وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس – المدية -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضـوع:

الانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية في الجزائر

دراسة الحالة-بلدية اورلال ولاية بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب:

- بن ختة قويـــدر

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- د/عمر علي عبدالصمد

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الصفة	الجامعة
د/ملوح محمد	رئيسا	المدية
د/عمرعلي عبدالصمد	مقررا	المدية
د/باصور رضوان	مناقشا	المدية

الموسم الجامعي: 2025-2026


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

ليس بعد تمام العمل شيءٌ أجمل ولا أسمى من الحمد، فالحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، وكما يليق بجزيل فضله وعظيم إحسانه، على ما أنعم به عليّ من إتمام هذه المذكرة.

ولا يسعني بعد ذلك إلا أن أشيد بالفضل وأُقِرَّ بالمعروف لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر:

الأستاذ المشرف "الدكتور عبدالصمد"، على ما قدمه لي من توجيهات قيّمة ونصائح سديدة، كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذه المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة، على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة، وما سيبدونه من ملاحظات قيّمة تسهم في تقويمها وإثرائها.

ولا يفوتني أن أتقدم بخالص الامتنان إلى كل من دعمني وساعدني في إنجاز هذه المذكرة، من موظفي وإطارات المراقبة الميزانياتية، وكذا موظفي وإطارات البلدية والزملاء بالخزينة .

فجزاهم الله جميعاً خير الجزاء، وبارك في جهودهم.

والحمد لله أولاً وآخراً.

إهداء

إلى كلِّ طالبٍ أحبَّ العلمَ وسعى لنشره، وإلى كلِّ أستاذٍ أفنى جهده في تعليم الأجيال، وجعل من العلم نورًا يُهتدى به في درب الحياة، وإلى كلِّ من ساهم في نشر المعرفة وبناء العقول.

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، باعتباره أحد الإصلاحات الحديثة الرامية إلى تحسين فعالية التسيير المالي العمومي وتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام. وتكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على واقع تطبيق أسس المحاسبة العمومية على مستوى الجماعات المحلية، ومدى مساهمة أساس الاستحقاق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات المالية. وقد عالجت الدراسة إشكالية تتمثل في واقع اعتماد أساس الاستحقاق في بلدية أورلال ومدى مساهمته في تحسين التسيير المالي العمومي. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال دراسة حالة بلدية أورلال، بالاستناد إلى تحليل الوثائق المالية وإجراء مقابلة ميدانية. وتوصلت الدراسة إلى أن البلدية لا تزال تعتمد أساسًا على الأساس النقدي في تنفيذ ميزانيتها، رغم وجود توجهات إصلاحية نحو تبني أساس الاستحقاق تدريجيًا، لما يوفره من معلومات مالية أكثر دقة وشمولية. كما بينت النتائج أن نجاح هذا الانتقال يتطلب تطوير الإطار التنظيمي، تحديث الأنظمة المعلوماتية، وتأهيل الموارد البشرية. وأوصت الدراسة بضرورة تسريع وتيرة تطبيق أساس الاستحقاق، وتوفير التكوين اللازم للموظفين، وتعزيز استخدام الأنظمة الرقمية الحديثة لدعم فعالية التسيير المالي العمومي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، الأساس النقدي، أساس الاستحقاق

Summary:،

This study aimed to highlight the importance of transitioning from the cash basis to the accrual basis in public accounting, as one of the modern reforms intended to improve the effectiveness of public financial management and enhance transparency and accountability in the management of public funds. The significance of the study lies in shedding light on the reality of applying public accounting bases at the level of local authorities and examining the extent to which the accrual basis contributes to improving the quality of accounting information and rationalizing financial decision-making. The study addressed the issue of the extent to which the accrual basis is adopted in Ourlal Municipality and its role in improving public financial management. To achieve the objectives of the study, the descriptive-analytical approach was adopted through a case study of Ourlal Municipality, relying on the analysis of financial documents and a field interview. The study concluded that the municipality still primarily relies on the cash basis in budget execution, despite the existence of reform-oriented trends toward the gradual adoption of the accrual basis, due to its ability to provide more accurate and comprehensive financial information. The findings also revealed that the success of this transition requires the development of the regulatory framework, the modernization of information systems, and the qualification of human resources. Accordingly, the study recommended accelerating the implementation of the accrual basis, providing adequate training for employees, and strengthening the use of modern digital systems to support the effectiveness of public financial management.

Keywords: Public accounting,Cash Basis, Accrual Basis

فهرس المحتويات

شكر وعرفان .....

إهداء .....

ملخص I

فهرس المحتويات..... II

قائمة الجداول V

قائمة الأشكال والرسوم البيانية VI

قائمة الملاحق VII

مقدمة..... أ–و

الفصل الأول: الإطار النظري لعصرنة المحاسبة العمومية..... 17

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية 19

المطلب الأول: نشأة المحاسبة العمومية..... 19

المطلب الثاني: تعريف وخصائص المحاسبة العمومية 20

المطلب الثالث: مبادئ وأهداف المحاسبة العمومية..... 21

المطلب الرابع: أقسام المحاسبة العمومية..... 24

المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام..... 25

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام..... 26

المطلب الثاني: أهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام 27

المطلب الثالث: تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام 28

المبحث الثالث: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية على ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام32

المطلب الأول: مشروع عصرنة النظام الموازناتي 32

المطلب الثاني: مشروع عصرنة النظام المحاسبي..... 34

المطلب الثالث: مدى توافق معايير الإصلاح مع متطلبات المعايير الحاسبية الدولية في القطاع العام... 35

خلاصة الفصل الأول 38

الفصل الثاني :الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية 39
المبحث الأول: الأساس النقدي في المحاسبة العمومية 41
المطلب الأول: مفهوم الأساس النقدي..... 41
المطلب الثاني: مزايا وعيوب الأساس النقدي 43
المطلب الثالث: عوامل بقاء استخدام الأساس النقدي في المحاسبة العمومية: 46
المبحث الثاني: أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية..... 48
المطلب الأول: مفهوم أساس الاستحقاق..... 48
المطلب الثاني: مزايا وعيوب أساس الاستحقاق 50
المطلب الثالث: أساس الالتزام 53
المبحث الثالث: الانتقال إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية (الأسباب، المقومات، التحديات ومراحل التنفيذ) 54
المطلب الأول: أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية 55
المطلب الثاني: مقومات نجاح مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية..... 57
المطلب الثالث: التحديات والمعوقات التي تواجه تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية 59
المطلب الرابع: مراحل وآليات تنفيذ الانتقال إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية 60
المطلب الخامس: نماذج بعض الدول في التحول إلى أساس الاستحقاق 61
خلاصة الفصل الثاني..... 63
الفصـــل الثالث: دراسة الحالـة بلدية اورلال ولاية بسكرة 65
المبحث الأول: تقديم عام عن بلدية اورلال 66
المطلب الأول: لمحة تعريفية لبلدية أورلال 66
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لبلدية أورلال 68
المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي لبلدية اورلال 69
المبحث الثاني: إجراءات إعداد وتنفيذ ميزانية بلدية اورلال 75

المطلب الأول: شكل ميزانية بلدية اورلال 75
المطلب الثاني: إعداد وتنفيذ ميزانية بلدية اورلال 83
المطلب الثالث: واقع المحاسبة العمومية في بلدية اورلال..... 90
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية في بلدية اورلال..... 93
المطلب الأول: مفهوم المقابلة وانواعها 93
المطلب الثاني: النتائج العامة للمقابلة 95
خلاصة الفصل الثالث 102
خاتمة..... 103
المراجع 108
الملاحق 113

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	مدى استخدام معايير ipsasفي بعض الدول المختارة	28
02	شرح هيكل الميزانية الأولية	79–76
03	التسلسل الزمني لتنفيذ ميزانية بلدية اورلال	88

قائمة الأشكال والرسوم البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	يوضح أقسام المحاسبة العمومية حسب القانون 23-07	25
02	يوضح الهيكل التنظيمي لبلدية أورلال	69
03	ميزانية البلدية ومضمونها	81
04	يوضح قائمة مصاريف البلديات وايراداتها	82

قائمة الملاحق

الرقم	اسم الملحق	رقم الصفحة
الملحق رقم 01	الملحق رقم 01 حوالة الدفع	116
الملحق رقم 02	الملحق رقم 02 حوالة الدفع	117
الملحق رقم 03	الملحق رقم 03 كشف الحوالات	118
الملحق رقم 04	الملحق رقم 04 مذكرة رفض حوالة دفع	119
الملحق رقم 05	الملحق رقم 07 سند تحصيل	120
الملحق رقم 06	الملحق رقم 12 كشف الإيرادات	121
الملحق رقم 07	الملحق رقم 21 بطاقة تحصيل الإيرادات	122
الملحق رقم 08	الملحق رقم 37 كشف باقي الانجاز	123
الملاحق رقم 09-10	بطاقةالالتزام	125-124

مقدمـــــة

مقدمة

شهدت المالية العمومية في السنوات الأخيرة تحولات جوهرية فرضتها متطلبات الشفافية والمساءلة وترشيد الإنفاق العام، في ظل التوجه نحو إصلاح المنظومة المحاسبية وتحديث أدوات التسيير. وفي هذا السياق، تبنّت الجزائر مسار عصرنة المحاسبة العمومية انسجامًا مع المعايير الدولية، لاسيما معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، بهدف تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز مصداقيتها. ويُعدّ الانتقال من الأساس النقدي، الذي يقتصر على تسجيل العمليات عند التحصيل أو الدفع، إلى أساس الاستحقاق، الذي يعترف بالحقوق والالتزامات بمجرد نشوئها، خطوة محورية ضمن هذا المسار الإصلاحي.

ويمثل هذا التحول نقلة نوعية في الفكر المحاسبي العمومي، كونه يتيح عرضًا أكثر شمولية للوضعية المالية الحقيقية للدولة والجماعات الإقليمية، ومن بينها البلدية باعتبارها خلية أساسية في التنظيم الإداري. كما يساهم في تحسين التخطيط المالي، وتقييم الأداء، واتخاذ القرار على أسس موضوعية. غير أن تطبيق هذا النظام يطرح تحديات قانونية وتنظيمية وبشرية وتقنية، خاصة على مستوى البلديات التي تعاني أحيانًا من محدودية الموارد والكفاءات. ومن هنا تبرز أهمية دراسة هذا الموضوع من خلال تحليل واقع الانتقال إلى أساس الاستحقاق في إطار عصرنة المحاسبة العمومية بالجزائر، مع التركيز على دراسة حالة بلدية كنموذج تطبيقي.

في ضوء التوجه نحو تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يثور التساؤل الجوهري حول مدى جاهزية الجماعات المحلية، وخاصة البلديات، لاعتماد أساس الاستحقاق بدلًا من الأساس النقدي التقليدي. وعليه يمكن صياغة الإشكالية الرئيسة كما يلي:

كيف يساهم الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في تحسين فعالية التسيير المالي وتعزيز الشفافية في الإدارات العمومية الجزائرية، في ظل متطلبات عصرنة المحاسبة العمومية؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية:

1. ما الإطار المفاهيمي لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية؟
2. ما دوافع وأهداف الانتقال إلى أساس الاستحقاق في الجزائر؟
3. ما المتطلبات القانونية والتنظيمية والتقنية والبشرية اللازمة لتطبيقه على مستوى البلدية؟

4. ما أهم الصعوبات التي تواجه البلدية في تجسيد هذا التحول، وكيف يمكن معالجتها؟

فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسة

يساهم الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في تعزيز فعالية وشفافية التسيير المالي على مستوى البلدية، بما يدعم مسار عصرنة المحاسبة العمومية في الجزائر.

الفرضيات الفرعية

- **الفرضية الأولى:** تعتمد بلدية أورلال في تسيير وتنفيذ ميزانيتها على أساس الاستحقاق.
- **الفرضية الثانية:** يساهم تطبيق الأساس النقدي في تنفيذ ميزانية بلدية أورلال في تحقيق بعض الإيجابيات مثل تبسيط الإجراءات وتسهيل الرقابة، لكنه لا يعكس الوضعية المالية الحقيقية للبلدية.
- **الفرضية الثالثة:** إن اعتماد أساس الاستحقاق في تنفيذ الميزانية من شأنه أن يحسن الفعالية المالية ويوفر رؤية أكثر شمولية ودقة للوضعية المالية لبلدية أورلال.

الدراسات السابقة: من بين أهم الدراسات نجد:

- **دراسة علي اللوقة (2016)**:تناولت موضوع استخدام أساس الاستحقاق الكامل كبديل عن الأساس النقدي في النظام المحاسبي البلدي الفلسطيني، وركزت على تحليل أثر هذا التغيير على التقارير المالية .هدفت الدراسة إلى تقييم مدى تحقيق التقارير المالية للأهداف المرجوة عند استخدام أساس الاستحقاق الكامل، مع التركيز على تحسين كفاءة تخصيص الموارد وتعزيز العدالة في توزيع الأعباء الضريبية .اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستندت إلى عينة عشوائية مختارة من موظفي وزارة المالية، حيث بلغ عدد أفراد العينة 109موظفين من أصل مجتمع الدراسة المكون من 159موظفاً .أظهرت النتائج الرئيسية للدراسة أن اعتماد أساس الاستحقاق الكامل يساهم في تحقيق الإفصاح الكامل ضمن التقارير المالية البلدية، ويوفر بيانات دقيقة تساعد في قياس الأداء البلدي. كما أكدت النتائج أن التقارير المالية الناتجة عن هذا الأساس تتسم بالدقة والشمولية والواقعية .وفي ضوء هذه النتائج، كانت التوصية الأبرز هي ضرورة البدء الفوري في الانتقال إلى استخدام أساس الاستحقاق الكامل لتطوير الأنظمة المحاسبية البلدية وتحسين جودة التقارير المالية .في حالة استخدام أساس الاستحقاق وذلك للحد من الفساد المالي في حساباتها وانتعاش اقتصادها.

- **دراسة أبو خالفي، مسعود (2017)** التي تحمل عنوان "تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية " ركزت على تناول مسألة كيفية الترجيح بين الأسس المحاسبية، خاصة مع تنامي الدعوات للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، كما أوصت بذلك معايير المحاسبة الدولية وصندوق النقد الدولي .خلصت نتائج الدراسة إلى أهمية أن تبادر الدول التي لم تبدأ بعد في التفكير بتطبيق أساس الاستحقاق إلى اتخاذ خطوات فعلية لتبنيه، مع مراعاة ملاءمته لأنظمتها المحاسبية العمومية. كما اقترحت الدراسة أن يتم الاعتماد على ما يناسب احتياجات كل دولة من أنواع الأسس المحاسبية المعدلة كمرحلة أولية في مناقشة وتطبيق هذا التحول.
- **جابي، أمينة، (2017)**، تهدف هذه الدراسة، المعنونة بـ "أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق :تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة"، إلى تقديم تحليل شامل للمبادرات التي اتخذتها الدولتان لتبني نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق .تستمد الدراسة أهميتها من تجارب العديد من دول العالم التي استفادت من تنفيذ هذا التحول، مما أدى إلى إصلاح أنظمتها المحاسبية في القطاع البلدي، حيث تم تجاوز النظم التقليدية القائمة على الأساس النقدي واعتماد المحاسبة الحديثة التي ترتكز على أساس الاستحقاق .تُعتبر تجربتا نيوزيلندا والمملكة المتحدة من بين أهم التجارب الرائدة في هذا المجال، حيث أثارت اهتماماً كبيراً على الصعيد الدولي، خاصة فيما يتعلق بتأثير تطبيق أساس الاستحقاق على القوائم المالية للقطاع البلدي .أظهرت النتائج أن نيوزيلندا تدير ميزانيتها حالياً وكأنها شركة، معتمدة في عملياتها على نهج الذمة المالية .هذه المقاربة المبتكرة مكنت البلاد، ضمن مجموعة بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من إدخال تقنيات محاسبية متطورة وإدارة أكثر كفاءة للميزانية .أدى ذلك إلى تحول اقتصادي ملموس، حيث نجحت نيوزيلندا في تحويل عجز مالي بلغ 9% إلى فائض قدره 1%بفضل تطبيق أساس الاستحقاق . وتخلص الدراسة إلى أن التحول إلى نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يمثل توجهاً صحيحاً يساهم في تقديم صورة أكثر دقة ووضوحاً للواقع المالي للحسابات البلدية، ما يتيح للسلطات تحسين إدارة الموارد وتعزيز الكفاءة المالية.

مبررات اختيار الموضوع:

يكتسي اختيار هذا الموضوع أهمية علمية وعملية في ظل التوجه نحو عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بما يعزز كفاءة التسيير المالي العمومي. كما يبرز الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق كخيار استراتيجي لتحسين مصداقية وشفافية المعلومات المالية. ويندرج هذا الطرح ضمن مواكبة المعايير الدولية في القطاع العام (IPSAS) التي تؤكد على تبني أساس الاستحقاق. إضافة إلى ذلك، تتيح دراسة الحالة على مستوى البلدية تحليل واقع التطبيق الميداني لهذه الإصلاحات. كما يساهم في تشخيص التحديات التنظيمية والبشرية والتقنية المرتبطة بهذا التحول. وأخيرًا، يهدف إلى إثراء البحث الأكاديمي وتقديم مقترحات عملية لدعم فعالية الإصلاحات المالية العمومية.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج أحد أهم محاور إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، والمتمثل في الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، بما ينسجم مع متطلبات العصرنة وتحسين تسيير المالية العامة. كما تبرز أهميتها في تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال توفير معلومات مالية أكثر دقة وموضوعية تعكس الوضعية الحقيقية للوحدات العمومية.

وتكمن أهميتها أيضًا في مواكبة التوجهات الدولية، خاصة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مما يدعم قابلية المقارنة الدولية ويعزز مصداقية التقارير المالية. وعلى المستوى التطبيقي، تكتسي الدراسة أهمية خاصة من خلال تحليل واقع البلديات، باعتبارها وحدة أساسية في تنفيذ السياسات العمومية، مما يسمح بفهم التحديات الفعلية التي تواجه عملية الانتقال.

وأخيرًا، تسهم هذه الدراسة في إثراء الأدبيات الأكاديمية في مجال المحاسبة العمومية، وتقديم توصيات عملية يمكن أن تفيد صناع القرار في تحسين فعالية وكفاءة النظام المحاسبي العمومي.

أهداف الدراسة: يهدف بحثنا هذا إلى:

- تحليل مفهومي الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وبيان الفروق بينهما .
- تحديد دوافع الانتقال إلى أساس الاستحقاق في إطار عصرنة المحاسبة العمومية في الجزائر .
- تقييم أثر هذا الانتقال على جودة المعلومات المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة.
- دراسة مدى توافق النظام المحاسبي العمومي الجزائري مع معايير (IPSAS)

- تحليل واقع تطبيق أساس الاستحقاق على مستوى البلديات من خلال دراسة حالة .
- تشخيص التحديات والمعوقات التي تواجه هذا التحول على المستوى المحلي .
- اقتراح توصيات عملية لدعم نجاح الانتقال وتحسين فعالية التسيير المالي العمومي.

المنهج المتبع: تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم من خلاله وصف الإطار النظري المرتبط بالمحاسبة العمومية وأساس الاستحقاق، مع تحليل مختلف المفاهيم والعلاقات التي تربط بينهما. كما تم الاعتماد على المنهج المقارن من خلال إبراز الفروق بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وتقييم مدى ملاءمة كل منهما في تحسين جودة المعلومات المالية.

إضافة إلى ذلك، تم توظيف منهج دراسة الحالة من خلال تطبيق الدراسة على مستوى البلدية، قصد تحليل واقع تطبيق الإصلاحات المحاسبية ميدانيًا، والوقوف على أهم التحديات والمعوقات التي تواجه هذا الانتقال. كما تم الاستعانة بالمصادر الثانوية من كتب ودراسات وتقارير رسمية، بالإضافة إلى النصوص القانونية والتنظيمية ذات الصلة، وذلك لضمان شمولية ودقة التحليل.

