارجية.

2-2-2/ الإفصاحات الإضافية الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي: لا تعتبر متطلبات هذا المعيار إلزامية بالنسبة للوحدات الحكومية التي تعرض بياناتها المالية وفق معايير الأساس النقدي، إلا أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يشجع تطبيقها من أجل تعزيز شفافية وموثوقية البيانات المالية الحكومية، حيث يرى المجلس بان تطبيقها سيرفع من جودة القوائم المالية الحكومية وتوفرها في الوقت المناسب لمستخدمي البيانات المالية.

يحدد هذا الجزء غير الإلزامي السياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن الإفصاح عنها لاسيما فيما يخص العناصر الآتية:<sup>1</sup>

- يستحسن الإفصاح عن القدرة في الاستمرارية عند التحقق من ظروف أو أحداث من شأنها أن تؤثر في قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها بالنسبة لوحدات القطاع العام وليس للحكومة ككل.

- الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية.

- الإعلان عن المساعدات المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية، والجهات المستفيدة منها.

- الإفصاح عن المعاملات لحساب الغير والبنود غير العادية.

### 3/ مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات قطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلديات....) والمنشآت المكونة لها (المجالس، المستشفيات، الجامعات...).

ومن خلال نص القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق هذه المعايير: "يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات

<sup>1</sup> يوسف السعيد، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 123.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".<sup>1</sup>

ونستنتج من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS،IFRS).

يحث مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي، كما انه يعترف المجلس بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث شجع بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام<sup>2</sup>، ولا يتم وصف البيانات المالية والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس.

وعلى هذا الأساس لا يمتلك المجلس فرض تطبيق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 1-2.

<sup>2</sup> شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص55.

### المبحث الرابع: أساليب الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تسعى كل دولة إلى التحكم في نفقاتها وإيراداتها لتحقيق التنمية والحفاظ على المال العام باستخدام مجموعة من الإجراءات بغية الوصول إلى تسيير امثل للموارد المتاحة، وهذا لا يتحقق إلا بوجود نظام محاسبي فعال يقوم على توفير المعلومات الضرورية للمستخدمين والتي تساعد في اتخاذ القرارات، وبالتالي فتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية لها دور فعال في حماية موارد الدولة وتوفير الشفافية في تسيير المال العام.

#### المطلب الأول: عصرنة نظام الموازنة العامة في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

**1/ مشروع عصرنة نظام الموازنة:** تم البدء في مشروع عصرنة نظام الموازنة سنة 2005، حيث أبرمت الجزائر عقدا مع مكتب الاستشارات الكندي SOGEMA من اجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية، وقد أثمرت نهاية الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور المشروع وقد مست هذه المحاور الجوانب المتعلقة بالموازنة والجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات.

يهدف المحور المتعلق بالموازنة إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات العامة وإعداد الميزانية، وكذا المحاسبة والرقابة على النفقات العمومية، ومن بين أهم الأجزاء التي يحتوي عليها هذا المحور هي:<sup>1</sup>

**1-1/ إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية:** يعد هذا المشروع الذي بدأ الشروع في إنجازه سنة 2007 جزءا من مشروع عصرنة نظام الموازنة، حيث يسمح بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى مرحلة دفع النفقة، وقد تمت صياغة إستراتيجية مشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى:

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية.

- الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة.

<sup>1</sup> أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واليات التطوير، دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة الجزائر، ص ص 777-778.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة.