صعوبات البحث

- نقص المراجع والدراسات الحديثة التي تناولت تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية الجزائرية.
- صعوبة الحصول على بيانات ميدانية دقيقة وحديثة على مستوى البلديات.
- محدودية التعاون من بعض الجهات الإدارية في توفير المعلومات والوثائق اللازمة للدراسة.
- تعقيد الإطار القانوني والتنظيمي المرتبط بإصلاح المحاسبة العمومية.
- نقص الخبرة والتكوين لدى بعض الموظفين في مجال تطبيق أساس الاستحقاق.
- التغيرات المستمرة في التشريعات والإصلاحات، مما يصعّب تتبعها وتحليلها بدقة.
- ضيق الوقت والإمكانيات المتاحة لإنجاز الدراسة الميدانية بشكل موسع.

محتوى البحث (التقسيمات): ينقسم هذا الموضوع إلى ثلاث فصول:

يحتوي الفصل الأول على الإطار النظري لعصرنة المحاسبة العمومية، وقسم إلى ثلاث مباحث يتضمن المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة العمومية. قسم إلى ثلاث مطالب، أما المبحث الثاني يتضمن الإطار النظري

للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وقسم إلى ثلاث مطالب أيضا، وفي المبحث الثالث مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية على ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وقسم إلى ثلاث مطالب

أما الفصل الثاني فكان بعنوان الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية، وقسم إلى ثلاث مباحث، حيث قمنا في المبحث الأول بالتطرق إلى الأساس النقدي وقسم إلى ثلاث مطالب، وفي المبحث الثاني اساس الاستحقاق وقسم إلى ثلاث مطالب. وفي المبحث الثالث والأخير الانتقال إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية (الأسباب، المقومات، التحديات ومراحل التنفيذ) وقسم إلى خمس مطالب.

أما الفصل الثالث فكان بعنوان دراسة حالـة ببلدية اورلال لولاية بسكرة، وقسم إلى ثلاث مباحث، حيث قمنا في المبحث الأول بالتطرق الى تقديم عام عن بلدية اورلال وقسم إلى ثلاث مطالب

وفي المبحث الثاني إجراءات إعداد وتنفيذ ميزانية بلدية اورلال وقسم إلى ثلاث مطالب. وفي المبحث الثالث والأخير تحليل نتائج الدراسة الميدانية في بلدية اورلال وقسم إلى مطلبين.

الفصل الأول

الإطار النظري لعصرنة المحاسبة العمومية

تمهيد

إن المحاسبة العمومية تركز على كل مختلف القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمؤسسات والهيئات التابعة، التي تتخذ من المحاسبة العمومية آلية لتسيير ماليتها العمومية من تحصيل للإيرادات المقررة وصرف النفقات المسموح بها، والتعريف بالأدوار والمهام والمسؤوليات لمختلف الأعوان المكلفين بتسيير وإدارة هذه المؤسسات والهيئات العمومية المطبقة للمحاسبة العمومية، التي تهدف في مجملها إلى الاستعمال الأحسن للمال العام وحمايته من كل أشكال الهدر والتبديد والإسراف، والتعرف على الجوانب التطبيقية والتقنية المستخدمة في المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وبالخصوص محاسبة الدولة، ومحاسبة الجماعات المحلية ومحاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وفقا لهذا فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وتكون البداية من المبحث الأول بعنوان الإطار النظري للمحاسبة العمومية حيث يحتوي المطلب الأول على نشأة المحاسبة العمومية والمبحث الثاني تطرق إلى الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أما المبحث الثالث إلى إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر.

ويتضمن الفصل الأول ثلاث مباحث المتمثلة في:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الثالث: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية على ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى نشأة المحاسبة العمومية وتعريفها وخصائصها بالإضافة إلى تبيان المبادئ والأهداف التي وضعت لأجلها.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة العمومية

نشأت المحاسبة العمومية نتيجة لتأثير عاملين رئيسيين: التطور في مفهوم المحاسبة ذاته وظهور الدولة ككيان يحتاج إلى تنظيم شؤونه المالية. فقد أدى قيام الدولة إلى ضرورة توفير الخدمات العامة للمواطنين وتأمين الموارد اللازمة لتمويلها، مما تطلب إيجاد آلية فعالة لتنظيم عمليات جمع الموارد وإدارة النفقات العامة وضمان مراقبة المال العام. وقد جاءت المحاسبة العمومية كأداة لتحقيق هذه الأهداف الحيوية

1. **العامل الأول**: نشأة المحاسبة، وتطورها بأسلوبها الحديث، نتيجة تطور التجارة في أوربا إذ ظهر أسلوب القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية وكان ذلك في شمال ايطاليا، وتم استخدامه من طرق التجار سنة 1458 عندما كتب بينديتو كوتروني (Ben detto cotroli) عن ذلك ولكن تأخر طبع الكتاب إلى عام 1573م. وقد اشتهر الأب لوقا باسيليو (luca Baciolo) كأول من كتب في القيد المزدوج عام 1494م، ونظرا لتوسع المعاملات التجارية مع بلدان حوض البحر الأبيض المتوسط كان لها أثر بارز في تطور المحاسبة في هذه المحاسبة. (زنكة، 2018، الصفحات 28-29)
2. **العامل الثاني**: ظهور الدولة بمفهومها الحديث، ليشمل إلى جانب وظائفها التقليدية السهر على كافة النشاطات الاقتصادية في الدولة، والتحقق من أن هذه النشاطات تسير في تناسق وتقدم نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وترتب عن ذلك وجوب تدخل الدولة لتعالج استخدامات الموارد الاقتصادية، وتوجيهها وتقرير تحقيقا لصالح المجتمع.

ومع هذا التطور في دور الدولة الحديثة، وفي مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج، أدى إلى إنشاء حسابات للدولة من خلالها تستطيع تقدير إيراداتها ونفقاتها (حراز، 1988، صفحة 133)

المطلب الثاني: تعريف وخصائص المحاسبة العمومية

1. تعريف المحاسبة العمومية

تعرف المحاسبة العمومية بأنّها «عملية قياس وتسجيل وتغيير العمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة والتي تتعلق بوحدات الجهاز الإداري الحكومية وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات». (سليمان خالد المعايطة، 2015، صفحة 18)

كما تعرف بأنّها «مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس الصادرة عن سلطة مركزية، للتنظيم والتسجيل وحركة الأموال الداخلة والخارجة للوحدات الخدمية العامة الممولة مركزيا والرقابة على تلك الأموال وتقديم الكشوفات الشهرية والنصف السنوية والسنوية» (مشكور، 2018، صفحة 5)

كما عرفت بأنّها «فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها، وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها». (المهيني، 2009، صفحة 5)

كما عرفها القانون 07-23 المحاسبة العمومية كنظام مالي إداري ينظم تسجيل، تبويب، ومعالجة العمليات المالية للدولة، الجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.(قانون المحاسبةالعمومية23/07،المؤرخ 25 جوان 2023)

2. خصائص المحاسبة العمومية

أ. لا يهدف النظام المحاسبي الحكومي في وحدات الجهاز الإداري للدولة إلى قياس الربح أو عرض المركز المالي من الموجودات والمطلوبات، لذا فليس هناك حساب رأس مال أو الاندثار أو الاحتياطي والمخصصات، كما إن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات بمفهومه المحاسبي غير وارد إطلاقا.

ب. في المحاسبة الحكومية لا يؤخذ حساب الاستهلاك في الحسبان بالرغم من أنه مصروف طالما أنه لا يحتاج إلى اعتماد الإنفاق عليها خلال الفترة المالية، وحيث يعتبر الأصل الثابت نفقة أي استخدام الموارد الجارية في الفترة التي تحدث فيها نظرا لأنها تخفض من الصافي قيمة الأموال في ذلك الوقت. (لؤي وديان، 2010، صفحة 26)

ج. تعتبر الوحدة المحاسبية غي أغلب الأحيان ممثلة في مجموعة من الموارد المالية التي يتم تخصيصها لتحقيق هدف معين أو لأداء عمل أو نشاط محددة ولا يكون للوحدة المحاسبية الحكومية شخصية معنوية مستقلة. (الفسفوس، 2018، الصفحات 19-20)

د. يرتبط النظام المحاسبي الحكومي ارتباطا وثيقا بالموازنة العامة للدولة، إذ يبنى النظام على وفق ما جاء بالموازنة العامة من اعتمادات ومسميات ونماذج وتبويب. (اسعدمحمدواخرون، 2012، صفحة 14)

هـ. إتباع نظام القيد المزدوج في المحاسبة الحكومية حيث يقوم على مجموعة من المستندات والدفاتر والحسابات المتوازنة ومبدأ استقلال السنوات المالية ومطبقا للأساس النقدي والذي يقوم على الاهتمام بالإيرادات والنفقات النقدية فقط.

و. إن مبدأ سنوية الإنفاق الذي تأخذ به المحاسبة الحكومية يعتبر أن ما تم انفاقه ودفعه فعلا خلال السنة المالية هو المصروف الذي يخصها. بصرف النظر في الهدف الإنفاق أو الإنتاج المترتبة عليه، فالعبرة بزمن الصرف لا بنوعية المصروف.

المطلب الثالث: مبادئ وأهداف المحاسبة العمومية

الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها مايلي:

1. **مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي**

يقتضي تطبيق هذا المبدأ الفصل والتفريق بين وظائف ومهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي من الوجهة الإدارية وهي التي يقوم فيها الآمرون بالصرف بالإلتزام بالنفقات وتصفيتها والأمر بدفعها من جهة، وبإثبات الإيرادات وتصفيتها والأمر بتحصيلها من جهة أخرى، ومن الوجهة المحاسبية وهي التي يضطلع اثناءها المحاسبون العموميون بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات. (لعمارةجمال، 2004، صفحة 147)

وقد كرس قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال إختصاص الآخر، "هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساس لسلامة المطبقة على الهيآت العمومية"

أولا: الاستثناءات الواردة عن المبدأ

- **بالنسبة للنفقات**

ويتعمق بالحالات الآتية: (شويخي سامية، 2011، صفحة 7)

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات.
- أصل رأس المال والفوائد المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف.
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي.

وهناك ثلاث حالات للدفع بدون الآمر بالصرف وهي: (مسعي، 2011، الصفحات 8-9)

- معاشات المجاهدين والمعاشات التقاعدية الممولة من ميزانية الدولة.

- – رواتب أعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.
- – النفقات والأموال الخاصة.

➢ **بالنسبة للإيرادات**

يعد استثناءً أن يُرخّص للآمر بالصرف بتحصيل الإيرادات من خلال إنشاء صناديق خاصة لهذا الغرض، بشرط أن يكون ذلك بموافقة المحاسب العمومي .هذا الترخيص يمنح بشكل خاص في حالة ما إذا تطلّبت طبيعة مهام الآمر بالصرف إنجاز هذا الإجراء .وفي هذه الحالة، تلتزم مصالح الآمر بالصرف المسؤولة عن تسيير الصندوق بإيداع المبالغ المحصلة لدى المحاسب العمومي، الذي يتولى بدوره فحص صحة الحسابات ومدى قانونية العمليات المالية .بعد ذلك، يُطلب من الآمر بالصرف إصدار سند إجمالي تصحيحي لتحصيل المبالغ، بهدف إجراء القيد النهائي لهذه العمليات .من جهة أخرى، يُسمح للمحاسب العمومي باستلام المبالغ التي يدفعها المدين نقداً مباشرة، دون الحاجة إلى وجود سند تحصيل في تلك اللحظة .ويتم ذلك بانتظار أن يقوم الآمر بالصرف بإصدار السند التصحيحي المتعلّق بهذه المبالغ

➢ **.عواقب خرق مبدأ الفصل**

بالنسبة للمحاسب العمومي في حالة قيامه بتحصيل مبالغ مالية دون سند تحصيل من الآمر بالصرف يعتبر مرتكبا لجريمة الاختلاس، وفي حالة دفعه لنفقة ما دون حوالة دفع صادرة عن الآمر بالصرف تعرض ذمته المالية والشخصية لإدارته وتضعه في حالة مدين إتجاه الهيئة المعنية بمبلغ العملية غير الشرعية (شويخي سامية، 2011، صفحة 14)

عندما يتدخل الآمر بالصرف في اختصاصات المحاسب العمومي، فإنه يعرّض نفسه لنفس العقوبات التي تُطبق على المحاسب العمومي. بالإضافة إلى ذلك، قد يواجه أيضًا عقوبات جنائية مرتبطة بجريمة انتحال الصفة

➢ **مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات**

ويعرف بالمبدأ المحاسبي أو التقني ومضمون هذا المبدأ هو أن الإيرادات العمومية المتحصل عليها سواء من الدولة أو نشاط المؤسسة لا يمكن تخصيص ايراد معين لنفقة معينة ومحددة، بالتالي: (17/84، المؤرخ في 7يوليو 1984)

✓ كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية ومهما كانت طبيعة النفقات.

✓ كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها ومسيرة من طرف الدولة (مال عام)

هناك استثناءات واردة على هذا المبدأ أين تكون الايرادات مخصصة لبعض أوجه الإنفاق وذلك في حالة: (شلال، 2013-2014، صفحة 4)

- الموازنات الملحقة.
- الحسابات الخاصة للخزينة.
- الإجراءات المحاسبية الخاصة ضمن الموازنة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات واستعادة الإعتمادات.

أولا: الموازنات الملحقة

تتعلق هذه الفقرة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري، حيث تُخصص لها إعانات مالية تُوجه حصريًا لتغطية نفقاتها. كما أشار النص إلى أن قانون المالية يشتمل على موازنة ملحقة وحيدة تتعلق بالبريد والمواصلات، نظرًا لكون الإيرادات المقدرة تُوجه لتغطية النفقات المدرجة ضمن هذه الموازنة الملحقة، وليس للنفقات المسجلة في الموازنة العامة للدولة..

ثانيا: الحسابات الخاصة للخزينة

تعتبر هذه الحسابات حسابات خاصة تُفتَح في الخزينة العمومية، ولا يتم إدراجها ضمن موازنة الدولة أو عرضها على السلطة التشريعية. يتم عبرها تسجيل الإيرادات المحصلة، مثل القروض التي تُعاد لاحقًا لاستخدامها في تغطية نفقات محددة. وفي حال كانت المبالغ المحصلة لا ترتبط مباشرة بإيراد أو نفقة، يتم فتح حسابات خاصة لتسجيل تلك المبالغ فيها..

ثالثا: الأموال المخصصة للمساهمات وإجراء استعادة الإعتمادات

الأموال المخصصة للمساهمات تشمل المبالغ التي يتم تقديمها كتبرعات من قبل الأفراد أو الجهات القانونية بهدف المشاركة في تنفيذ مشاريع أو تغطية نفقات تحقق منفعة عامة. أما بخصوص إجراءات استرداد الاعتمادات، فهي تتعلق بالمبالغ التي دفعت دون وجه حق إلى الخزينة أو تلك الناتجة عن بيع المعدات

مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة

يرتكز هذا المبدأ على التمييز الواضح بين اختصاص المحاسب العمومي وتقديرات الآمر بالصرف. فالشرعية تتعلق بجوانب الالتزام بالقوانين والأنظمة السارية، وهي من المهام الأساسية التي تقع ضمن مسؤوليات .المحاسب العمومي، حيث يتولى التأكد من أن العمليات المالية تتوافق مع الإطار القانوني دون تجاوز أو مخالفة

أما الملاءمة، فتتناول مدى انسجام القرارات المتخذة مع تحقيق الأهداف المحددة مسبقًا، وهي من صلاحيات الآمر بالصرف، الذي يتمتع بحرية تقديرية في اتخاذ القرارات المالية، بشرط أن تحترم تلك القرارات النصوص القانونية المعمول بها.

وعليه، فإن هذا التمييز يهدف إلى ضمان رقابة فعّالة على المال العام من جهة، ومنح مرونة في التسيير الإداري من جهة أخرى، بما يحقق التوازن بين الالتزام بالقواعد القانونية وتحقيق الكفاءة في الأداء. (منصوري، 2018، صفحة 6)

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف إلى تحقيق:

- **فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة:** وذلك من خلال تتبع عمليات تحصيل الإيرادات، والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقًا للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- **فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة:** ويتم ذلك عبر تسجيل عمليات الإنفاق بطريقة تسمح بتتبعها ومراقبتها، بما يضمن عدم تجاوز المصروفات للاعتمادات المالية المخصصة من قبل السلطة المختصة، والتأكد من توجيه الإنفاق إلى الأغراض المحددة له.
- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** من خلال توفير البيانات والتقارير التحليلية اللازمة لصانعي القرار.
- **تحديد العلاقة بين أعوان تنفيذ الميزانية** وخاصة بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، بما يضمن وضوح المسؤوليات وتوزيع الاختصاصات.
- **إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية** عبر تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة عن أنشطة الدولة، وتقييم كيفية تسيير الأموال العمومية (مرعي و القيومي، 1990، صفحة 27)

المطلب الرابع: أقسام المحاسبة العمومية

حسب المادة 80 من القانون **07 – 23** تتضمن المحاسبة العمومية ثلاثة أقسام وهي:

1. **المحاسبة الميزانياتية** :تتضمن المحاسبة الميزانياتية ما يلي:

أ. **محاسبة الالتزامات** :هي المحاسبة التي يتم تسجيل النفقات الميزانياتية بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها.

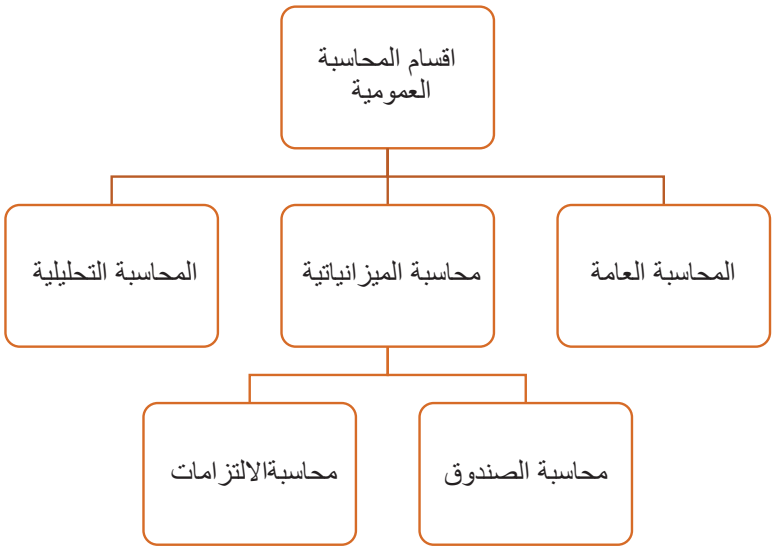
ب. **محاسبة الصندوق** :يتم تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم تحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين.

2. **محاسبة عامة** :تسجل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة وتقوم على مبدأ

إثبات الحقوق والالتزامات، وتؤخذ العمليات بعين الاعتبار خلال السنة المالية التي ترتبط بها بغض النظر عن التاريخ دفعها أو تحصيلها، يتم مسكها وفق مبدأ القيد المزدوج من قبل المحاسبين العموميين على أساس المخطط المحاسبي ،كما ينتج عن مسكها إعداد الميزان العام للحسابات و القوائم المالية.

-3-**محاسبة تحليل التكاليف** :تقوم على تحليل تكلفة مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج بهدف التمكين من تقييم نجاعتها، يتولى مسكها الآمرون بالصرف، و ذلك بالاعتماد على معطيات المحاسبة العامة

الشكل رقم 01 أقسام المحاسبة العمومية حسب القانون 23–07



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على القانون 23- 07

المبحث الثاني : الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

إن إصلاح المالية العمومية للدولة في الجزائر توجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وشرعت في وضع مجموعة من القوانين والتشريعات من بينها القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، والقانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 .كما صدرت جميع المراسيم التنفيذية والتنظيمية التي سمحت بتبني الميزانية العامة بالصيغة الجديدة (المقاربة بالأهداف). حيث أشار القانون في المادة :65تمسك الدولة محاسبة ميزانياتية تنقسم إلى محاسبة الالتزام ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق (أساس نقدي)، كما تمسك محاسبة الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات (أساس الاستحقاق) .أما القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07 فقد حدد صلاحيات المحاسب العمومي والتزاماته من خلال المادة 24، على أنه يكلف المحاسب العمومي بمسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق (أساس نقدي)، ومسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة (أساس الاستحقاق

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

مع تزايد الاهتمام بالشفافية وتعزيز مبادئ الحوكمة، أصبحت الحاجة ملحة لتحديث أنظمة المحاسبة في القطاع العام بما يتماشى مع معايير موحدة وعصرية. وفي هذا الإطار، برزت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين كمرجع أساسي يهدف إلى رفع جودة التقارير المالية الحكومية وتحسين مصداقيتها

الفرع الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(IPSAS)

لقد انتقد العديد من المحاسبين القوائم المالية التي تعدها الحكومات بسبب عدم قابليتها للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها منظمات الأعمال الخاصة على سبيل المثال، فإن العديد من الحكومات تستخدم أساس نقدي مبسط ولا تدرج بنودًا مثل الاهتلاك في قوائم الدخل الخاصة بها، وقد برز هذا النقص في قابلية القوائم للمقارنة في السبعينات عندما واجهت عدد من المدن الأمريكية الكبرى احتمال الإفلاس. ونتيجة تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية والمحلية.

ويتشابه الهيكل التنظيمي لـ GASB مع نظيره في عامFASB ، حيث يضم مجلس استشاري يطلق عليه المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الحكومية(GASAC) ، كما يتلقى المساعدة من الجهاز الفني الخاص ومجموعات العمل الخاصة به (جيري، بدون تاريخ ، صفحة 37)

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، حيث تأسس هذا الأخير في 1977، ويشمل 167 عضوًا لـ 127 دولة.

الفرع الثاني: تعريف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام :(IPSAS)

هي مجموعة من المعايير التي توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح للعمليات والأحداث المالية في الوحدات ذات الطابع العام.

كما تعرف بأنها معايير محاسبية ذات صبغة إلزامية تطبق على مختلف الوحدات الحكومية، سواء كانت مركزية أو محلية، وكذلك على الهيئات والمؤسسات العامة.

تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن: "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقًا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوقة ومعترف بها يعتبر ضروريًا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية" (شلال، 2013-2014، صفحة 51)

تركز معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على وضع القواعد والأسس المحاسبية التي تنظم العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسات التابعة للقطاع العام غير الهادف للربح. تهدف هذه المعايير إلى توجيه الممارسات المحاسبية وتوحيد معالجة الأمور المماثلة، مما يتيح توفير قاعدة موحدة للمقارنة بين أداء مؤسسات القطاع. تأتي أهمية هذه المعايير نظرًا لضخامة الأموال التي تديرها المؤسسات العامة ودورها الكبير في تحسين جودة التقارير المالية الصادرة عن هذا القطاع. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) وهو أحد هيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). تُعدّ هذه المعايير أداة محاسبية معتمدة عالميًا تساهم في توفير مرجع موحد يتميز بالجودة العالية والإطار المهني المتين، إضافة إلى تقديم لغة مشتركة للمحاسبة تضمن التفاهم والتكامل بين الدول المختلفة.

المطلب الثاني: أهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

أهداف تطبيق معايير IPSAS في القطاع العام :يهدف تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى تحقيق ما يلي:

- **الشفافية:** تهدف معايير IPSAS إلى تعزيز الشفافية من خلال تقديم معلومات مالية دقيقة وشاملة لجميع الأطراف المعنية، مما يتيح اتخاذ قرارات مستنيرة بناء على بيانات مالية موثوقة وموحدة؛
- **الاستدامة المالية:** تعمل هذه المعايير على تعزيز الاستدامة المالية عن طريق توفير إطار محاسبي يسهم في إدارة الموارد العامة بكفاءة ويقلل من الهدر المالي؛
- **المسؤولية والمساءلة** تحفز هذه المعايير على المسؤولية والمساءلة في الإدارة المالية الحكومية، مما يعزز من الحوكمة ويقضي على الفساد المالي (IFAC, 2013, p. 76)
- **التوحيد والمقارنة:** تقدم المعايير المحاسبيةالدوليةللقطاع العام قواعد موحدة تحسن من إمكانية مقارنة البيانات المالية بين الدول. يساعد هذا التوحيد في تقييم الأداء المالي على الصعيد الدولي وتعزيز التعاون بين الدول المختلفة؛
- **تحسين اتخاذ القرارات** من خلال تقارير مالية موثوقة وشفافة، يصبح بالإمكان اتخاذ قرارات مالية سليمة تساهم في تحسين تخصيص الموارد الحكومية (IPSASB, 2019, p. 156)
- **تعزيز الثقة** في الإدارة المالية من خلال تطبيقIPSAS ، تظهر الحكومة التزامها بالمعايير الدولية، مما يعزز من الثقة في قدرة الحكومة على إدارة الموارد المالية بشكل شفاف وفعال

المطلب الثالث: تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تحديات تطبيق معايير IPSAS في الجزائر تواجه الجزائر العديد من التحديات الجوهرية في سبيل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وهي تحديات تتقاطع بين الجوانب التنظيمية التقنية، والثقافية، وفيما يلي سيتم التفصيل في ذلك:

أولا: التحديات التنظيمية والتشريعية التحول من الأساس النقدي الأساس الاستحقاق يعتبر الإطار القانوني والتشريعي أحد أكبر التحديات التي قد تواجه الجزائر في تبني معاييرIPSAS ، رغم الدعوات المتكررة لتحديث منظومة المحاسبة العمومية في الجزائر، لا تزال القوانين المالية والمحاسبية تعتمد بشكل كبير على الأنظمة التقليدية القائمة على الأساس النقدي، دون وجود نصوص واضحة تلزم باعتماد معايير IPSAS أو تؤطر مراحل الانتقال التدريجي إليها. والجدول الموالي يعطينا نظرة حول أساس إعداد التقارير المالية في بعض الدول من بينها الجزائر نقدي، جزئي الاستحقاق، أو الاستحقاق الكامل ومدى استخدام معاييرIPSAS مباشر، معدل، أو كمرجع حسب ما تضمنه تقرير معهد المحاسبين الماليين للقطاع العام (CIPFA) والذي يتضمن بيانات من 165 دولة، مع تحديثات دورية حول التقدم في تبني المعايير المالية.

الجدول (1): مدى استخدام معايير ipsasفي بعض الدول المختارة

البلد	أساس إعداد التقارير المالية لعام2020	إطار إعداد التقارير المالية لعام2020	الحسابات المنشورة
كندا	الاستحقاق	المعايير الوطنية :معايير اخرى	توجد مستندات مقدمة
البانيا	الاستحقاق الجزئي	المعايير الوطنية :معايير اخرى	لا توجد بيانات
فرنسا	الاستحقاق	المعايير الوطنية :معايير اخرى	توجد مستندات مقدمة
ماليزيا	النقدي	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بدون أي تعديلات	توجد مستندات مقدمة
نيجيريا	الاستحقاق	تم تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتتناسب مع السياق المحلي	لا توجد بيانات
باكستان	النقدي	المعايير الوطنية :معايير اخرى	لا توجد بيانات
السعودية	النقدي	المعايير الوطنية :معايير اخرى	لا توجد بيانات
اسبانيا	الاستحقاق	المعايير الوطنية مع الإشارة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	توجد مستندات مقدمة
تركيا	الاستحقاق	تم تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتتناسب مع السياق المحلي	توجد مستندات مقدمة

المصدر: رقوب نريمان نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر الفرص والتحديات ص88

ثانيًا: التحديات المؤسسية والإدارية

تواجه المؤسسات العمومية في الجزائر صعوبات تتعلق بضعف التنسيق بين مختلف الهيئات المعنية بتطبيق الإصلاحات المحاسبية، بالإضافة إلى غياب رؤية استراتيجية واضحة وشاملة. كما أن مقاومة التغيير من طرف بعض الموظفين، نتيجة الاعتياد على الأنظمة التقليدية، تمثل عائقًا حقيقيًا أمام تبني ممارسات محاسبية حديثة.

ثالثًا: التحديات البشرية (نقص الكفاءات)

يتطلب تطبيق معايير IPSAS توفر كفاءات بشرية مؤهلة في مجال المحاسبة وفق أساس الاستحقاق، وهو ما يشكل تحديًا في ظل محدودية برامج التكوين والتدريب المتخصص. كما أن نقص الخبرة العملية لدى الإطارات في تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى صعوبات في الفهم والتنفيذ، ويؤثر سلبًا على جودة المعلومات المالية المنتجة.

رابعًا: التحديات التقنية والمعلوماتية

يستوجب تطبيق نظام محاسبي قائم على أساس الاستحقاق وجود أنظمة معلومات محاسبية متطورة قادرة على معالجة البيانات المالية بشكل دقيق وشامل. غير أن العديد من الإدارات العمومية تعاني من ضعف البنية التحتية الرقمية، وعدم ملاءمة الأنظمة الحالية لمتطلباتIPSAS ، مما يفرض الحاجة إلى استثمارات إضافية في مجال التكنولوجيا.

خامسًا: التحديات المالية

تشكل التكلفة المرتفعة لعملية الانتقال إلى معايير IPSAS أحد أبرز العوائق، حيث تتطلب هذه العملية موارد مالية كبيرة لتغطية نفقات التكوين، تحديث الأنظمة، والاستعانة بالخبرات المتخصصة. وتزداد حدة هذا التحدي على مستوى الجماعات المحلية، خاصة البلديات، التي تعاني من محدودية الموارد المالية.

سادسًا: تحديات التدرج في التطبيق

يتطلب الانتقال من النظام التقليدي إلى نظام قائم على معايير IPSAS اعتماد منهج تدريجي ومدروس، إلا أن غياب خطة وطنية واضحة ومفصلة يعيق التنفيذ الفعال. كما أن عدم تحديد أولويات التطبيق قد يؤدي إلى نتائج غير متناسقة بين مختلف الهيئات العمومية.

سابعا: مقاومة التغيير

تُعد مقاومة التغيير من أبرز التحديات الثقافية، حيث يميل العديد من الموظفين إلى التمسك بالأساليب التقليدية المعتمدة على الأساس النقدي، نظرًا لاعتيادهم عليها وسهولة التعامل معها. ويُنظر أحيانًا إلى معايير IPSASعلى أنها معقدة أو غير ملائمة للواقع الإداري، مما يخلق نوعًا من الرفض الضمني أو الصريح.

إلى جانب التحديات القانونية والتقنية، تبرز التحديات الثقافية كعامل خفي لكنه مؤثر في مسار تطبيق معايير (IPSAS)

ضعف ثقافة الشفافية والمساءلة: تعتمد معايير IPSAS على مبدأ الإفصاح الكامل والشفافية في عرض المعلومات المالية، غير أن الثقافة الإدارية في بعض الهيئات لا تزال تميل إلى التحفظ في نشر المعلومات. هذا التوجه قد يحدّ من فعالية تطبيق المعايير، التي تتطلب درجة عالية من الوضوح والمساءلة أمام مختلف الأطراف.

غياب ثقافة الأداء والنتائج: يركز النظام التقليدي على تتبع النفقات والإيرادات فقط، دون الاهتمام الكافي بقياس الأداء أو تقييم النتائج. في المقابل، تهدف معايير IPSAS إلى ربط المحاسبة بالأداء والكفاءة. غير أن غياب هذه الثقافة يجعل من الصعب استيعاب الأهداف الحقيقية لهذه المعايير وتطبيقها بفعالية.

ضعف الوعي بأهمية الإصلاح: يعاني بعض الفاعلين في القطاع العام من نقص الوعي بأهمية الانتقال إلى نظام محاسبي حديث، مما يؤدي إلى التقليل من قيمة الإصلاحات المقترحة. ويؤثر هذا الضعف في الوعي على مستوى الالتزام بتنفيذ التغييرات المطلوبة.

الثقافة البيروقراطية: تتسم بعض الإدارات العمومية بثقافة بيروقراطية تتسم بالجمود وكثرة الإجراءات، مما يعرقل تبني الابتكار والتحديث. وتؤدي هذه الثقافة إلى بطء اتخاذ القرار وصعوبة تنفيذ الإصلاحات، بما في ذلك تطبيق معايير .IPSAS

المبحث الثالث: مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية على ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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

المطلب الأول: مشروع عصرنة النظام الموازناتي

مشروع عصرنة النظام الموازناتي تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الموازنة في سنة 2005 حيث أبرمت وزارة المالية عقدًا مع مكتب استشارات كندي CRC-SOGEMA من أجل وضع تصور شامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي Crédit N°7047-AL، حيث تم بعد الانتهاء من الأشغال صياغة أهم محاور المشروع والتي كانت كالتالي :(براضيةحكيم، 2016، صفحة 139)

- **الجوانب المتعلقة بالموازنة** :تضمنت وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل أبعاد نظام المحاسبة الثلاثة المتمثلة في كل من الموازنة، المحاسبة والرقابة على النفقات العمومية، حيث تمت صياغة ذلك في:
  - ✓ إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات.
  - ✓ تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة.
  - ✓ تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية.
  - ✓ إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية.
  - ✓ إدراج نظام محاسبة الذمة المالية.
- **الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات** والتي شملت:
  - ✓ إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية؛
  - ✓ إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الموازناتي؛
  - ✓ تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي.

بعد صياغة محاور المشروع تم تكليف نفس المكتب بإنجاز كل من الجانب الأول والجانب الثاني من المشروع.

❖ **الميزانية العامة للدولة كآلية لتحسين العرض والنشر**

في إطار إصلاح نظام المالية العمومية، تم التركيز على تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة بما يعزز الشفافية وفعالية التسيير. وفي هذا السياق، قام مكتب الاستشارات الكندي سنة 2006 بتطوير تطبيق معلوماتي خاص تحت تسمية "**التسيير الحكومي المدمج للموازنة(DURGIS)** "، والذي يهدف إلى عصرنة نظام إعداد وعرض الميزانية. (عبدوس، 2018، صفحة 323)

وقد تضمن هذا المشروع استحداث مجموعة من التعديلات الهيكلية على مستوى عرض الميزانية، حيث تم إدراج جدولين جديدين، إلى جانب إعادة تنظيم الجداول التقليدية. إذ أصبح الجدول الأول مخصصًا لعرض الإيرادات، في حين تم دمج نفقات التسيير والتجهيز في جدول واحد بدل عرضهما في جدولين منفصلين كما كان سابقًا. كما أُضيف جدول ثالث خاص برخص الالتزام، مما يعكس توجهاً نحو تحسين متابعة تنفيذ النفقات.

ولتعزيز الشفافية وتبسيط عرض المعلومات المالية، تم إدراج ثلاث وثائق جديدة، تتمثل في:

- وثيقة الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة، والتي تسمح بتقديم عرض مبسط وشامل للميزانية؛
- وثيقة تقرير الأولويات والتخطيط، التي توضح التوجهات العامة والمعلومات الأساسية الواردة في قانون المالية؛
- وثيقة خاصة بميزانية نفقات المصالح غير الممركزة، بهدف تحسين متابعة الإنفاق على المستوى المحلي .

ومن جهة أخرى، اقترح المشروع إعادة هيكلة مدونة حسابات الميزانية من خلال اعتماد نظام تصنيف جديد يضمن انسجامها مع المحاسبة العمومية، بما يعزز فعالية الرقابة المالية. ويشمل هذا النظام أربعة أنواع من التصنيفات:

- التصنيف حسب النشاطات؛
- التصنيف الإداري؛
- التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة؛
- التصنيف الوظيفي.

❖ **إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية**

في إطار استكمال مسار الإصلاح، تم تكليف مكتب الاستشارات الفرنسي **GIP–ADTETEF** بوضع إطار يهدف إلى تحسين فعالية ومرونة تنفيذ النفقات العمومية، وذلك من خلال تبسيط وتقليص الإجراءات الإدارية المرتبطة بالعمليات المالية للدولة. وقد انطلقت هذه المرحلة من الإصلاحات سنة 2007، حيث قام المكتب بإجراء دراسة تشخيصية شاملة لنظام المحاسبة المطبق، من مختلف الجوانب التنظيمية والتقنية. (حاج جاب الله أمال، 2014، صفحة 777)

كما تم تحديد الأسباب التي أدت إلى فشل تطبيق المخطط المحاسبي لسنة 2002، ليتم بناءً على ذلك وضع استراتيجية إصلاحية ترتكز على:

- إعداد تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
- استكمال صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية والوزارات المنفقة بما يتماشى مع الإجراءات الجديدة .

المطلب الثاني: مشروع عصرنة النظام المحاسبي

في إطار مواكبة الإصلاحات الموازناتية، وسعيًا لتفادي الاختلالات التي أدت إلى فشل تطبيق المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002، باشرت الجزائر عملية عصرنة النظام المحاسبي العمومي، من خلال تحديث المخطط المحاسبي القديم وتكييفه بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .(IPSAS) وقد تم ذلك ضمن رؤية شاملة ترتبط بمشروع عصرنة الميزانية العامة للدولة، حيث تم اعتماد مرحلة انتقالية لتطبيق هذا المخطط وفق مقاربة تدريجية. (عبدوس، 2018، صفحة 321)

وفي هذا السياق، قدّم مكتب الدراسات الفرنسي، في إطار الاستشارة المتعلقة بإعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية، مجموعة من المخرجات الأساسية التي شكلت دعامة لهذا المشروع، من بينها:

- إعداد مخطط توجيهي لتكييف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع الخصوصيات المحاسبية الجزائرية؛
- اقتراح هيكلة جديدة لحسابات الدولة؛
- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة؛

- وضع مخطط متكامل للكتابات المحاسبية .

كما تم إنشاء لجنة متخصصة لصياغة مرجع المعايير المحاسبية، بما يتلاءم مع النظام المحاسبي العمومي الجزائري، في إطار ما يُعرف بعملية "جزأرة" معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وقد أشرفت وزارة المالية على إطلاق تجارب ميدانية تهدف إلى تحقيق التقارب مع هذه المعايير، حيث تم في مرحلة أولية اعتماد خمسة معايير أساسية، وهي:

- المعيار 1: عرض البيانات المالية؛
- المعيار 2: قائمة التدفقات النقدية؛
- المعيار 17: الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- المعيار 23: الإيرادات من المعاملات غير التبادلية؛
- المعيار 24: عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية .

أما المرحلة النهائية لهذا المشروع، فتتمثل في استكمال عملية جرد وإحصاء الممتلكات المادية للدولة من طرف المديرية المكلفة بأملاك الدولة، بهدف تكريس مبدأ الذمة المالية، إضافة إلى تعزيز التكوين والتأهيل المهني لمختلف الأعوان العاملين في مجال المحاسبة العمومية.