- تكوين إطارات وزارة المالية حول إجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

**2/ آليات عصرنة الموازنة العامة:** تعتمد آليات عصرنة الموازنة في الجزائر على الأساليب الحديثة في معالجة نفقات وإيرادات الدولة، وبالتالي هذه الآليات يركز مضمونها على ضرورة تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في المعالجة المحاسبية من أجل تطبيقها، وتتمثل هذه الآليات في:<sup>1</sup>

**2-1/ إطار الموازنة على المدى المتوسط:** الذي يعتبر أداة لضبط التكاليف والموارد المتوفرة، حيث يمثل وثيقة تتبؤ بالسياسة العامة على أفق متعدد السنوات (3 سنوات)، وتحديد القيود الاقتصادية الكلية قبل بداية تحضير الوضعية التنبؤية لجدول العمليات المالية للدولة كما يتم تحديد المخصصات بين الوزارات على المدى المتوسط، حسب القيود الكلية للموارد والمخطط الاستراتيجي وبالتالي يضمن إطار الموازنة على المدى المتوسط التناسق بين الموارد والنفقات، وتحديد سقف النفقات حسب القطاع الذي يعتبر أساسيا في تحضير الموازنة.

**2-2/ إطار الإنفاق على المدى المتوسط:** يمثل أداة لبرمجة الموازنة عبر تحويل الإستراتيجية الوزارية من شكل غلاف مالي إلى برامج وأنشطة لتحديد المخصصات داخل الوزارة كما يعد وسيلة للبرمجة متعددة السنوات وتصنيف النفقات العامة وفق موازنة البرامج التي تعتبر موازنة مرتكزة على الأداء، ويركز إطار الإنفاق على المدى المتوسط تحديد الأهداف والنتائج المستهدفة على مدى الفترة المغطاة من المخطط، ومؤشرات الأداء لاستعمالها في قياس مدى تحقيق النتائج، إضافة إلى تحديد الأنشطة التي تعتبر وسيلة لتحقيق الأهداف وتقييم التكاليف على المدى المتوسط ومن ثم ترجمة مجموع برامج الوزارة في مخطط النشاط المالي.

**2-3/ اعتماد موازنة البرامج:** تعتمد على تصنيف عناصر الموازنة حسب النشاط والذي يبنى على أساس مستويات، حيث نجد الحافطة تتفرع إلى برامج، وكل برنامج يتفرع إلى برامج فرعية، وكل برنامج فرعي يضم عدة أنشطة، وكل نشاط يضم أنشطة فرعية، ولهذا التصنيف أهمية كبيرة وهو ضمن المعايير الدولية لتصنيف وظائف الدولة.

<sup>1</sup> بوجطو حكيم، عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014، ص340.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

2-4/ شفافية النفقة العامة: التي تعتمد على تحسين شفافية معلومات الموازنة عبر دمج النفقات في وثائق الموازنة الهدف الرئيسي من الإصلاح، حيث يتضمن وثائق الموازنة المقترحة في إطار الإصلاح المجلدات الثلاثة التالية:

**المجلد الأول:** يتضمن الموازنة الرئيسية لنفقات الدولة والذي يعطي لمحة عامة عن الموازنة حسب الوزارة وحسب البرامج، والتي تسمح بان تتيح في بضع صفحات عبر الجداول الشاملة معلومات أساسية تستعمل لتحليل وتفسير الموازنة السنوية.

**المجلد الثاني:** يتضمن تقرير عن الأولويات والتخطيط حسب الوزارة، والتي تعطي وجهة نظر تفصيلية وتوضيحية عن المبالغ المدرجة في مشروع الموازنة العامة للدولة.

**المجلد الثالث:** يتضمن موازنة النفقات مصالح عدم التركيز للولايات والتي تعطي لمحة حول إعادة التوزيع الجغرافي لنفقات الموازنة العامة حسب مصالح عدم التركيز.

إن اعتماد عصرنه نظام الموازنة العامة التي تركز على قياس النتائج أو الأهداف تجعل الموازنة أكثر مقروئية وشفافية، بحيث يجعل النفقات العمومية تجمع وتخصص حسب طبيعة نشاط كل هيئة عمومية وحسب الوظائف والمهام المحددة لسياسات العمومية، بدل تخصيصها للوزارات حسب طبيعة النفقة، هذه النفقات الجديدة من شأنها أن تظهر على شكل برامج لها دور هام في رقابة البرلمان على الاعتماد خصوصا كونها هذه الأخيرة ستناقش ويصوت عليها حسب المهام التي تمثلها.