وفي الأخير، تجدر الإشارة إلى أن عصرنة النظام المحاسبي للدولة ترتبط ارتباطًا وثيقًا بعصرنة النظام الموازناتي، مما يجعل تطبيق أحد المشروعين رهينًا بتطبيق الآخر، نظرًا للتكامل الوظيفي بينهما في تحقيق إصلاح شامل للمالية العمومية.؛

المطلب الثالث: مدى توافق معايير الإصلاح مع متطلبات المعايير الحاسبية الدولية في القطاع العام

سمحت الدراسات والاستشارات التي قامت بها الجزائر، في إطار تكييف نظامها المحاسبي العمومي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بوضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي يمكن الاعتماد عليها لتحقيق التقارب مع الممارسات الدولية الفضلى. وتتمثل هذه الإجراءات في جملة من التدابير التنظيمية والتقنية التي تهدف إلى ضمان انسجام النظام المحاسبي الوطني مع متطلبات الشفافية والمساءلة، بما يعزز فعالية تسيير المالية العمومية. (Ministères des finances, 2013, p. 28)

في إطار سعي الجزائر لتحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تم اعتماد مجموعة من الأدلة والإجراءات التطبيقية التي تشكل دعامة أساسية لعصرنة النظام المحاسبي العمومي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، والذي يتضمن مجموعة المعايير المعتمدة ضمن مشروع العصرنة الذي تبنته الجزائر؛
- إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية بما يتلاءم مع الخصوصيات الوطنية؛
- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة، والذي يضم مختلف الحسابات المعتمدة والمتوافقة مع المعايير الدولية؛
- إعداد دليل التقنيات المحاسبية الخاصة بالدولة، الذي يشمل الإجراءات والقواعد المعتمدة في تسجيل العمليات المالية وكيفيات معالجتها المحاسبية؛
- تحديد القوائم المالية كنواتج لنظام المحاسبة العمومية، حيث تم اعتماد خمس قوائم مالية تتماشى بدرجة كبيرة مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير ومعالجة المعلومات المحاسبية، بما يسهم في تسهيل تجميع الحسابات وإعداد القوائم المالية؛
- تفعيل عملية الجرد العام للممتلكات، بهدف توفير قاعدة معلومات دقيقة تدعم تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق .

متطلبات تطبيق مشاريع الإصلاح

لضمان نجاح مشاريع الإصلاح المحاسبي والموازناتي في الجزائر، يتطلب الأمر توفير مجموعة من الشروط الأساسية، من أبرزها:

❖ **تكوين وتاهيل العنصر البشري**: يُعد المورد البشري حجر الزاوية في إنجاح أي إصلاح، حيث تؤكد الدراسات الحديثة أن كفاءة الأفراد وتكوينهم المستمر يساهمان بشكل مباشر في تحسين أداء الإدارة العمومية، خاصة مع توفر الموارد المادية والتكنولوجية اللازمة .

❖ **تحديث الإدارة العمومية**: أصبح الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات والاتصال ضرورة حتمية لتطوير أداء الإدارة العمومية، من خلال تحسين جودة الخدمات وتبسيط الإجراءات الإدارية.

❖ **تطبيق محاسبة المسؤولية**: يساهم هذا النوع من المحاسبة في تعزيز الرقابة على الأداء، من خلال ربط المسؤولية عن الإيرادات والنفقات بمختلف المستويات الإدارية، وإعداد تقارير تقييم الأداء لكل مركز مسؤولية .

- **تخفيف مركزية السلطة:** وذلك عبر منح صلاحيات أوسع للمستويات الإدارية المختلفة، بما يسمح بتكييف البرامج والأنشطة وفق خصوصيات كل وحدة حكومية وتحقيق فعالية أكبر في التسيير.
- **الدعم والمساندة السياسية:** يتطلب نجاح الإصلاحات توفر إرادة سياسية قوية ودعم من مختلف السلطات (التشريعية والتنفيذية)، نظرًا لما تستلزمه هذه المشاريع من موارد مالية وكفاءات بشرية عالية.
- **إصلاح المنظومة القانونية:** يستوجب تحديث الإطار القانوني للمحاسبة العمومية، من خلال مراجعة القوانين والتنظيمات الحالية وجعلها أكثر مرونة، بما يسمح بتطبيق الإصلاحات ومواكبة المعايير الدولية.

خلاصة الفصل الأول

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة العمومية من خلال عرض مفاهيمها الأساسية وأهدافها وخصائصها، مع إبراز دورها في تسيير الموارد المالية للدولة وفق مبادئ الشفافية والمساءلة. كما تناولنا الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، من حيث نشأتها وأهدافها وخصائصها، مع توضيح أهميتها في توحيد الممارسات المحاسبية وتعزيز قابلية المقارنة بين الدول. وتطرقنا كذلك إلى العلاقة بين المحاسبة العمومية وهذه المعايير في ظل التوجه نحو الإصلاحات الحديثة. وفي هذا السياق، تناولنا مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية الذي يسعى إلى الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بما يتماشى مع متطلبات الحوكمة الرشيدة. كما أبرزنا أهم التحديات التي تواجه تبني هذه المعايير في الجزائر، سواء على المستوى القانوني أو المؤسسي أو التقني، لنخلص في الأخير إلى التأكيد على أهمية هذا الإصلاح في تحسين جودة المعلومات المالية وترشيد اتخاذ القرار العمومي.

الفصل الثاني:

الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية

تمهيد

تُعدّ الأسس المحاسبية المعتمدة في المحاسبة العمومية في الجزائر من الركائز الأساسية التي يقوم عليها نظام تسيير المالية العامة، حيث تحدد كيفية تسجيل العمليات المالية وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات. وقد ظل النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، لفترة طويلة، قائمًا على الأساس النقدي الذي يركز على تسجيل العمليات عند تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، وذلك بهدف إحكام الرقابة على الأموال العمومية وضمان احترام الاعتمادات المالية.

غير أن التحولات الاقتصادية ومتطلبات الإصلاح الإداري والمالي، إضافة إلى التوجه نحو تبني مبادئ الحوكمة الرشيدة، أدت إلى بروز الحاجة إلى تطوير هذا النظام. وفي هذا الإطار، بدأت الجزائر في تبني مقاربة تدريجية للانتقال نحو أساس الاستحقاق، الذي يسمح بتقديم صورة أكثر دقة وشمولية عن الوضعية المالية الحقيقية، من خلال تسجيل الحقوق والالتزامات عند نشأتها.

كما يأتي هذا التوجه في سياق السعي لمواءمة النظام المحاسبي العمومي مع المعايير الدولية، خاصة تلك التي يضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحت إشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي تدعو إلى اعتماد أساس الاستحقاق لتعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين جودة التقارير المالية.

وعليه، فإن دراسة الأسس المحاسبية في الجزائر تكتسي أهمية بالغة لفهم واقع المحاسبة العمومية وآفاق إصلاحها، خاصة في ظل الانتقال من منطق رقابي تقليدي إلى منطق حديث قائم على الأداء والفعالية في تسيير الموارد العمومية.

المبحث الأول: الأساس النقدي في المحاسبة العمومية

يُعدّ الأساس النقدي من أقدم الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية، حيث اعتمدته العديد من الدول، ومنها الجزائر، كآلية رئيسية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية. ويقوم هذا الأساس على تسجيل العمليات المالية عند حدوث التدفقات النقدية الفعلية، أي عند تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، دون الاعتداد بتاريخ نشأة الحق أو الالتزام

المطلب الأول: مفهوم الأساس النقدي

عند تطبيق الأساس النقدي يعتبر "التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات". (المليجي، 2002، صفحة 11)

العبرة في التسجيل المحاسبي وفقًا للأساس النقدي تكمن في عملية التحصيل أو الدفع الفعلي للنقد. وفقًا لهذا الأساس، يتم الاعتراف بالعمليات المالية عند حدوث عملية استلام أو دفع نقدية، حيث تركز المحاسبة على التعامل مع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة فقط، سواء كانت متعلقة بالفترة المالية الحالية أو فترات سابقة أو لاحقة.

انطلاقًا مما سبق، يمكن استنتاج أن هذا الأساس يضع أهمية كبرى على تتبع حركة التدفقات النقدية للوحدة المحاسبية، دون الاهتمام بتاريخ استحقاق المعاملات أو الفترة الزمنية التي ترتبط بها النفقة أو الإيراد. وعليه، تُسجل العمليات في الدفاتر المحاسبية عند إنجاز التحصيل أو الدفع النقدي فعليًا

لذا، فإن كل "الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر وتعرض بالقوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها ناتج من مستحقات فترات سابقة أو فترات لاحقة، وكذلك اعتبار كل المصروفات المدفوعة في فترة مالية تخص تلك الفترة ولو كان بعضها يتعلق بفترات سابقة أو لاحقة". (الخولي، 1984، صفحة 18)

يكون القيد وفق هذا الأساس بقيد المعاملات والوقائع عند الدفع أو الاستلام نقدا، حيث يتم تحميل الحساب الختامي لأية سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود للسنة المالية نفسها أو إلى سنة سابقة أو لاحقة. (مسعودي، 2018، صفحة 189)

ولقد تم تعريف الأساس النقدي وربطه مع الحساب الختامي في الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980، من أجل إقرار النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية على النحو الآتي "يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة". (المنظمة العربية للعلوم الادارية، 1980، الصفحات 15-16)

ويطلق مصطلح "أساس الخزينة" للإشارة إلى الأسلوب الذي يعكس حركة الخزينة من خلال متابعة وتسجيل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الصندوق. وفقًا لهذا النظام، لا تُثبت العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إلا إذا كان لها تأثير نقدي مباشر يتمثل في زيادة أو نقصان الموجودات المالية للوحدة المحاسبية. ويتم تسجيل النفقات عند دفعها فعلياً وليس عند الالتزام بها، بينما تُقيد الإيرادات في السجلات المحاسبية عند تحصيلها بالفعل بدلاً من تاريخ استحقاقها.

استنادًا إلى ما سبق، يتمثل مفهوم المدخلات في النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي للقياس في المبالغ التي تم تحصيلها وإيداعها في الخزينة خلال الفترة المحاسبية محل القياس، سواء كانت هذه المبالغ تتعلق بالسنة المالية الحالية أو بفترات مالية سابقة. وبالتالي، فإن الإيرادات المستحقة للوحدة المحاسبية خلال الفترة الحالية التي لم يتم تحصيلها لا تعتبر جزءًا من إيرادات الفترة قيد القياس، بل تُدرج ضمن إيرادات الفترة التي يتم فيها التحصيل الفعلي.

أما المدفوعات، فهي تشمل إجمالي المبالغ التي تم صرفها بشكل فعلي خلال الفترة المحاسبية المعنية، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ تتعلق بالفترة الحالية أو بفترة أخرى.

وعليه، فإن المبدأ الأساسي للتسجيل والقياس في النظام المحاسبي يعتمد على واقعة الدفع أو التحصيل النقدي، وليس على تاريخ نشوء الالتزام أو تاريخ الاستحقاق. ويترتب على تطبيق هذا الأساس أنه يتم إلغاء الاعتمادات المالية التي لم تُصرف مع نهاية السنة المالية، ولا تُؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء الإغلاق السنوي للسجلات المحاسبية بهدف إعداد الحساب الختامي للوحدة المحاسبية.

وعند تطبيق الأساس النقدي للقياس المحاسبي للنشاط الإداري الحكومي، تعتبر الإيرادات والنفقات العمومية بمثابة تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية دون ما ارتباط بينهما، أي من دون علاقة سببية بينهما،

وبالتالي يكون هدف النظام المحاسبي هو التركيز على متابعة قياس نتائج تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وفقا لتخصيصات الميزانية العامة للدولة.

المطلب الثاني: مزايا وعيوب الأساس النقدي

يمكن عرض أهم مزايا وعيوب تطبيق الأساس النقدي في نظام المحاسبة العمومية على النحو الموالي:

1. مزايا الأساس النقدي

يترتب على إتباع الأساس النقدي التركيز عند إعداد القوائم المالية والحساب الختامي على إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح وبصفة دقيقة، من أجل تحديد رصيد الخزينة الذي يمثل الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى الوحدة المحاسبية، حيث يتميز النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على العناصر الآتية: (R.Jones & M.Pendlebury, 1984, pp. 161-162)

- زيادة التركيز على عنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية نظرا لأهميتها.
- الاهتمام والتركيز على الموازنة العامة، وبالتالي تتركز المهمة الرئيسية للمحاسبة الحكومية في مراقبة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها.
- لا يتم إعداد قائمة مركز مالي للوحدات الحكومية، حيث يكون تركيز المحاسبة على التدفقات النقدية لإيرادات ومصروفات الموازنة بدلا من قياس الربح أو تقييم الأصول.
- يتكون نظام المحاسبة القائم على الأساس النقدي من موازنة سنوية ونظام لإمساك الدفاتر والحسابات، والتقارير المرتبطة معهم في الهيكل والمحتوى.
- نظرا لارتباط الحسابات بموازنة محددة عن فترة معينة، لذا تكون دورة حياة تلك الحسابات هي نفس دورة حياة الموازنة العامة (سنة).

إضافة إلى ذلك، يختص النظام المحاسبي الذي يقوم على الأساس النقدي لقياس وقيد العمليات المحاسبية بالمزايا الآتية:

- "يتميز بالبساطة والوضوح، وسهولة تنفيذه، والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس، كما يساعد في تحديد حركة السيولة النقدية". (الفسفوس، 2018، صفحة 33)
- عدم الحاجة إلى إجراءات التسوية للإيرادت غير المحصلة أو الالتزامات غير المسددة.
- الرقابة الفعالة على حركة التدفقات النقدية.
- السرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم إقفال الحسابات في نهاية السنة.

يطبق الأساس النقدي في النظام المحاسبي للوحدات الحكومية التي تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المبرمجة في الميزانية العامة للدولة، لذا يكون الهدف الأساسي للنظام المحاسبي هو الرقابة على تنفيذ الميزانية والتحقق من مدى الإذعان والتقيد بالرخصة التشريعية، حيث يتم مقارنة المبالغ المخصصة في الميزانية مع البيانات الفعلية لتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المثبتة في السجلات المحاسبية وفقا للأساس النقدي لتحديد انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط له مما يساعد على توفير معلومات هامة ومفيدة تسمح بتحليل ومراجعة الموقف النقدي للوحدة. (H.A.D Ouda, 2003, pp. 6-7)

من أبرز مميزات اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة هو السرعة والسهولة في إعداد التقارير والقوائم المالية. هذا النهج يركز على تسجيل ومتابعة التدفقات النقدية داخل الدفاتر والسجلات المحاسبية، سواء كانت مرتبطة بالفترة المحاسبية الحالية أو بفترات سابقة. ونتيجة لذلك، يعكس الحساب الختامي عند نهاية السنة الوضع المالي للدولة من خلال عرض إجمالي الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة فعليًا خلال تلك الفترة المحاسبية.

ومن الآثار الناتجة عن تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية هو إلغاء الاعتمادات المالية الزائدة المخصصة في الميزانية العامة والتي لم يتم صرفها حتى انتهاء السنة المالية. تُعاد تلك المبالغ إلى الخزينة العامة، باستثناء بعض الحالات التي يحددها القانون، مثل الاعتمادات المخصصة لتمويل برامج تجهيز عمومية ممتدة على عدة سنوات. أما الإيرادات التي تُستحق للوحدات الحكومية ولم يتم تحصيلها خلال الفترة المحاسبية المعنية، فلا تُعتبر جزءًا من إيراداتها حتى يتم تحصيلها فعليًا، وفي هذه الحالة تُضاف إلى إيرادات الفترة التي تم فيها التحصيل.

وأشارت منظمة الأمم المتحدة في دليل المحاسبة العمومية إلى أن الطريقة النقدية تُستخدم بشكل تقليدي في تنظيم الحسابات الحكومية تلبيةً للمتطلبات المحاسبية. بالإضافة إلى ذلك، تُعد هذه الطريقة الأكثر بساطة في إدارة الحسابات الحكومية، كما تساهم في تسهيل عملية إعداد الحسابات الختامية للميزانية العامة، مما يعزز من كفاءة الرقابة المالية سواء من قبل الهيئات الرقابية أو السلطة التشريعية.

2. عيوب الأساس النقدي

النظام المحاسبي المعتمد على الأساس النقدي لا يُمكّن من تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية. يعود ذلك إلى أن التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية يعتمد فقط على إثبات العمليات النقدية عند حدوث القبض أو الدفع الفعلي. وبالتالي، فإن العمليات التي لا يترتب عليها تدفق نقدي مباشر إلى .أو من الخزينة العامة لا تجد طريقها إلى السجلات المحاسبية، سواء عند وقوعها أو عندما يحين موعد استحقاقها

بناءً على ذلك، يمكن القول إن هذا الأساس يعكس الوضع النقدي للوحدة المحاسبية بدلاً من الوضع المالي الشامل. فهو يتغاضى عن تسجيل حقوق الهيئات العامة التي وصلت إلى مواعيد استحقاقها ولم يتم تحصيلها بعد، كما يغفل تسجيل الالتزامات المالية على الوحدات الحكومية، والتي تمثل ديونًا مستحقة على الخزينة العامة ولم تُسدَّد خلال السنة المالية. هذا القصور يؤدي إلى عدم دقة البيانات المالية المعدة وفق الأساس النقدي.

ومن ناحية أخرى، يوفر الأساس النقدي "مجالا للحكومات للتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول آجال استحقاقها للتقليل من العجز، أو الإسراع في استهلاك الاعتمادات المالية في نهاية السنة"، حتى لا تحول الأرصدة الباقية إلى الخزينة العمومية مما قد ينشأ عنه الإسراف في إنفاق المال العام، حيث "يؤدي عدم الإفصاح عن قيم كبيرة من الالتزامات الحكومية بالقوائم المالية إلى عدم كفاءة عملية تقييم الأداء المالي ونتائج الأعمال، والمركز المالي للوحدة الحكومية". (Diana Hillier, 1996, pp. 13-14)

فيما يتعلق بالإيرادات، يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية خلال الفترة المالية التي يتم فيها التحصيل النقدي، بغض النظر عن ارتباط تلك الإيرادات بالفترة المحاسبية الحالية أو بفترات مالية أخرى. هذا الإجراء يخلق تداخلاً بين أنشطة السنوات المالية المختلفة ويؤدي إلى صعوبة التمييز بينها. ونتيجة لذلك، فإن إجمالي المقبوضات المالية لأي سنة معينة لا يعكس بالضرورة الإيرادات الفعلية المتعلقة بميزانية تلك السنة فقط، مما يجعل من الصعب إجراء مقارنة

دقيقة بين نتائج السنوات المختلفة بسبب هذا التداخل في الفترات المالية وغياب الفصل الواضح بين إيرادات ومصروفات كل سنة بشكل مستقل.

بالتالي، فإن أي زيادة في الإيرادات لا يمكن اعتبارها فائضاً محققاً لفترة القياس المحاسبية، حيث يمكن أن تشمل إيرادات غير مرتبطة بالفترة الحالية، إلى جانب احتمال وجود إيرادات تخص الفترة لم تُسجَّل لعدم تحصيلها نقداً بعد. هذا الوضع يجعل من الصعب تقييم كفاءة أداء الوحدات الحكومية فيما يتعلق بتحصيل الإيرادات.

ومن أهم الانتقادات الموجهة لمحاسبة الأساس النقدي هو "عدم توفير البيانات اللازمة" لتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية لأغراض قياس وتقييم الأداء الحكومي في استغلال المواد المتاحة للوحدات الحكومية والرقابة على التكاليف، وهذه هي الأهداف التي يجب أن يحققها النظام المحاسبي الحكومي الفعال في العصر الحديث". (السيدسرايا، 2000، الصفحات 47-48)

إضافة إلى ذلك، غالبا ما يوصف الأساس النقدي بكونه نظام محاسبة الصندوق لأن مضمون القوائم المالية تركز على حركة السيولة النقدية حيث إن "القوائم المالية تحتوي على ثلاثة عناصر هي التحصيلات النقدية، المدفوعات النقدية والرصيد النقدي"، والذي يعبر عن الفرق بين التدفقات الداخلة والخارجة من الخزينة العمومية.

وبناء على ذلك، فإن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، وذلك بسبب عدم وجود حسابات لمتابعة وقيد العمليات المالية المتعلقة بتقييم الأصول والاهتلاكات أو لمتابعة المخزونات، حيث إن محاسبة النقد لا توفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية، فهي تسجل الإنفاق حول ما الذي تم استخدامه عن عدة سنوات عند إنفاق النقود فقط، ومن ثم لا يؤخذ بعين الاعتبار لاحقا إذا ما كان الأصل مازال قيد الاستخدام أو وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي أو تم بيعه". (Accounting Standards Board, 1994, p. 16)

تعتمد محاسبة الأساس النقدي على تسجيل العمليات المالية عند حدوث التدفقات النقدية فقط، مما يُسهم في زيادة احتمالية عدم تطابق حجم الاعتمادات المالية المقررة في الميزانية مع المدفوعات النقدية الفعلية خلال السنة المالية. وينبع هذا التباين من عجز النظام عن تحديد الالتزامات المالية غير المدفوعة أو الحقوق المستحقة غير المحصلة لعدم توثيقها محاسبيًا. إذ إن السجلات المحاسبية لا تعكس بدقة حجم النفقات المستحقة الدفع والتي لم تُسدَّد رغم حلول مواعيد استحقاقها. نتيجة لذلك، قد يتم تجاهل هذه النفقات عند التقدير

المستقبلي للمدفوعات النقدية المتعلقة بالسنة التالية، مما يزيد من احتمال أن تتجاوز المدفوعات الفعلية للسنة القادمة الاعتمادات التي تم تقديرها مسبقًا.

المطلب الثالث: عوامل بقاء استخدام الأساس النقدي في المحاسبة العمومية:

على الرغم من القصور الواضحة التي تعيب نظام المحاسبة على الأساس النقدي، إلا أن معظم حكومات الدول النامية لا تزال تتبناه كنهج أساسي. ويمكن عزو هذا التوجه إلى مجموعة من الأسباب المهمة، أبرزها:

– الاعتماد على المحاسبة النقدية يُمكن السياسيين من رسم صورة إيجابية للموقف المالي أو تقليل حجم الآثار السلبية أمام الرأي العام، مما يساعدهم على تقديم صورة مغايرة للواقع. على سبيل المثال، قد تعتمد الحكومة هذا الأسلوب لتوهم المواطنين بأنها لم تتجاوز صلاحيات الإنفاق الممنوحة من الهيئات التشريعية، أو لإظهار أن معدل الزيادة في الإنفاق الكلي أقل مما هو فعليًا.

– تاريخيًا، ارتبطت المحاسبة النقدية بعمل الحكومات لفترات طويلة إلى أن أصبحت جزءًا من تقاليد الإدارة المركزية. ولأن المحاسبين الحكوميين اعتادوا على إعداد الموازنات بناءً على الأساس النقدي ومراجعة الوضع النقدي للحكومة، فإن الانتقال إلى منهجيات جديدة – مثل إعداد ميزانية عمومية أو بيان دخل – لم يُعتبر أمرًا ضروريًا. علاوة على ذلك، فإن الاعتماد على المحاسبة النقدية يتيح تجنب مشاكل إدخال التعديلات أو عمليات تقييم أكثر تعقيدًا، وهو ما يتطلبه العمل بأنظمة محاسبية أخرى.

– عامل مقاومة التغيير يعتبر أيضًا معوقًا كبيرًا، حيث أن الأجهزة الحكومية عادةً ما تتسم بالبطء وقلة الحافز نحو تبني أنظمة جديدة تتطلب جهدًا إضافيًا. فضلاً عن ذلك، فإن الخوف من المسؤوليات الثقيلة المرتبطة بتطبيق الإجراءات الجديدة، سواء على مستوى الكم أو الكيف، يعد دافعًا رئيسيًا لهذه المقاومة.

– أخيرًا، نقص الكوادر المؤهلة في مجال المحاسبة العمومية يمثل تحديًا كبيرًا يعزز من استمرار استخدام المحاسبة النقدية في هذه الدول.

تُبرز هذه النقاط الأسباب الرئيسية وراء استمرار اعتماد حكومات الدول النامية على الأساس النقدي، على الرغم من محدودية فوائده والتحديات التي تفرضها البدائل الأكثر حداثة ودقة.

المبحث الثاني: أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

المطلب الأول: مفهوم أساس الاستحقاق

يعرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980 أساس الاستحقاق بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض"، حيث تم اعتماده كأحد الأسس المحاسبية تاركا المجال للدول العربية إمكانية تطبيقه عند توفر الإمكانيات الفنية لديها (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، صفحة 906)

وفقا لهذا الأساس، تعتبر الفترة المحاسبية لكل سنة مالية فترة مستقلة بحد ذاتها، حيث يسجل الحساب الختامي كل الإيرادات والنفقات المرتبطة فقط بفترة القياس المحاسبي، وذلك بمجرد استحقاقها حتى وإن لم ينتج عنها أثر نقدي، حيث يتم إثبات الالتزامات والمبالغ المستحقة للدولة في الدفاتر المحاسبية عند استحقاقها طالما أنها تخص السنة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل أو التسديد النقدي. (مفضل، 2013، صفحة 47)

يعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق على أنه أحد الأساليب المحاسبية التي تتيح تسجيل المعاملات والأحداث عند وقوعها، بغض النظر عن توقيت استلام النقد أو دفعه. بموجب هذا الأساس، يتم إدراج المعاملات في السجلات المحاسبية والاعتراف بها ضمن القوائم المالية الخاصة بالفترة الزمنية التي تنتمي إليها. (Accounting Standards Board, 1994)

عرف أساس الاستحقاق بالعمليات والاحداث المالية خلال الفترة التي دفعت فيها بغض النظر عنحركة النقدية الخاصة بها ويترتب عنذلكاظهار الأصول والالتزاماتوالسنوات الختاميةكاملة مما يسهل فصل كل سنة مالية عن غيرها وبطبيعة الحال فان هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية او غير حكومية (بعيط،صفحات 189-190)

ومن الجدير بالذكر أن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب تنفيذ عمليات التسوية الجردية للإيرادات والمصروفات، بهدف تحديد ما يتعلق فعليًا بالفترة المحاسبية المعنية وتحميله إلى الحساب الختامي لتلك الفترة، وفقًا لمبدأ استقلال الفترات المالية. ويتم ذلك عبر استبعاد الإيرادات المقبوضة والمصروفات المدفوعة خلال السنة التي تخص فترات مالية أخرى، مما يضمن ربط كل معاملة بالفترة الزمنية المناسبة لها وتسجيلها في الحساب الختامي بشكل دقيق.

ولهذا السبب، يتطلب الأمر أن تظل الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لمدة طويلة بعد انتهاء السنة حتى تتم عمليات التسوية اللازمة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية للسنة لمختلف فترات القياس المحاسبي التي يتم فيها تسجيل وعرض النتائج وبيان المركز المالي للدولة بصفة دقيقة وواضحة، تمكن إجراء المقارنة بين نتائج مختلف الدورات المالية بصورة سليمة وعادلة.

تسجل هذه الطريقة الإيرادات والنفقات العمومية على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة وتاريخ إثبات الالتزام المالي عليها، بغض النظر عن حركة السيولة النقدية الناتجة عنها. ويترتب على ذلك تخصيص حسابات لإظهار تطور عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، حيث "يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية والعينية) والتغيرات التي تطرأ عليها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات، بما فيها الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول". (احمرو، 2003، صفحة 138)

ويستلزم اتباع أساس الاستحقاق تطبيق إجراءات تقييم المخزون، وقياس الأصول الثابتة والمتداولة مع حساب أقساط الاهتلاك السنوية من أجل إعداد القوائم المالية الختامية، ولقد لقي استخدام هذا الأساس قبولا كبيرا في محاسبة الوحدات الهادفة لتحقيق الربح، باعتباره منهجا محاسبيا متكاملا يسمح بمتابعة مختلف عناصر الثروة، الالتزامات والحقوق يسمح بتقييم الأداء وتحليل التكاليف وإظهار النتائج بصفة دقيقة.

في هذا السياق، ركزت سياسات إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية على المستوى الدولي على دراسة إمكانية اعتماد أساس الاستحقاق في محاسبة وحدات القطاع العام. وقد أشار دليل المحاسبة العمومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة، المنعقد في بيروت عام 1969، إلى أهمية هذا التوجه. ووفقاً لما ورد في الدليل، فإن تزايد وتشعب العمليات الحكومية جعلا من تطبيق أساس الاستحقاق ممارسة قائمة في بعض الدول، حيث يعد هذا النهج الأكثر شمولية وفائدة، لاسيما في الدول التي تعتمد موازنات البرامج والأداء. ويوفر هذا الأساس تصوراً كاملاً للأنشطة المالية، مما يجعله هدفاً مرجواً لتحقيق الإدارة الفعالة.

ومن أبرز الدوافع التي أدت إلى تبني هذا الأساس، مطالبة السلطات التشريعية بضرورة توفير بيانات دقيقة وشاملة حول تطور تكاليف أنشطة الوحدات الحكومية. ويُعد هذا الأمر ضرورياً لتقييم الأداء العام وتحقيق الأهداف الرقابية والمساءلة. كما أن توفير بيانات كهذه يساهم في تقييم كفاءة الإدارة في إدارة الموارد العامة، ويبرز مدى نجاحها في تحقيق الأهداف بأفضل الوسائل الممكنة وبأقل التكاليف المترتبة.

وقد نصت المادة 35من مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية.

المادة 35: تقوم المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة، وتمسك حصريا من طرف المحاسب العمومي وفق القيد المزدوج وعلى أساس المخطط المحاسبي .ا للكيفيات ة المقاربة رف، سواء لة أو أوامر وترتكز على تسجيل عمليات الميزانية وعمليات الخزينة وعمليات الممتلكات عند نشأتها وبمجرد إمكانية تقييمها، بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها. (المرسوم، مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير ، 2024)

المطلب الثاني: مزايا وعيوب أساس الاستحقاق

فيما يلي عرض لأهم مزايا وعيوب تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.

1. مزايا أساس الاستحقاق

من أهم مزايا تطبيق أساس الاستحقاق يمكن ذكر العناصر الآتية:

يتيح توفير بيانات دقيقة وشاملة حول حقوق والتزامات الوحدات الحكومية، مما يساهم في تسجيل حقوق الأطراف على الدولة وحقوق الدولة لدى الآخرين في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ تسجيلها. هذا النهج يوفر متابعة دقيقة لحجم الدين العمومي من منظور محاسبي، بخلاف الأساس النقدي الذي يعتمد فقط على تسجيلات إحصائية خارج المحاسبة.

- يوفر إمكانية مقارنة إيرادات كل عام مالي مع نفقاته بصورة واضحة ومنظمة، مما يساهم في تحليل الأداء المالي بمرور الزمن.

- يساعد في تقديم بيانات مالية دقيقة وحقائق تعكس بإنصاف المركز المالي للحكومة. حيث تظهر جميع موجوداتها والتزاماتها، بما في ذلك حقوقها وحقوق الأطراف الأخرى.

- يُبرز التمييز الواضح بين النفقات الرأسمالية والنفقات الجارية، مما ينعكس إيجابيًا على دقة نتائج الأداء المالي وعلى عدالة وشفافية المركز المالي العام.

– يجعل التقارير المحاسبية أكثر إفادة لأغراض الرقابة والتحليل. إذ يتيح تتبع تطور تكاليف الوحدات الحكومية، وهو ما يُمكن من قياس تكلفة الأنشطة العامة وتقييم كفاءة الإدارة المالية للدولة، ضمن إطار تطبيق محاسبة التكاليف في نظام المحاسبة العمومية.

– يقلل من اندفاع الوحدات الحكومية نحو الإسراف في استخدام اعتماداتها مع نهاية السنة المالية.

– يقدم بيانات شاملة ودقيقة لكافة العمليات المالية، ويعتمد قياسات عادلة لنتائج الفترات المالية المختلفة، مما يُسهل المقارنة بين فترات مالية متعددة. كما يُشكل أساسًا راسخًا لإعداد تقديرات الموازنة ويُعزز وظيفة الرقابة الإدارية والمحاسبية، مما يساهم في حماية أموال الدولة وتقليل الإسراف في الإنفاق غير المبرر.

وفقًا لدراسة أجرتها لجنة المعايير الدولية في القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تمت الإشادة بفوائد تطبيق نظام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، وقد شملت أبرز ميزاته النقاط التالية:

– تعزيز المساءلة من خلال تقييم جميع الموارد الخاضعة لسيطرة الوحدة وإدارتها.

– التمكن من تقييم الأداء المالي للوحدة، بما في ذلك الوضع المالي العام والتدفقات النقدية.

– دعم اتخاذ القرارات بشأن تخصيص الموارد للوحدة بشكل أكثر فاعلية.

– توضيح أساليب تمويل أنشطة الحكومة وكيفية تلبية احتياجاتها المالية المختلفة.

– مساعدة المستخدمين على تقييم قدرة الحكومة على استدامة تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها.

– عرض صورة دقيقة عن المركز المالي للحكومة والتغيرات التي تطرأ عليه.

– منح الحكومة فرصة لتوضيح كفاءتها في إدارة الموارد المتاحة لديها.

– تمكين المستخدمين من تقييم أداء الحكومة من حيث تكاليف الخدمات وفعاليتها ومستوى الإنجاز المحقق.

في سياق تعزيز فعالية المحاسبة العمومية، يتجلى دور اعتماد أساس الاستحقاق كنهج محاسبي في تحسين جودة ودور الإبلاغ المالي لدى الجهات العاملة في القطاع العام. إذ يسهم هذا النهج في تحقيق مستوى عالٍ من

الشفافية المالية، ويعزز نزاهة وموثوقية البيانات والقوائم المالية المبلّغ عنها. وبالتالي، يؤدي هذا التحسن إلى تعزيز مصداقية الدولة، وزيادة ثقة المجتمع بمؤسسات القطاع العام ودورها في إدارة الأموال العامة بكفاءة.

يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق تصميم نظام محاسبي متطور يعتمد بشكل كبير على وجود كوادر بشرية ذات كفاءات فنية عالية في مجال المحاسبة. هذا يشكّل فارقًا جوهريًا مقارنة بالأساس النقدي الذي يتميز بسهولة تطبيقه ولكنه غالبًا ما ينتج عنه نقص في دقة المعطيات المستخلصة. لذلك، فإن تبني أساس الاستحقاق يستلزم إنشاء سجلات محاسبية مُتسقة وقابلة للإدارة، تسمح بتوثيق ومتابعة التطورات في مختلف عناصر الأصول والخصوم داخل وحدات القطاع الحكومي.

تشمل هذه العملية ضبط التحكم المحاسبي للمستحقات والالتزامات المالية المترتبة على وحدات القطاع العام، من خلال توضيح تفاصيل المبالغ المثبتة والمحصّلة، تلك الملغاة وغير المدفوعة فيما يتصل بالإيرادات. بالإضافة إلى ذلك، تُمكّن الجهود المبذولة من تحديد المبالغ المرتبطة بالنفقات سواء المدفوعة أو الملتزم بها وغير المسددة أو الملغاة، مما يعزز من كفاءة الإدارة المالية بشكل عام لدى الهيئات الحكومي

2. عيوب أساس الاستحقاق

رغم تعدد مزايا تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية إلا أنه لا تخلو من العيوب والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- استخدامه يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بالحكم والتقدير الشخصي في بعض المواقف، مما يفقد بعض النتائج موضوعيتها، كما هو الحال في جرد المخازن وتقييمها وتقدير المخصصات المختلفة، وجرد الديون المستحقة".
- "يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من إجراء التسويات الخاصة بمصروفات وإيرادات السنة، مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد ونشر القوائم المالية، وبالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها ويضعف من الرقابة المالية".

وفي هذا الإطار، تسعى المعايير المحاسبية على وضع الإرشادات والقواعد التي تساعد المحاسب على التقييم السليم والعادل، حيث إن "هذا الأساس يحتاج إلى مجموعة كبيرة من الموظفين يتمتعون بكفاءة وخبرة عالية في النواحي المحاسبية، ومن ثمة فهو أعلى تكلفة من الأساس النقدي".

المطلب الثالث: أساس الالتزام

ويعد أساس الالتزام مزيجًا بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق الكامل، وتختلف المصطلحات المتعلقة في تسميته، إذ نجد أنه أحيانًا يسمى أساس الالتزام أو الأساس المختلط أو الأساس المشترك، وغير ذلك، وهو يمثل مزيجًا من صفات هذين الأساسين (النقدي والاستحقاق) وأساس الالتزام يعالج الإيرادات والنفقات بطريقتين مختلفتين:

- يعالج الإيرادات حسب الأساس النقدي، بحيث لا يتم الأخذ في الاعتبار الخدمات والمستحقات للإيرادات، وإنما يتم الأخذ في الاعتبار الإيرادات الفعلية والمحصلة فقط، وعلى هذا فإنه يتم إثبات الإيرادات المقبوضة دون المحققة.
- ويعالج النفقات الواجب دفعها بناءً على العقود والتي تم بموجبها الحصول على خدمات ومواد وأثاث وقطع غيار وفق أساس الاستحقاق، دون النظر إلى وقت سدادها، بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار الالتزامات والمستحقات، وهذا بدوره يتطلب إجراء التسويات الجردية للنفقات.
- ويقوم الأساس المعدل على اتباع الأساس النقدي في قياس وتسجيل العمليات المالية الخاصة بالإيرادات واتباع أساس الاستحقاق مع النفقات (هلالي محمدجمال، 2002، صفحة 48).
- أساس الاستحقاق المعدل يعترف ويقر بالإيرادات عندما تكون متاحة وتم استلامها، ويعترف بالنفقات في الفترة المحاسبية عندما تستحق.

الفرع الأول: مزايا أساس الالتزام

وفيما يلي سرد مزايا أساس الالتزام (الحجاوي، 2004، صفحة 19)

- ✓ يسمح بإجراء المقارنات بين النفقات العامة والإيرادات العامة عبر سنوات مالية مختلفة، مما يسهم في تقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية بشكل أدق .
- ✓ يوفر بيانات ومعلومات مالية ذات طابع تحليلي، تساعد في دعم عملية التحليل المالي واتخاذ القرارات الرشيدة .
- ✓ يساهم في إظهار الحسابات الختامية بصورة أكثر واقعية وموضوعية، نظرًا لاعتماده على تسجيل النفقات عند الالتزام بها .
- ✓ يساعد على ضمان توفير الموارد المالية اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الوحدات الحكومية، خاصة عند تنفيذ الخدمات أو استلام المواد والتجهيزات .

- ✓ يُعدّ مناسبًا لمعالجة المشاريع الكبرى التي تمتد لأكثر من سنة مالية، حيث يسمح بحجز الاعتمادات اللازمة عند الالتزام بتنفيذ هذه المشاريع، مما يعزز من استمرارية تمويلها

الفرع الثاني: عيوب أساس الالتزام

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أساس الالتزام، إلا أنه لا يخلو من بعض النقائص التي قد تحدّ من فعاليته في التطبيق العملي، ويمكن عرضها كما يلي:

- ✓ قد يؤدي استخدام هذا الأساس إلى تشجيع الوحدات الحكومية على استغلال الاعتمادات غير الملتزم بها خلال السنة المالية، مما ينعكس في شكل زيادة في مستويات الإنفاق الحكومي في الفترات اللاحقة.
- ✓ يساهم في تجميد جزء من الموارد المالية، نتيجة حجز اعتمادات مخصصة لتغطية مشاريع تم التعاقد بشأنها دون أن يتم تنفيذها فعليًا، وهو ما يؤثر على كفاءة تخصيص الموارد.
- ✓ يتطلب تطبيق هذا الأساس توفر كفاءات بشرية مؤهلة تمتلك معارف علمية وعملية في مجال المحاسبة، الأمر الذي قد يشكل عائقًا في بعض الوحدات الإدارية.
- ✓ قد يؤدي إلى تحميل السنة المالية بأعباء لا تخصها فعليًا، حيث يمكن تسجيل التزامات تتعلق بخدمات أو أعمال لم يتم تنفيذها خلال نفس الفترة المحاسبية.
- ✓ يترتب عنه اختلاف في أسلوب معالجة الإيرادات مقارنة بالنفقات، مما قد يحدّ من فعالية الرقابة على التدفقات النقدية ويؤثر على دقة تتبع السيولة المالية.