### المطلب الثاني: ترشيد النفقات العمومية في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تكم أهمية المعايير في ترشيد النفقات العامة من خلال توفير المعلومات المالية عن حجم الإيرادات، وعن معرفة توجيه النفقات حسب طبيعتها مما يسمح بالتأكد من اتجاهات حركة الإيرادات والنفقات، كما تساهم المعايير في توفير معلومات تعتمد على معرفة مدى قدرة المكلفين بتنفيذ الميزانية على تحصيل الإيرادات وتنفيذ صرف النفقات.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

**1/ ترشيد النفقات العمومية:** من اجل أن تصل عملية ترشيد الإنفاق العام لتحقيق أهدافها المرجوة يجب أن تكون مؤسسة على ركائز ضرورية لنجاحها ومن أبرزها ما يلي:<sup>1</sup>

**1-1/ توفير بيئة ملائمة:** لابد من توفير بيئة مالية ملائمة من اجل نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام فالإدارة الجيدة لموارد الدولة وتوفير الشفافية في تدفق المعلومات ووصولها للجميع، والرقابة والمساءلة الجادة عن موارد الدولة سواء في جانب صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات وأيضا السماح بمساهمة كل الأطراف في وضع سياسات الدولة وتوجيه نفقاتها سيساهم في تحقيق أهداف ترشيد الإنفاق العام.

**1-2/ كفاءة الأجهزة المالية للدولة:** تعتبر كفاءة الأجهزة المالية للدولة من ابرز العوامل الأساسية لنجاح عملية ترشيد الإنفاق العام لأنها تعتبر العين الساهرة على كيفية صرف الأموال العمومية وتحصيل إيراداتها فكلما كانت هذه الأجهزة تعمل بكفاءة كاملة ومنظمة بشكل جيد كلما انعكس ذلك على عملية ترشيد الإنفاق بالإيجاب ويمكن اعتبار هذا العنصر من الدعائم الرئيسية لنجاح عملية ترشيد الإنفاق العام باعتبار هذا الجهاز القلب النابض للموازنة العامة للدولة.

**1-3/ العمل على إرساء نظام محاسبي ورقابي فعال:** بحيث يسمح هذا النظام على التعرف على كل عمليات الإنفاق ومجالاته ويقوم بمراقبة وتقييم كل العمليات الاتفاقية وتقديم نشرات دورية حول النشاط المالي بحيث يمكن لكل الاطلاع عليها وتقديم اقتراحاتهم حول ترشيد الإنفاق العام.

**1-4/ إفصاح المجال للقطاع الخاص:** يعتبر فتح الطريق للقطاع الخاص في الكثير من المجالات من أهم العوامل الرئيسية التي تخفف العبء على الموازنة العامة للدولة بواسطة التحكم في الإنفاق العام وترشيده، ففتح المجال أمام القطاع الخاص من اجل الاستثمار في كل المجالات ينعكس إيجابا على جانب الإنفاق العام وذلك لاقتصار نفقات الدولة على مجالات محددة وهو ما يقلص من عجزها المالي من جهة ويمكنها من التحكم الجيد في نفقاتها من جهة أخرى.

**2/ أهمية المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل سياسة ترشيد النفقات العمومية:**

<sup>1</sup> درودي لحسن، سياسة الميزانية في علاج الموازنة العامة للدولة - دراسة مقارنة- الجزائر وتونس، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014، ص ص 142 - 143.



## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

تساهم المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة للدولة بعرض المعلومات المالية والإفصاح عنها مما يساهم في اتخاذ قرارات تحقق الرشادة في تحديد النفقات العمومية وفي مدى تنفيذها في تحقيق أهدافها وبالتالي إعطاء أكثر شفافية في تقديم المعلومات والمساءلة المالية حول أداء وفعالية تسيير الموارد المالية ويمكن توضيحها وفق ما يلي:<sup>1</sup>

**2-1/ أهمية الشفافية المالية في ترشيد النفقات:** للشفافية المالية دور كبير في عملية ترشيد الإنفاق العام باعتباره جزء من الموازنة العامة، فهي تمنح السلطة التشريعية الوقت الكافي لمناقشة مشروع الميزانية وإبداء الرأي فيه كما تتطلب موافقتها بتقارير دورية عن تطورات الموازنة ومقترحات عن الإيرادات والنفقات التكميلية خلال السنة، وتقدم لها الحسابات الختامية المدققة وتقارير هيئات التدقيق وهو ما يظهر لها مدى صحة النتائج المسطرة من طرف الحكومة كما أقرتها، والانحرافات التي وقعت في جانب النفقات أو الإيرادات حيث تتمكن من مساءلة السلطة التنفيذية بخصوص أي من ذلك، كما تتطلب شفافية الموازنة العامة وجود كيان خارجي منسق للرقابة والتدقيق توكل له مسؤولية مراجعة محتوى المعلومات الخاصة بالموازنة والتقارير المالية، والتأكد من سلامتها وتقديم تقرير عنها للبرلمان والجمهور، كما تتطلب الشفافية المالية تحقيق الدقة والواقعية في تحديد قيم ومتغيرات الموازنة ووضع أهداف واضحة ومحددة للإنفاق العام، وهذا ما يسمح بمراقبة الموارد المالية للدولة وتجنب تبديدها أو توجيهها لأغراض لا تخدم المصلحة العامة، فضلا على أن الشفافية المالية العامة تسمح بإتاحة معلومات شاملة عن المالية العامة للاطلاع العام، وتتصل المبادئ والممارسات اللازمة في هذا الصدد بتقديم معلومات عن أنشطة المالية العامة، وأهداف الحكومة وعرض هذه المعلومات بطريقة تسمح بسهولة تحليل السياسة وتشجيع المساءلة على نطاق واسع.

**2-2/ أهمية المساءلة المالية في ترشيد النفقات:** تمثل المساءلة مفهوما برز بوصفه جزءا من الاهتمام المتجدد بالإدارة بشكل عام وتحقيق مطلب الأمانة في الإدارة بشكل خاص، وهذا المفهوم يعني في الواقع المحاسبة عن المخرجات أو النتائج المتوقعة من الأشخاص والأجهزة والحكومة ككل، ما جعل المساءلة تعد إحدى القيم المسيطرة في الإدارة العامة ونالت اهتماما متجددا خلال موجات الإصلاح الإداري، وهي تطبق في جميع قطاعات المجتمع الحكومية والخاصة الربحية وغير الربحية، وكذا فيما يتصل بمحاسبة المسؤولين والقائمين على إدارة الأموال العامة.

<sup>1</sup> يوسف السعيدى احمد، مرجع سبق ذكره، ص215.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

ويمكن القول انه في ظل التحديات الكبيرة التي تواجه الدول والتي على رأسها ندرة الموارد وتزايد احتياجات المواطنين، أصبحت المساءلة ضرورية نظرا لصلتها الوثيقة بتحسين المردودية وبالاستعمال الأفضل للموارد وضمانها للأداء الجيد للحكومة ومؤسساتها في الإدارة العامة وتجنب عدم انحرافها في استخدام السلطة أو النفوذ، ما يمكن في النهاية حسن استغلال المال العام بما يحقق ترشيد الإنفاق الحكومي.