المبحث الثالث: الانتقال إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية (الأسباب، المقومات، التحديات ومراحل التنفيذ)

يشهد نظام المحاسبة العمومية إصلاحات حديثة تهدف إلى الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لتحسين الشفافية ودقة المعلومات المالية. ويُعد هذا التحول خيارًا استراتيجيًا يتطلب توفر متطلبات قانونية وتنظيمية وتقنية مناسبة. كما يواجه تحديات متعددة، مما يستدعي اتباع مراحل مدروسة لضمان نجاح تطبيقه

المطلب الأول: أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

استهل القرن الحادي والعشرون باتجاه دولي متنام يسعى إلى تعزيز الشفافية المالية ومكافحة الفساد وتتبناه منظمة الأمم المتحدة وعدد من المنظمات الدولية والإقليمية الأخرى، وكان للمحاسبة العمومية مكان الصدارة في ذلك تتمثل في عدة إسهامات أهمها:

- تبني الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدار معايير محاسبية حكومية دولية تشجع على تبني أساس الاستحقاق.
- إصدار صندوق النقد الدولي دليل إحصاءات مالية حكومية عام 2000 وفقا لأساس الاستحقاق.
- اعتمدت منظمة الأمم المتحدة أساس الاستحقاق في نظام الحسابات العمومية لعام 2008.

كما أن التغيرات الواردة بتحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية كانت استجابة منطقية لأهداف المحاسبة العمومية الحديثة المتمثلة في الآتي (مفضل، 2013، صفحة 47):

المساءلة: ويقصد بها الالتزام بتقديم تفسيرات عن أعمال المؤسسات العمومية إلى السلطات تشريعية أو أي جهة تنفيذية، قضائية، ناخبين ولكل من له حق إجراء المساءلة. وعلى هذا الأساس، تعتبر المساءلة والمحاسبة في القطاع العام قضية جوهرية على مستويين رئيسيين: لقد أصبحت المساءلة والمحاسبة معيارين للكفاءة الحكومية، ومحددين لمصداقية المؤسسات العامة واستراتيجياتها الموجهة نحو المواطن. كما تتجلى أهمية المساءلة والمحاسبة بالقطاع العام في مكانة المؤسسات العامة، باعتبارها المنفذة للبرامج والأهداف الحكومية.

مصادر واستخدامات الموارد: تساعد مستخدمي التقارير المالية للهيئات العمومية في تقييم نتائج التشغيل السنوي على مستوى كل وحدة إدارية عمومية ويحقق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

- مصادر وتوزيع استخدام الموارد المالية.
- كيفية قيام الوحدة العمومية بتمويل أنشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية.
- تقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها وتلبية احتياجاتها والتزاماتها.
- مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانونا.

الوضع المالي: تساعد مستخدمي التقارير المالية للهيئات العمومية بتقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها هذه الهيئة، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ويحقق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

- القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد، بما فيه القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.
- الوضع المالي للهيئة العمومية أو الدولة والتغيرات الحاصلة فيه.

الأنظمة والرقابة: تساعد مستخدمي التقارير المالية للهيئات العمومية في فهم وتقييم مدى كفاية أنظمة الإدارة المالية والمحاسبة والرقابة المالية والإدارية ويأتي ذلك من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة في التأكد من:

- تنفيذ العملية المالية وفقا لقانون المالية.
- أن الأصول المملوكة للدولة قد تم عملية المحافظة عليها بشكل صحيح لوضع الاحتيال والتبذير وسوء الاستخدام.

الحسابات الختامية: يجب أن يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعقدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف المستخدمة في الحساب الختامي وتزداد أهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان العالم بمسكك حساباتها العمومية وفقا لنظام إحصاءات مالية الحكومة والذي يستند إلى مفاهيم ومبادئ نظام الحسابات.

لقد لقي استخدام أساس الاستحقاق معارضة حول اعتماده في المحاسبة العمومية وهذا راجع إلى الخلاف الوارد حول السؤال الموالي، وهو هل تنطبق مبادئ المحاسبة المالية على المحاسبة العمومية؟ خصوصا الرأي القائل بعدم إمكانية قياس الأداء وفق أساس الاستحقاق والخوض في هذا الموضوع أصبح من الجدل الذي لا نفع منه مع الاتجاه المتزايد لتتحول إلى أساس الاستحقاق في العالم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المستندة إلى أساس الاستحقاق يصبح العائق المعرفي الذي يحتاج للنقاش اليوم هو توفر شروط تطبيق أساس الاستحقاق في الدول النامية التي تحتاج لتهيئة جادة تستجيب لمثل هذا التحول في ميدان المحاسبة العمومية في جانبها النظري والتطبيقي لأن المشكلات العملية أحيانا في هذا الموضوع أهم من الناحية النظرية. ((بوخالفي، 2019-2020، صفحة 56)

المطلب الثاني: مقومات نجاح مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

يُعدّ مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية خطوة إصلاحية ذات بُعد استراتيجي، تستوجب تبنّي رؤية استشرافية شاملة تُمكّن من تنفيذ هذا التحول بكفاءة وفعالية. وغالبًا ما يعود تعثر أو جمود عمليات التغيير إلى غياب استقراء دقيق للدعائم الأساسية التي يقوم عليها هذا المشروع. وفيما يلي أبرز المقومات التي تساهم في نجاح التحول إلى أساس الاستحقاق: (بوخالفي، 2019-2020، الصفحات 28-29)

1. **تبنّي المشروع وتوفير الدعم السياسي له:** يُعتبر الدعم السياسي القوي شرطًا أساسيًا لنجاح المشروع، حيث يتطلب الأمر انخراط مختلف الهيئات العليا في الدولة، مثل البرلمان بغرفتيه، ومجلس الوزراء، ووزارة المالية، إضافة إلى أجهزة الرقابة والتدقيق، ومعاهد التكوين والتنمية الإدارية التي تضطلع بدور محوري في تأهيل الموارد البشرية وتدريبها بما يتماشى مع متطلبات النظام الجديد.
2. **فهم وتحديد نطاق التغيير (هل هو محاسبي فقط أم أشمل):** يُعدّ تحديد نطاق التغيير بدقة من العوامل الحاسمة في إدارة توقعات مختلف الأطراف المعنية. إذ ينبغي توضيح ما إذا كان التحول يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط، مثل طرق التسجيل والتسوية وإعداد التقارير المالية، أم أنه يشمل إصلاحات أوسع تمتد إلى النظم الإدارية، والمالية، وآليات اتخاذ القرار. ويساهم هذا الفهم الواضح في تفادي الغموض وضمان انسجام الجهود المبذولة لتحقيق أهداف المشروع
3. . **توسيع نطاق الإصلاح ليشمل الجوانب المالية والمؤسساتية:**

لا يقتصر التحول إلى أساس الاستحقاق على الجوانب المحاسبية فقط، بل يمتد ليشمل إصلاحات أعمق، من بينها:

- إعادة تصنيف وإعداد الميزانية العامة، وتحديد كيفية إدارة وزارة المالية لعملية التمويل.
- إنشاء مجلس معايير مستقل يتولى وضع وتطوير المعايير المحاسبية (كمصدر خارجي مهني).
- إدخال تعديلات على هياكل الجهات الحكومية، خاصة المصالح المالية، الخزينة، أجهزة المراجعة، والمخازن.
- إعادة تنظيم الجهاز الحكومي ككل (وزارة المالية، وزارة التخطيط، البنك المركزي، البرلمان بغرفتيه، ومجلس الوزراء) بما يضمن وضوح توزيع الاختصاصات وتكامل الأدوار.

4. **تحديد كيفية إعداد الميزانية وعلاقتها بالحسابات العامة:** يُعدّ وضوح العلاقة بين الميزانية والحسابات العامة عنصرًا حاسمًا في نجاح التحول، ويشمل ذلك:

- تحديد ما إذا كان سيتم اعتماد دليل حسابات موحد يجمع بين حسابات الميزانية والحسابات العامة.
- توضيح كيفية دمج حسابات الميزانية مع الحسابات العامة، وهل سيتم التسجيل في كلا النظامين أم الاكتفاء بأحدهما.
- تحديد منهجية إعداد التقارير الدورية للميزانية وعلاقتها بالتقارير المالية الأخرى.
- بيان مدى سلطة وزارة المالية في توجيه العمل المحاسبي داخل الإدارات المختلفة.
- التأكد من توافق الممارسات الحالية لتنفيذ الميزانية مع متطلبات النظام الجديد، خاصة فيما يتعلق بإجراءات التحصيل والدفع

5. **تدريب وتهيئة الموارد البشرية:** يُعدّ العنصر البشري من أهم ركائز نجاح المشروع، مما يستوجب:

- إعداد برامج تدريبية مكثفة ومستمرة لفائدة المحاسبين والمديرين الماليين.
- توفير تدريب متخصص لأجهزة المراجعة والتدقيق، خاصة فيما يتعلق بمراجعة الأنظمة والتقارير المالية الحديثة.
- بدء عمليات التدريب في وقت مبكر، قبل التطبيق الفعلي، مع التركيز على الجوانب التقنية المرتبطة بالنظام الجديد.

6. **بناء بنية تقنية متكاملة:** يتطلب التحول إلى أساس الاستحقاق وجود نظام معلوماتي متطور يضمن:

- الربط الإلكتروني بين مختلف الجهات الحكومية ووزارة المالية وأجهزة الرقابة والتدقيق.
- إعداد حساب موحد للحكومة يسمح بتجميع البيانات المالية بشكل دقيق ومتكامل.
- تمكين وزارة المالية من إعداد تقارير مالية موحدة سواء للميزانية أو للحسابات العامة.
- تعزيز الثقة في المشروع، حيث تمثل البنية التقنية عاملاً أساسياً في إقناع مختلف الأطراف بجدوى التحول.

7. **تطوير قدرات أجهزة المراجعة والتدقيق:** يستلزم تطبيق أساس الاستحقاق رفع كفاءة أجهزة الرقابة من خلال

- توفير كادر مهني مؤهل يمتلك الكفاءات اللازمة في مجال المراجعة الحديثة.
- تدريب العاملين على أساليب تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتقنيات المستخدمة في إعداد التقارير المالية.
- الاستعداد لتحمل عبء أكبر في عمليات المطابقة والمصادقة، نظرًا لأن التقارير المالية المبنية على أساس الاستحقاق تشمل عناصر جديدة مثل الأصول والالتزامات وصافي الأصول، مما يتطلب وقتًا وجهدًا أكبر وعددًا كافيًا من المحاسبين والمراجعين.

المطلب الثالث: التحديات والمعوقات التي تواجه تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

تواجه عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية مجموعة من التحديات المتداخلة التي تعيق التطبيق الفعّال لهذا النظام، ومن أبرزها:

- نقص الكفاءات البشرية المؤهلة :يتطلب أساس الاستحقاق مهارات محاسبية متقدمة وخبرة تقنية، وهو ما قد لا يتوفر لدى العديد من موظفي القطاع العام .
- مقاومة التغيير :تميل بعض الإدارات إلى التمسك بالأنظمة التقليدية (الأساس النقدي)، بسبب الخوف من التعقيد أو زيادة الأعباء الوظيفية .
- ارتفاع تكاليف التطبيق :يشمل ذلك تكاليف التكوين، تحديث الأنظمة المعلوماتية، الاستعانة بالخبراء، وإعداد البنية التحتية اللازمة .
- ضعف الأنظمة المعلوماتية :غالبًا ما تكون الأنظمة الحالية غير مهيأة لتدعم متطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق، مثل تسجيل الأصول والالتزامات .
- الإطار القانوني غير الملائم :قد لا تتماشى القوانين والتشريعات السارية مع متطلبات هذا الأساس، مما يستوجب إصلاحات قانونية عميقة .
- تعقيد النظام المحاسبي :يعتمد أساس الاستحقاق على الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عند تحققها، وليس عند تحصيلها أو دفعها، مما يزيد من صعوبة التطبيق .
- نقص الوعي بأهمية التحول :قد لا يدرك صناع القرار الفوائد الحقيقية لهذا التحول، مثل تحسين الشفافية وجودة التقارير المالية .
- صعوبة توفير بيانات دقيقة :يتطلب النظام معلومات شاملة ودقيقة حول الأصول والخصوم، وهو ما قد يكون غير متاح أو غير محدث .
- ضعف التنسيق المؤسسي :غياب التنسيق بين مختلف الهيئات العمومية يعرقل تنفيذ الإصلاحات بشكل متكامل .
- ضرورة التطبيق التدريجي :لا يمكن الانتقال بشكل فوري، بل يتطلب الأمر مراحل تدريجية، مما قد يبطئ عملية الإصلاح. (Malek, 2025, p. 57)

المطلب الرابع: مراحل وآليات تنفيذ الانتقال إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

نستند في هذا السياق إلى الدراسة التي أعدها سليمان ناصر اليتلان، والتي قدمت تصورًا متكاملًا لمشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، من خلال منهج تدريجي يمر بعدة مراحل مترابطة، وذلك على النحو الآتي: (بوخالفي، 2019-2020، الصفحات 25-26)

أولًا: الاقتناع بالقيمة المضافة: تبدأ عملية التحول بوجود قناعة حقيقية لدى الجهات المعنية بأهمية وفوائد تطبيق أساس الاستحقاق، حيث تنبثق المبادرة عادة من الجهات الرقابية أو المهنية أو وزارة المالية، ويتم الترويج لها داخل الهيئات الحكومية. وبعد تحقيق مستوى مقبول من القبول، تُرفع المبادرة إلى مجلس الوزراء لاعتمادها، مع تكليف فريق مختص بمتابعة التنفيذ.

ثانيًا: تطوير الإطار النظري للنظام المحاسبي: تشمل هذه المرحلة إعداد الإطار الفكري للنظام المحاسبي، من خلال تحديد الأهداف والمفاهيم الأساسية، ودراسة طبيعة النشاط المالي الحكومي، واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية. كما يتم إعداد أو تبني المعايير المحاسبية، سواء من خلال اعتماد معايير دولية مثل IPSAS أو تكييفها مع البيئة المحلية أو الاعتماد على معايير وطنية إن وجدت.

ثالثًا: تبني النظام الجديد: يتم في هذه المرحلة الحصول على الموافقة الرسمية من السلطة التشريعية أو التنفيذية العليا على الإطار النظري للنظام الجديد، مع تقدير تكاليف التطبيق، وتحديد الجهة المسؤولة عن تطوير المعايير وتحديثها، إلى جانب إصدار قرار إداري بالشروع في التطبيق.

رابعًا: التهيئة للتطبيق: تُعنى هذه المرحلة بإعداد البيئة المناسبة لتطبيق النظام الجديد، من خلال تطوير دليل موحد للإجراءات المحاسبية، وإعداد مخطط حسابات موحد(GFS) ، وتصميم أنظمة معلومات مالية متكاملة، إضافة إلى إعداد برامج تدريبية لمختلف المستويات الوظيفية، وتقدير التكاليف الإجمالية للتطبيق.

خامسًا: التطبيق الجزئي المتوازي: يتم تطبيق النظام الجديد على عدد محدود من الجهات الحكومية كنموذج تجريبي، مع تشغيله بالتوازي مع النظام الحالي لمدة سنة مالية كاملة. ويتضمن ذلك تدريب الموظفين، تعيين مدير للمشروع، حصر الأصول والالتزامات، إعداد الأرصدة الافتتاحية، تسجيل العمليات في النظامين، ومعالجة العمليات الخاصة مثل الاهتلاك، وصولًا إلى إعداد التقارير المالية.

سادسًا: المراجعة والتقييم (المرحلة الأولى): يتم خلال هذه المرحلة رصد الملاحظات وأوجه القصور أثناء التطبيق التجريبي، ثم تقييم النتائج والتقارير المالية في نهاية السنة، مع الاستمرار في التطبيق الجزئي المتوازي.

سابعًا: التطبيق الكلي المتوازي: بعد تقييم التجربة، يتم تعميم التطبيق على مختلف الجهات الحكومية، مع تكثيف برامج التدريب، وتوفير الدعم الفني، وتطبيق الأنظمة المعلوماتية الموحدة، والاستمرار في التشغيل المتوازي لمدة سنة مالية، مع توثيق الملاحظات.

ثامنًا: المراجعة والتقييم (المرحلة الثانية): تتضمن هذه المرحلة متابعة الأداء خلال التطبيق الكلي، وتقييم النتائج، وإجراء التعديلات اللازمة، مع الاستمرار المؤقت في التطبيق المتوازي.

تاسعًا: التطبيق الكلي للنظام الجديد: في هذه المرحلة النهائية، وبعد التأكد من فعالية مخرجات النظام الجديد، يتم الاستغناء عن النظام القديم، والاعتماد الكامل على نظام المحاسبة وفق أساس الاستحقاق.

المطلب الخامس: نماذج بعض الدول في التحول إلى أساس الاستحقاق

يُعدّ التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية تجربة عالمية تبنّتها العديد من الدول بدرجات متفاوتة، بهدف تحسين الشفافية وجودة التقارير المالية وتعزيز كفاءة إدارة الموارد العامة. وفيما يلي أبرز النماذج الدولية:

- **النموذج الكندي في التحول إلى أساس الاستحقاق**

تُعد كندا من الدول التي نجحت في استكمال انتقالها إلى الميزانية والمحاسبة على أساس الاستحقاق خلال فترة زمنية قصيرة نسبيًا لم تتجاوز عشر سنوات. ففي منتصف تسعينيات القرن الماضي، قرر كلٌّ من البرلمان والحكومة ووزارة المالية إعداد بيانات مالية مدققة على أساس الاستحقاق الكامل للحكومة الفيدرالية، وهو ما تحقق فعليًا في السنة المالية 2002–2003.

وقد تمثل الهدف الرئيسي لهذا الإصلاح في تحسين جودة المعلومات المالية المتاحة لصنّاع القرار، خاصة فيما يتعلق بتقييم التكاليف الحقيقية والكاملة للأنشطة الحكومية. وأسندت مسؤولية تنفيذ هذا المشروع إلى مجلس الخزانة، الذي تولّى الإشراف على مراحل الإصلاح المختلفة.

ولم يشهد إعداد وتنفيذ هذا الإصلاح صعوبات كبيرة، حيث تمثلت أبرز التحديات في الحاجة إلى توفير كفاءات بشرية جديدة تتلاءم مع متطلبات النظام المحاسبي الحديث. وفي هذا السياق، تم إجراء عمليات جرد

وقياس الأصول الثابتة بسهولة نسبية، وذلك بفضل اعتماد أسلوب التشاور والمشاركة المبكرة بين مختلف أصحاب المصلحة، إضافة إلى وضع نماذج لتقدير تكلفة الأصول التي لا تتوفر بشأنها بيانات تاريخية دقيقة.

كما تم تطوير أنظمة تكنولوجيا المعلومات بشكل متوازٍ مع تنفيذ الإصلاح، خاصة مع التحديثات التي أُدخلت في مطلع الألفية (حوالي سنة 2000)، مما ساهم في دعم البنية التقنية اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق.

ومن بين العوامل التي ساهمت في نجاح هذه التجربة، اعتماد منهج تدريجي ومتسلسل في إدخال التغييرات على كل من الميزانية الحكومية والحسابات المالية، الأمر الذي أتاح وقتًا كافيًا لبناء القدرات المؤسسية والبشرية، وضمان تنفيذ الإصلاح بكفاءة وعلى مراحل مدروسة. (Schneider., 2022, p. 7)

- **النموذج التركي في التحول إلى أساس الاستحقاق**

تُعد تركيا من الدول التي تبنّت نهجًا تدريجيًا في التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث تعتبر السلطات التركية أن هذا الانتقال لا يزال مستمرًا. ففي سنة 2005، تم إصدار قانون إدارة المالية العامة والرقابة (PMFC)ليحل محل قانون المحاسبة العمومية الصادر سنة 1927، وذلك بدعم من الحكومة ووزارة المالية، حيث أدخل هذا القانون نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام.

ومنذ اعتماد هذا القانون، تم اتخاذ عدة خطوات نحو التطبيق الكامل، من بينها:

- اعتماد مخطط حسابات موحد ومتناسق .
- تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية في مختلف الهيئات والمؤسسات العامة .
- تطوير نظام حديث لتكنولوجيا المعلومات لدعم العمليات المالية الحكومية .

وقد حقق هذا الإصلاح تقدمًا ملحوظًا، رغم استمرار بعض التحديات، خاصة فيما يتعلق بإدماج مؤسسات الضمان الاجتماعي ضمن النظام الجديد، وتكييف ممارسات المراجعة والتدقيق بما يتلاءم مع متطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق. وترى السلطات التركية أن هذه الإصلاحات ساهمت في تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المالية العامة. ومع ذلك، لا تزال هناك فوائد إضافية يُنتظر تحقيقها، والتي ترتبط بالاستكمال الكامل لمختلف جوانب الإصلاح المحاسبي وتطبيقه بشكل متكامل على جميع المستويات الحكومية. (بوخالفي، 2019-2020، صفحة 34)

خلاصة الفصل الثاني

خلص الفصل الثاني إلى تحليل مسار التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، باعتباره خيارًا استراتيجيًا لإصلاح الإدارة المالية وتعزيز الحوكمة. وقد تم تقديم الأساس النقدي بوصفه إطارًا تقليديًا يقوم على تسجيل العمليات المالية عند تحقق التدفقات النقدية، إلا أنه يفتقر إلى إظهار الصورة الحقيقية للوضع المالي. وفي المقابل، يتيح أساس الاستحقاق تسجيل الإيرادات والمصروفات عند تحققها الاقتصادي، مما يسهم في تحسين جودة التقارير المالية ودعم عملية اتخاذ القرار. كما يتطلب نجاح هذا التحول توفر الإرادة السياسية، وتحديث الإطار القانوني، وتأهيل الموارد البشرية.

ورغم ذلك، يواجه هذا التحول عدة تحديات، من بينها ارتفاع التكلفة ونقص الكفاءات المؤهلة، الأمر الذي يستوجب تنفيذ التحول وفق مراحل منهجية مدروسة، مع إجراء مراجعة مستمرة لضمان فعاليته وتحقيق أهدافه.

.

الفصـــل الثالث

دراسة الحالــة بلدية اورلال ولاية بسكرة

تمهيد

يُعدّ نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من الأنظمة التي اعتمدت تاريخيًا على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية، حيث يتم إثبات الإيرادات والنفقات عند التحصيل أو الدفع الفعلي فقط. ورغم ما يوفره هذا الأساس من بساطة في التطبيق وسهولة في الرقابة على التدفقات النقدية، إلا أنه أظهر مع مرور الوقت محدودية واضحة في تقديم صورة دقيقة وشاملة عن الوضعية المالية الحقيقية للهيئات العمومية، لاسيما فيما يتعلق بإظهار الالتزامات والحقوق والأصول والخصوم. وقد أدى ذلك إلى بروز الحاجة إلى إصلاحات مالية ومحاسبية تهدف إلى .تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة في تسيير المال العام

وفي ظل التوجهات الحديثة لإصلاح المالية العمومية، برز أساس الاستحقاق كأحد أهم الأساليب المحاسبية المعتمدة دوليًا، لما يوفره من معلومات أكثر دقة وشمولية حول الأداء والوضعية المالية للمؤسسات العمومية، إضافة إلى مساهمته في ترشيد القرارات المالية وتحسين فعالية الرقابة والتخطيط. كما تسعى الجزائر، من خلال الإصلاحات التشريعية والتنظيمية الحديثة، إلى مواكبة هذه التحولات والاقتراب من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .، بهدف عصرنة نظام المحاسبة العمومية وتطوير آليات التسيير المالي على مختلف المستويات الإدارية(IPSAS)

وفي هذا السياق، تندرج دراسة حالة بلدية أورلال بولاية بسكرة كنموذج يعكس واقع الممارسة المالية على مستوى الجماعات المحلية، ويبرز التحديات المرتبطة بعملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. وتكتسي هذه الدراسة أهمية خاصة باعتبار أن البلديات تمثل الحلقة الأساسية في تسيير الشأن المحلي وتقديم الخدمات العمومية، الأمر الذي يجعل من تطوير نظامها المحاسبي ضرورة حتمية لتحسين الأداء المالي والإداري. كما تسعى الدراسة إلى إبراز واقع تطبيق أسس المحاسبة العمومية داخل البلدية، ومدى جاهزيتها لتبني أساس الاستحقاق، إضافة إلى الوقوف على أهم الصعوبات والمعوقات التي قد تعترض هذا التحول، سواء من الناحية التنظيمية أو التقنية أو البشرية.

المبحث الأول: تقديم عام عن بلدية اورلال

البلدية هي أنها دائرة حكومية تعمل على تطوير المدن والقرى المحيطة بها، بالإضافة إلى تقديم الخدمات العامة مثل إنارة الطرق وتجهيز الشوارع، وزراعة الأشجار، واللوحات الإرشادية، والعمل على تنظيم أسواق ومخططات البناء، والحفاظ على نظافة المدينة، حيث تقوم الدولة بتخصيص ميزانية مناسبة للبلدية لتطور وتحسن شكل المدينة.

المطلب الأول: لمحة تعريفية لبلدية أورلال

عرف المشرع البلدية بموجب المادة الأولى من القانون رقم (90-08) المؤرخ في17أفريل1990 المتعلق بقانون البلدية: "البلدية هي الجماعية الإقليمية الأساسية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي".

القانون رقم (90-08) المؤرخ في17 أفريل 1990 المتعلق بقانون البلدية.

وعرفها قانون البلدية لسنة 1967 بأنها: البلدية هي الجماعة الإقليمية السياسية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية الأساسية. وللبلدية مكانة مهمة في التنظيم الإداري للدولة الحديثة حيث تتمتع بخصائص عديدة منها:

- ❖ البلدية مجموعة إقليمية يوجد بين مواطنيها مصالح مشتركة مبنية على حقائق تاريخية واقتصادية.
- ❖ البلدية مجموعة المركزية أنشئت وفقا للقانون وتتمتع بالشخصية المعنوية.
- ❖ البلدية مقاطعة إدارية للدولة مكلفة بضمان السير الحسن للمصالح العمومية للبلدية.

ومن خلال ما سبق ذكره يتجلى لنا الدور الأساسي للتنظيم البلدي في الجزائر وعليه يجب الإطلاع على ماضي وواقع هذا التنظيم ومن أجل ذلك يجب دراسة المراحل التي مر بها (لباد، د س ن، صفحة167).

ومن بين بلديات تم اختيار بلدية أورلال حيث كانت أورلال في القديم تسمى (وعلان) كما جاء في النسخة التونسية (وغلان) في سنة 460 هجرية وهي بلدة من بلاد الزاب القبلي أو الصحراوي فهي من القرى تضم قبائل صنهاجة، ملوك القلعة من بني رمان وآثارها باقية إلى يومنا هذا في المكان المسمى بالأسوار...

وتعرضت هذه المنطقة إلى الاحتلال من طرف الرومان وأقاموا فيها مدينة جنوب وادي الجدي سميت آنذاك بجميلة الصغرى (القصبات) وتشهد بعض البقايا الأثرية على الأثر الحضاري الروماني رغم التخريب والسرقة في عهد الاستعمار الفرنسي وكذلك ساقية (بنت الخس) حزام حدود الدولة الرومانية.

عرفت هذه المنطقة الإسلام في ق 7 ميلادي الموافق للقرن الأول للهجرة 63 هـ على يد الصحابي الجليل ''عقبة بن نافع'' رضي الله عنه، وتمكن المسلمون بعد ذلك من طرد الحاميات الرومانية وعادت الأرض إلى أصحابها، وبعدها تمكنت عائلة بني رمان من التحكم في زمام الأمور ببسكرة وما جاورها من قرى وتعود هذه العائلة إلى قبائل ''صنهاجة.

وفي سنة 443 هجرية هاجرت قبائل عربية ومنها بنو رمان وبنو هلال إلى إفريقيا حيث أن زحفهم هذا شبه انتشار الجراد واستقرت بعض القبائل في مناطق الزاب وبسكرة وتخلو عن التنقل والترحال لما وجدوه من خيرات وسهولة العيش في هذه المناطق ومن الأسر التي تسلطت على الجميع أسرة بني مزني التي سلم إليها الحفصيون ''ملوك تونس مقاليد الحكم'' وكانت هذه الأخيرة منبعا للظلم والتسلط مما أدى إلى ظهور أشخاص مناهضين إلى هذا التعنس من بينهم العالمة ''سيدي سعادة '' ذلك الشيخ التقي الورع الذي حارب الظلم والفساد فشن عدة معارك ضد حاكم بسكرة ''منصور بن فاضل بن مزني'' وفي 705 هـ استشهد ''سيدي سعادة'' في هذه المعركة التي وقعت في منطقة أورلال واماليلي وحمل رأسه إلى ''ابن مزني '' وبقيت هذه الآثار لحد الآن بين أورلال وزاوية ابن واعر التابعة لبلدية امليلي

انبعثت دائرة أورلال من التقسيم الإداري لسنة 1987 تضم البلديات التالية (أورلال امليلي، امخادمة، أوماش، وليوة) تقع في الجهة الجنوبية الغربية لإقليم ولاية بسكرة، تتربع على مساحة تقدر بـ: 190.10 كلم^2 بحيث يشترك في حدودها مع البلديات التالية:

- من الجهة الشمالية: بلدية بوشقرون
- من الجهة الجنوبية: بلدية السطيل التابعة لوالية الوادي
- من الجهة الشرقية: بلدية امليلي
- من الجهة الغربية: بلدية امخادمة

وتضمنت مقر البلدية الجديدة على قطعة معينة تنتمي إلى مجموعة من الخواص رقم 37 من مخطط مجلس الشيوخ لدوار أورلال والتي تقدر مساحتها بـ 6923.00 م^2 منها 5941.00 م^2 غير مبنية ويحدها من الشمال الغربي: أرض شاغرة، ومن الشمال الشرقي: شارع، ومن الجنوب الشرقي: شارع، ومن الجنوب الغربي: أرض شاغرة. وهنا أطلق عليها تسميت مقر البلدية الجديدة ويكمن المقر بالضبط بشارع بلوافي جاب الله أورلال.

وكما يتفرع عنها فرعين إداريين فرع يقع في حي مازري السعيد ويتفرع على أكثر من 8 موظفين مصنفين صنف المرسمين وصنف المتعاقدين والفرع الثاني يقع بشارع عبد المجيد عشيبة ويتوفر أيضا على أكثر من 10 موظفين بصنفين مختلفين المرسمين والمتعاقدين.

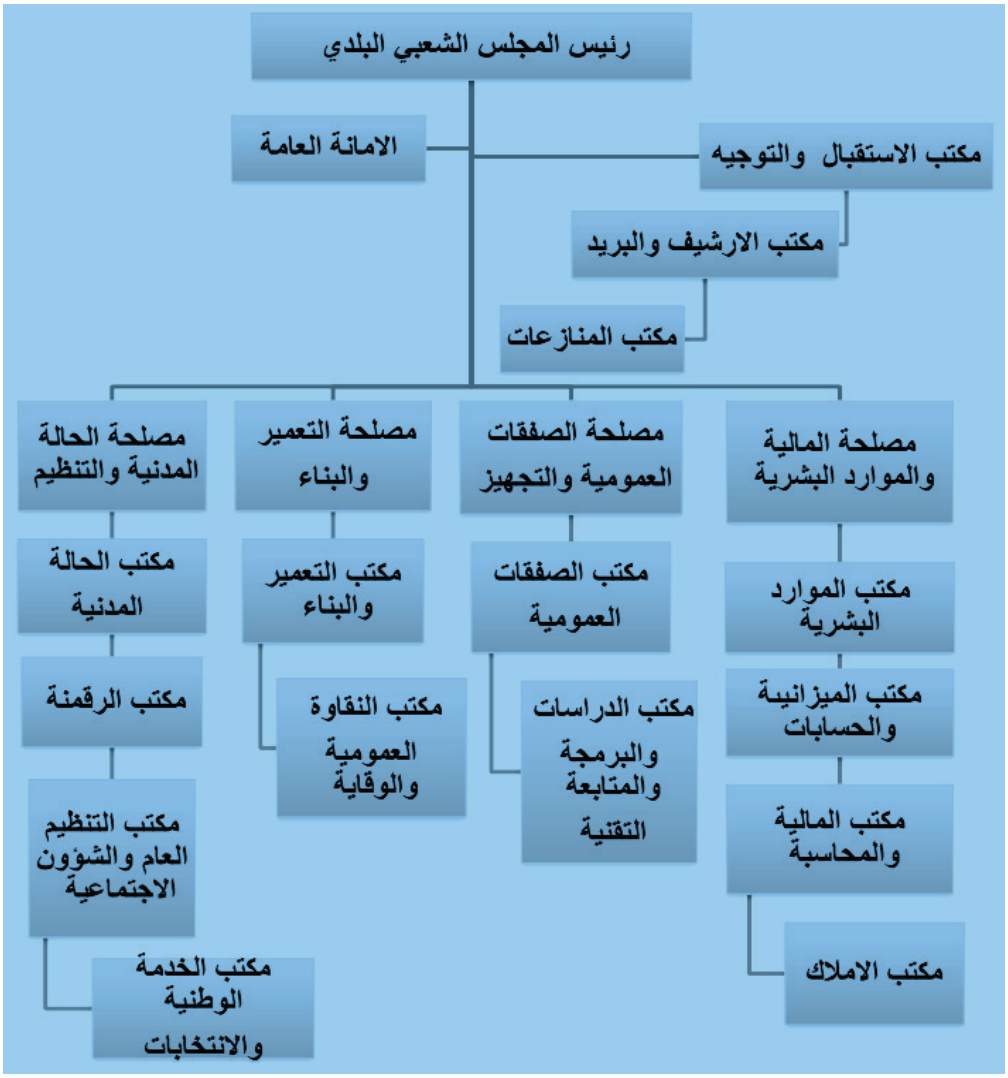
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لبلدية أورلال

الهيكل التنظيمي للبلدية المركزية والوحدات الإدارية (المناطق) يدعو المجلس إلى الانعقاد في مواعيد يعينها الرئيس ويعلن عنها ويعد جدول الأعمال، ويبلغ الأعضاء، ويرأس الجلسات ويتولى إدارتها والمحافظة على النظام فيها.

وفي ضوء ما تقدم من مفاهيم للهيكل التنظيمي يمكن القول بأن الهيكل التنظيمي يركز على:

- تنظيم السلوك الرسمي وتحديد خط السلطة والاتصال.
- توزيع الموظفين على مختلف الوحدات الإدارية في المنظمة.
- تحديد التسلسل الهرمي والمستويات الإدارية ونطاق الإشراف.
- تمثيل كافة الأنشطة والعمليات والوظائف الأساسية في التنظيم.
- تحديد أجزاء التنظيم الأساسية: التعقيد، والترسيم، والمركزية.

الشكل رقم (2): يوضح الهيكل التنظيمي لبلدية أورلال



المصدر: اعدادالطالب

أي أن الهيكل التنظيمي هو مجموعة من المراكز ذات السلطات والمسؤوليات التنظيمية التي تظهر الحدود الرسمية التي تعمل خلالها المنظمة ويمثل ذلك الهيكل في شكل خريطة تعليمية وهو موضح في الشكل كما يندرج ضمن هذا الهيكل مجموعة من المصالح التي تنقسم على مجموعة من المكاتب التي تقوم بمهام واعمال محددة وهذا ما سنتناوله في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي لبلدية اورلال

1. **رئيس المجلس الشعبي البلدي:** طبقا للمادة 13 من قانون البلدية: (يدير البلدية ويشرف على تسيير شؤونها مجلس الشعبي البلدي ورئيس المجلس الشعبي البلدي) يشرف على إدارة شؤون البلدية المختلفة مجلس منتخب

وجهاز مداولة هو المجلس الشعبي البلدي وتقتضي دراسة هذا الهيكل المسير التطرق لتشكيلته وقواعد عمله وسيره ونظام مداولاته وصلاحياته.

2. **الأمين العام للبلدية:** أن الكاتب العام يسهر على حسن سير الإدارة في الميدانين الإداري والمالي وذلك طبقا للتشريع الجاري العمل به. وحسب ما جاء في المادة 13 من الجريدة الرسمية من مهام:

- التحضير لاجتماعات المجلس الشعبي البلدي.
- ضمان متابعة تنفيذ مداولات المجلس الشعبي البلدي.
- تنشيط وتنسيق سير المصالح الإدارية والتقنية للبلدية.
- تحضير كل الوثائق اللازمة لاشتغال المجلس الشعبي ولجانه.
- وضع كل الوسائل البشرية والمادية الضرورية تحت تصرف أعضاء المجلس من أجل السير الحسن لأشغال المجلس ولجانه.
- السهر على تعيين الموظف المكلف بتنسيق أشغال دورات المجلس الشعبي ولجانه.
- ضمان الحفظ الجيد لسجلات المداولات.
- متابعة البرامج التنموية للبلدية والمشاريع التي اقرها المجلس.
- تنشيط وتنسيق سير المصالح الإدارية والتقنية للبلدية.
- ضمان احترام التشريع والتنظيم المعمول به.
- مجال تسيير الموارد البشرية والتسيير المالي والميزانية والصفقات العمومية.
- ضمان السير العادي لمصالح البلدية ومراقبة نشاطاتها.
- ضمان تنفيذ إجراءات النظافة والنقاوة العمومية.
- متابعة قضايا المنازعات البلدية.
- تحضير مشروع الميزانية وتنفيذها.

متابعة تسيير ممتلكات البلدية وحفظها وصيانتها المرسوم التنفيذي رقم 16-230 المؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1438 الموافق لـ 13 ديسمبر 2016 يتضمن الأحكام الخاصة المطبقة على الأمين العام للبلدية ص 03-05.

3. **الأمانة العامة:** وهو وسيلة ربط بين مختلف مصالح البلدية ويقوم بتسجيل جميع المراسلات الإدارية بكراس خاص سنوي يعد للغرض وتسجيل البريد الصادر والوارد وتوزيعه على مختلف المصالح بعد الاطلاع عليه من طرف الكاتب العام ورئيس البلدية واستقبال المكالمات الهاتفية وتسجيلها تنظيم استقبالات مواعيد الكاتب العام.

4. **مصلحة المالية والموارد البشرية:** هي مصلحة حيوية في الإدارة البلدية تعمل على تحصيل كافة المداخيل المترتبة من أي استغلال ودفع كافة النفقات تهتم بما يلي:

- دفع نفقات التجهيزوالتسيير
- تسيير الممتلكات البلدية عن طريق تحسين الأسعار وتجديد العقود.
- الوصاية والرقابة على جميع المؤسسات الاقتصادية المحلية للبلدية.

التكفل بتسيير عقود الإيجار الخاصة بـ: السوق الأسبوعي، المحلات التجارية والمهنية التابعة لممتلكات البلدية ويتضمن مكتبين:

أ. **مكتب الحرفيين:** يعتمد على التسجيل في سجل الصناعة التقليدية والحرف هذا بالنسبة لتعاونيات ومقاولات.

ب. **مكتب الملكية:** مكلف بمراقبة المحلات التجارية والمؤسسات الاقتصادية والمهنية عن طريق التسجيل والقيد في السجل التجاري، تطبيق نظام العمران التجاري الذي ينص على مطابقة النشاطات التجارية طبقا للقوانين المعمول بها.

كما أن المصلحة تلعب دور نشيط وأكثر ديناميكية في تحسين مستوى الموارد الجبائية ومردوديتها، حيث أنها تقوم بـ:

- تحيين الإتاوات المستحقة للبلديات والمترتبة عن حقوق الطرق، حقوق التوقف والأماكن، حيث تعتمد بالدرجة الأولى على الرسوم العقارية ورسوم التطهير.
- تنشيط الاستثمارات عن طريق تفضيل مبدأ المزايدة في اختيار أحسن مسير ومستثمر.
- خلق فضاءات تجارية وتنظيم تظاهرات اقتصادية نصف شهريا.
- كما أن المصلحة تستقبل الملفات المتعلقة بطلب محلات تجارية على مستوى البلدية في حدود الإمكانيات المتوفرة لها.