### المطلب الثالث: تطوير نظام الرقابة في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تعمل الجزائر في إطار تهيئة المناخ اللازم لتبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على إعادة النظر في نوعية الرقابة المطبقة في إطار النظام التقليدي ومحاولة إيجاد نظام يتلائم مع طريقة وفلسفة النظام المحاسبي الذي يركز على الفعالية والكفاءة في التسيير ولهذا تم تدعيم الرقابة على تحسين نوعية الرقابة وسلطة القرار المطبقة من خلال أعوان المحاسبة العمومية وتتميز هذه الرقابة وفق ما يلي:<sup>1</sup>

**1/ إعادة تحديد وظيفة المراقبة:** إن إعادة وظيفة المراقبة المرافقة لعملية تنفيذ النفقات من خلال إعادة تحديد مجالات ومستويات بعض عمليات المراقبة على أن تصبح العمليات المتبقية الأخرى آلية وبصفة كلية ومع تحميل الأمرين بالصرف المسؤولية الصارمة، يتم وضع إجراءات جديدة لممارسة الرقابة فالمسيرين سيمارسون بالإضافة إلى مهامه الأساسية، مهام أخرى ذات طبيعة محاسبية، كتسجيل العمليات المحاسبية وإعداد الجرد العمومي فستكون مهمته تجميع وتثمين ومراجعة العمليات المحاسبية وذلك لضمان شرعية ومصداقية ومرونة الحسابات كذلك فإن المسؤولية الصارمة والتي سيتحملها المسيرون ستكون مرفوقة بأنماط تنظيمية جديدة للمراقبة، فالمراقبات السليمة المتسلسلة ستأخذ بعين الاعتبار المخاطر والمراهنات ذات الصلة بطبيعة النفقة من جهة، وممارسات الأمرين بالصرف من جهة أخرى.

أما المراقبات المشتركة فستكون على قاعدة المراقبة المترامنة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وبدورها فإن المراقبة الموازية ستكون على أهمية خاصة نظرا لضرورة تأمين التقديرات الموازية خاصة فيما يتعلق منها بنفقات المستخدمين، كما سيتوزع الدور المالي لدى المسير ليشمل تقديم النصائح والإرشادات في مجال الأخطار المالية وكيفيات التحكم في آليات تنفيذ الميزانية.

### 2/ تدعيم نوعية الرقابة: سيساهم تدعيم نوعية الرقابة بجدية على إيجاد إجراءات جديدة مثل:

<sup>1</sup> الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية - حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص200.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الرقابة المالية على النفقات العمومية

- تقليص التشنج الموجود بين أعوان التنفيذ.

- إعادة تحديد مجالي المراقبة القبلية والبعدية.

- إثراء طرق كل من المراجعة والمراقبة الداخلية.

- وضع مقارنة جديدة لمراقبة الاعمال المنجزة.

إن استعمال النظام المعتمد على أساس البرنامج بدل الذي يعتمد على الباب في تبويب النفقات العامة يعطي أكثر حرية في التصرف في الاعتمادات الممنوحة للمسير المسؤول ، وهو بحد ذاته ما يتطلب تطوير وسائل الرقابة سواء كانت إدارية أو تشريعية أو برلمانية.

**3/ تدعيم سلطة القرار:** يسمح تدعيم سلطة القرار بإعطاء بعد آخر لقانون ضبط الميزانية ، بالموازاة مع توسيع سلطات اللجان المالية فان مشروع قانون المالية يسمح للبرلمانيين بالمراقبة الفعالة في مجال استعمال الأموال العامة كذلك بتقييم الأداء الإداري.

### خلاصة الفصل:

من خلال مما سبق اتضح لنا أن النفقات العمومية هي أداة هامة لتحديد السياسة العامة للدولة لذلك كان من الضروري وضع نظام رقابي فعال يتكون من هيئات خاصة تقوم بعملية الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية.

كما انه تبين أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية بالمؤسسات العمومية، حيث تسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة وتساهم في التقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات، ولها دور فعال في الرقابة المالية على القطاع العام وذلك من خلال تحديد مواطن تبديد المال العام سواء من حيث التهاون في تحصيل الإيرادات الدولة أو الغلو في نفقاتها، مما تساهم في إعطاء صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام وتساهم في دعم شفافية موازنة الدولة والمساءلة والرقابة الفعالة عن نشاط الوحدات الحكومية، ومن اجل نجاح مسار العمل المحاسبي يجب العمل على توفير المقومات اللازمة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.