5. **مصلحة الصفقات العمومية:** تحتل الصفقات العمومية مكان أساسي في نشاطات الإدارة المتمثلة للدولة بغرض المحافظة على المال العام وبالتالي فإن تسيير هذه الأخيرة متعلقة الميكانيزمات المسطرة من طرف الإدارة خاصة ما تعلق بالإجراءات التقنية الرامية إلى التسيير الأمثل لهذه المعاملات وإنجاز الأشغال المختلفة لتحقيق الخدمة العمومية وتبرم الصفقات العمومية تبعا لإجراء المناقصة التي تعتبر القاعدة العامة أو الإجراء بالتراضي ومكتب الصفقات العمومية يتولى ما يلي:

- إبرام الصفقات والعقود وتنفيذها.
- تنظيم المناقصات والعقود وتنفيذها.
- إعداد الحالات المالية والمادية لجميع المشاريع.
- ضمان أمانة لجان فتح وتقييم العروض، وكذلك الصفقات العمومية.

6. مصلحة التعمير والبناء والأشغال العمومية تهتم بما يلي:

- التكفل بمختلف انشغالات المواطنين والحرص على إيجاد الحلول اللازمة على مستوى المصلحة.
- إعداد عقود التعمير وتسليمها طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 15/19 المؤرخ في 25 يناير 2015 ويتمثل في:

- رخصة البناء. - رخصة التجزئة.

- رخصة الهدم. - شهادة التعمير.

- شهادة المطابقة. - اعداد عقود إدارية للتجزئات.

- الاحتياطات العقارية.

- التكفل بملف البناء في إطار التسوية طبقا للقانون رقم 08/15 المؤرخ في 2008/07/20 (رخصة إتمام الإنجاز-شهادة المطابقة - رخصة بناء على سبيل التسوية - رخصة إتمام على سبيل التسوية) .

- إجراء المعاينات للبناءات الفوضوية مع إعداد محاضر ومخالفات (البناء بدون رخصة) .

- متابعة المشاريع في إطار التنمية البلدية.

- الحرص على احترام المخطط التوجيهي للتهيئة والتعمير.

- منح رخص الترميمات الصغيرة وتسريح الطرقات من أجل تزويد المواطنين بمختلف ضروريات الحياة من الماء والغاز وقنوات صرف المياه القذرة.

- مرافقة مختلف المراكز التقنية من أجل إحصاء البنايات القديمة الموجودة على مستوى البلدية مع تقديم الملاحظات والحلول للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

7. مكتب الوقاية وحماية البيئة يتكفل بما يلي:

- إقامة مختلف المعاينات الميدانية المتعلقة بالبيئة.

- متابعة عمليات تنظيف المحيط.
- إعداد مخطط حرائق الغابات وكذا مخطط الاسعافات لبلدية المدينة.
- تسيير ورشات الجزائر البيضاء.

8. **مصلحة الحالة المدنية:** يعتبر فرع الحالة المدنية من أنشط وأهم الفروع بإدارة البلدية نظرا لمهامه المتعددة التي تتعلق بصفة رئيسية باستخراج مختلف الوثائق لتشكيل الملفات الادارية التي تهم شؤونه اليومية، كما يعتبر واجهة البلدية، فالمواطن في أغلب الأحيان يطلق حكمه عليها من خلال مصلحة الحالة المدنية ومستوى جودة الخدمة الادارية التي تقدمها، ومن بين أهم المهام التي يتكفل بها:

- إعداد سجلات الحالة المدنية بكل أنواعها.
- استخراج كل الوثائق الخاصة بالحالة المدنية.
- إحصاء المواليد والزواج والوفيات دوريا.
- تسجيل الأحكام المتعلقة بالحالة المدنية والتصريحات على الهامش.

❖ **مكتب الانتخابات:** يتولى مجموعة من المهام المتعلقة بالعملية الانتخابية من خلال ما يلي:

- تسجيل المواطنين في القائمة الانتخابية.
- استخراج بطاقة الناخب وتوزيعها.
- فتح عملية المراجعة العادية السنوية للقوائم الانتخابية خلال شهر اكتوبر من كل سنة وكذا عملية المراجعة الاستثنائية عند كل استحقاق انتخابي.
- السهر على تنظيم المواعيد الانتخابية (اعداد قوائم الناخبين وتجهيز مكاتب ومراكز الاقتراع) .
- استقبال ملفات تحويل الاقامة كما تقوم بمنح تحويل الاقامة للراغبين في شطب أنفسهم من القائمة الانتخابية لبلدية المدنية.
- شطب المواطنين من القائمة الانتخابية (تحويل الاقامة، الوفيات، التسجيل) .
- فتح سجلات التسجيل والشطب وكذا سجل الطعون وغلقها في كل مراجعة (عادية، استثنائية) .
- عرض ملفات الشطب والتسجيل على اللجنة الادارية الانتخابية.
- تنصيب اللجان الادارية واللجان البلدية في كل استحقاق انتخابي.
- إعداد قوائم المسجلين لمكاتب الاقتراع.
- تقديم المعلومات المطلوبة من طرف الاجهزة الأمنية.

❖ **كما نجد فيه مكتب خاص بالخدمة الوطنية يتكفل بـ:**

- إعداد الجدول السنوي لإحصاء شباب الخدمة الوطنية.
- إعداد شهادات التسجيل والإحصاء.
- توزيع الاستدعاءات المتعلقة بعملية الفحص الطبي لأداء الخدمة الوطنية.

❖ **مكتب الشؤون الاجتماعية والثقافية والرياضية:** يمتاز هذا المكتب بالحركية الدؤوبة في معالجة قضايا المواطنين من خلال المهام الموزعة على الموظفين حسب اختصاص كل موظف وتتضمن ما يلي:

- **فرع التمهين والتكوين:** ويقوم هذا الفرع بالمهام التالية: تسجيل الشباب الراغبين في تعلم المهن، المصادقة على ملفات التمهين، الاتصال بأصحاب المهن والحرف لتحديد الاحتياجات، الاتصال بمراكز التكوين.
- **فرع المنحة الجزافية للتضامن في الإطار القانوني نجد:** المرسوم التنفيذي رقم 96 -353 المؤرخ في 19 أكتوبر 1996، المتمم للمرسوم رقم 94-336 المؤرخ في 24 أكتوبر 1994، المتعلق بمنح تعويضات الشبكة الاجتماعية (AFS-IAIG) .

المنحة الجزافية للتضامن عبارة عن اعانة مباشرة مخصصة للفئات السكانية العاجزة عن العمل والتي لا تستطيع لاستفادة من فرص مولدة للمداخيل المنبثقة عن الانعاش الاقتصادي وأجهزة ترقية الشغل. يهدف هذا البرنامج أساسا الى الادماج الاجتماعي للفئات السكانية المعوزة وتدعيم الانسجام الاجتماعي مع ضمان حقوقهم الاجتماعية الاساسية.

الفئات المستفيدة هم:

- أرباب العائلات أو الاشخاص الذين يعيشون بمفردهم، بدون دخل، البالغين أكثر من 60 سنة.
- أرباب العائلات أو الاشخاص الذين يعيشون بمفردهم بدون أي دخل، المعاقين جسديا أو ذهنيا الغير قادرين عن العمل المرأة ربة عائلة بدون دخل مهما كان سنها.
- الأشخاص المكفوفين الذين يتقاضون أجرا مساوي أو أقل من الأجر الوطني الأدنى المضمون.
- الأشخاص البالغين أكثر من 60 سنة من العمر الغير متواجدين بمؤسسات مختصة والغير مستفيدين من أي مورد مالي، المتكفل بهم من طرف عائلات قليلة الدخل.
- العاجزين والذين يعانون من أمراض مستعصية العالج البالغين أكثر من 18سنة من العمر الذين يعانون من أمراض مزمنة والحاملين لبطاقة اعاقة وليس لديهم أي مورد مالي
- العائلات ذات الدخل الضعيف التي تتكفل بشخص أو عدة اشخاص معاقين البالغ سنهم اقل من 18 سنة وليس لديهم اي مورد مالي والحاملين لبطاقة اعاقة.

مزايا البرنامج: تدفع المنحة الجزافية للتضامن شهريا لكل مستفيد تقدر بـ 3000 دينار جزائري مع مبلغ اضافي يقدر بـ 120 دينار جزائري عن كل شخص تحت كفالة المستفيد، على ألا يتجاوز عددهم ثلاثة (03) أشخاص يستفيد جميع الأشخاص المعنيون وكذا ذوي الحقوق بالمنحة الجزافية للتضامن بالتغطية الاجتماعية.

- **فرع الكفالة والاحتياج:** هو مكتب تابع للشؤون الاجتماعية يقوم بـ:

أ. **إصدار شهادة الكفالة:** للخدمة الوطنية وللملفات الإدارية.

ب. **إصدار شهادة الاحتياج:** للملفات الإدارية منحة التمدرس، وإعانة رمضان.

- **فرع الحج يقوم ب:** تحضير عملية الحج (الإعلان، الملفات)، ملفات جواز السفر.
- **فرع النشاط الرياضي:** تسيير الملعب البلدي، متابعة النشاط الجمعوي من الجانب الرياضي، برمجة دورات رياضية ترفيهية للشباب.
- **فرع الأعياد والمناسبات:** مراسلة الجمعيات لتحضير البرامج، تنظيم الاحتفالات، الإشراف عليها) الأعياد الدينية، الأعياد الوطنية والمناسبات التاريخية).

المبحث الثاني: إجراءات إعداد وتنفيذ ميزانية بلدية اورلال

تعتبر بلدية اورلال من أكبر وأهم بلديات الولاية، وقد تم اختيارها للدراسة التطبيقية، كنموذج عن إحدى البلديات الجزائرية، وذلك بالتعرف على هيكل الميزانية الخاصة ببلدية اورلال، بالإضافة إلى إجراءات الإعداد (التحضير) الخاصة بموازنتها، وكل ما يتعلق بتنفيذها من أعوان مكلفين، مراحل تنفيذ النفقات، مراحل تنفيذ الإيرادات، وكذا الرقابة الممارسة عليها.

المطلب الأول: شكل ميزانية بلدية اورلال

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى هيكل ميزانية بلدية اورلال من خلال فرعين الأول حول وثائق ميزانية بلدية اورلال، والثاني حول عرض محتوى الميزانية.

الفرع الأول: أنواع وثائق ميزانية بلدية اورلال

❖ **الميزانية الأولية: (ملحق رقم 2 وملحق رقم 3)**

تمثل الميزانية الأولية كشف تنبؤي بنفقات وإيرادات البلدية، توضع قبل بدء السنة المالية وبالضبط قبل 31-10 من السنة التي تسبق سنة تنفيذها تتكون الميزانية الأولية.

جدول رقم (02): شرح هيكل الميزانية الأولية

الصفحات	الشرح
الصفحة01	تتضمن العنوان، البلدية والسنة المالية.
الصفحة 02	تتضمن فهرس الصفحات.
الصفحة03	تتضمن الميزانية العامة وهذه الميزانية تتضمن الجمع الأفقي لجميع الحسابات إلى المجموع المساوي (الإيرادات والنفقات الموجودة بقسمي التسيير وكذا التجهيز حتى نصل إلى المجموع المتساوي في الإيرادات والنفقات وهذه الصفحة تمضي من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي دون الأعضاء الآخرين ويتم المصادقة عليها من طرف السلطة الوصية.
الصفحة 4-5	تتضمن ميزانية المصالح والبرامج وهي تمثل الجمع العمودي للإيرادات والنفقات هذه المصالح إلى أن نصل إلى المجموع المتساوي في الإيرادات والنفقات بالصفحة الثالثة.
الصفحة06	خاصة بالمصالح ذات المحاسبة المميزة وغير المستقلة.
الصفحة07	تمثل عنوان بداية قسم التسيير.

الصفحات من 08الى 45	الصفحات بالعدد الفردي تتضمن الأبواب الخاصة بقسم التسيير، وتحتوي على الأبواب التالية: -صفحة 9: تمثل المجموعة 90 المصالح الغير مباشرة الباب 900 المصالح المالية. -الصفحة 11: تمثل المجموعة 90 المصالح غير المباشرة الباب 901 أجور وأعباء المستخدمين الدائمين. -الصفحة 13 تمثل المجموعة 90 المصالح غير المباشرة الباب 902 وسائل ومصالح الإدارة العامة. -الصفحة 15: تمثل المجموعة 90 المصالح غير المباشرة الباب 903 مجموعة العقارات والمقاولات (الغير منتجة للمداخيل). -الصفحة 17 تمثل المجموعة 90 المصالح غير المباشرة الباب 904 الطرق. -الصفحة 19: تمثل المجموعة 90 المصالح غير المباشرة الباب 905 الشبكات. وهكذا بالنسبة للمجموعة 91، 92، 93، 94، هذه الأخيرة تحتوي مصالح الجباية: -الصفحة 43: المجموعة 94 مصالح الجباية الباب 940 ناتج الجباية. -الصفحة 45: المجموعة 94 مصالح الجباية الباب 941 ممنوحات مصلحة الأموال. أما الصفحات بالعدد الزوجة من 8 إلى 44 تمثل تفصيل للأبواب الفرعية الذي يلي العدد الزوجي، فمثلاً الصفحة 11 الباب 901 أجور المستخدمين الدائمين فإن الصفحة 10 تحتوي على تفصيل الحسابات كالتالي: - 9010: التكوين المهني. - 9011: الأجور.

	– 9012: الأعباء. حيث أن جميع الصفحات مقسمة إلى قسمين قسم أعلى يمثل النفقات الخاصة بالباب وقسم سفلي يمثل الإيرادات لهذا الباب، وفي الأخير فائض إيرادات إذا كانت الإيرادات أكبر من النفقات وفائض نفقات إذا كان العكس، ولا وجود للفائض إذا كانت الإيرادات تساوي النفقات.
الصفحات من 49 الى 77	تمثل هذه الصفحات قسم التجهيز والاستثمار والذي يضم المجموعات التالية: • المجموعة 95: برامج البلدية تحتوي الأبواب: –الباب 950: البنايات والتجهيزات الإدارية. –الباب 951: الطرق. –الباب 952: الشبكات المختلفة. –الباب 953: التجهيزات المدرسية والرياضية والثقافية. –الباب 954: التجهيزات الصحية والاجتماعية. –الباب 955: التوزيع – النقل – المواصلات. –الباب 956: التعمير – الإسكان. –الباب 957: التجهيز الصناعي والحرفي والسياحي. –الباب 958: المصالح الصناعية والتجارية. • المجموعة 96: برامج لحساب الغير، تحتوي على الأبواب التالية: –الباب 960: برامج المؤسسات العمومية البلدية. –الباب 961: برامج للوحدات الاقتصادية البلدية. –الباب 969: برامج الأطراف أخرى. • المجموعة 97: العمليات الخارجة عن البرامج ويحتوي على:

	-الباب 970 العمليات العقارية والمنقولات الخارجة عن البرامج. **-الباب 971: حركة المديونية والدائنة.** **-الباب 979: العمليات الأخرى الخارجة عن البرامج.**
الصفحات من79 الى 122	**تحتوي على كشف المديونية للاقتراضات المضمونة وكشف التنسيقات الطويلة والمتوسطة الأجل، كما يتضمن جدول المستخدمين الدائمين وبيان مجموعة العقارات والمنقولات والمعلومات الإحصائية وتفصيل لبعض الأبواب الفرعية من قسم التسيير، ومصاريف الصيانة وتسيير مؤسسات التعليم ومصاريف صيانة المساجد وعتاد النقل ... إلخ.**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ميزانية البلدية

يتوجب على الكاتب العام أن يقدم في خانة الملاحظات شرحًا واضحًا وعميقًا يوضح فيه أسباب التغيرات، سواء كانت زيادة أو نقصانًا، في حجم الاعتمادات المقترحة. الهدف من ذلك هو تمكين رئيس المجلس من تقديم تبريرات مقنعة لهذه الاقتراحات أمام أعضاء المجلس وتزويدهم بالمعلومات الضرورية لفهم هذه التعديلات. بناءً على ذلك، يتولى أعضاء المجلس الشعبي البلدي مهمة التصويت على توزيع النفقات المتبقية بين مختلف المواد، بما يضمن تحقيق توازن دقيق بين الإيرادات والنفقات

❖ الميزانية الإضافية

تتيح الميزانية الإضافية فرصة تعديل كل من النفقات والإيرادات خلال السنة المالية، استناداً إلى النتائج المحققة في السنة السابقة. وتُعد هذه الميزانية بمثابة نسخة معدلة من الميزانية الأولية، مع إضافة ترحيل بواقي الحساب الإداري وأي تغييرات ضرورية في النفقات والإيرادات يقرها المجلس للسنة الحالية. تتم المصادقة على الميزانية الإضافية إلزامياً قبل تاريخ 15 جوان من السنة المعنية، شرط أن تكون متوازنة، ويصادق عليها المجلس الشعبي البلدي. وفي حال ظهور نفقات استثنائية تستدعي تعديلات، يتم ذلك من خلال مداولة خاصة يتخذ فيها التعديل اللازم ليُدرَج لاحقاً في الحساب الإداري. الجدير بالذكر أن الميزانية الإضافية غالباً ما تتطابق بنسبة 80% مع الحساب الإداري.

أما فيما يتعلق بإطارها، فهي تتبع الهيكل نفسه الذي تم تحديده في الميزانية الأولية، مع إضافة عمودين جديدين: الأول يخصص للزيادات والثاني للنقصان، مما يتيح إمكانية إجراء تعديلات وترحيلات ضرورية.

باعتبارها امتداداً للميزانية الأولية، تخضع الميزانية الإضافية لذات مراحل التحضير والمصادقة والشروط المطبقة على الميزانية الأولية. ويمكن أيضاً أن تتضمن تعديلات إضافية بحسب الحاجة كما يلي .

- **بالنسبة للإيرادات**

— المتأخرات في تحصيل الإيرادات المتعلقة بالسنة المالية السابقة.

— – تسجيل جميع الاعتمادات المالية التي تم فتحها بموجب مداولات، والتي لم تتم تسويتها بعد في الميزانية الإضافية، وتُعرف بالاعتمادات الخاصة.

— – ترحيل مبالغ السنة المالية المنتهية نتيجة لحذف أو تخفيض بعض الاعتمادات، على سبيل المثال: إذا تم تخصيص اعتماد لسوق السيارات بقيمة معينة ثم تحصيله بقيمة أقل، يتم حذف الجزء المخفض من القيمة الأصلية.

— – إدخال التعديلات اللازمة على بعض الإيرادات، سواء بزيادتها أو تقليلها، وفق الضرورة.

- **بالنسبة للنفقات**

— بواقي الإنجاز لنفقات السنة المنتهية.

— الاعتمادات التي لم تدخل في الميزانية الأولية ولم تظهر ضرورتها إلا بعد إعداد الميزانية الأولية.

— إحداث نفقة جديدة بعد المصادقة ولكن بشرط توفير إيراد مالي مقابل ذلك.

❖ **الحساب الإداري**

الحساب الإداري يمثل خلاصة السنة المالية، إذ يوضح بشكل دقيق المصاريف الفعلية التي تم إنفاقها والإيرادات التي تم جنيها، بالإضافة إلى تسجيل كافة البواقي المتعلقة بأقسام التسيير، التجهيز، والاستثمار. يهدف هذا الحساب إلى جمع كافة العمليات والتسجيلات الخاصة بالسنة المالية، ويعتمد عليه في تحديد ثلاثة عناصر رئيسية لازمة لإعداد الميزانية الإضافية:

— بواقي الإنجاز والتحصيل لقسم التسيير، التي يتم ترحيلها إلى الميزانية الإضافية.

— الرصيد الإجمالي لقسم التجهيز والاستثمار.

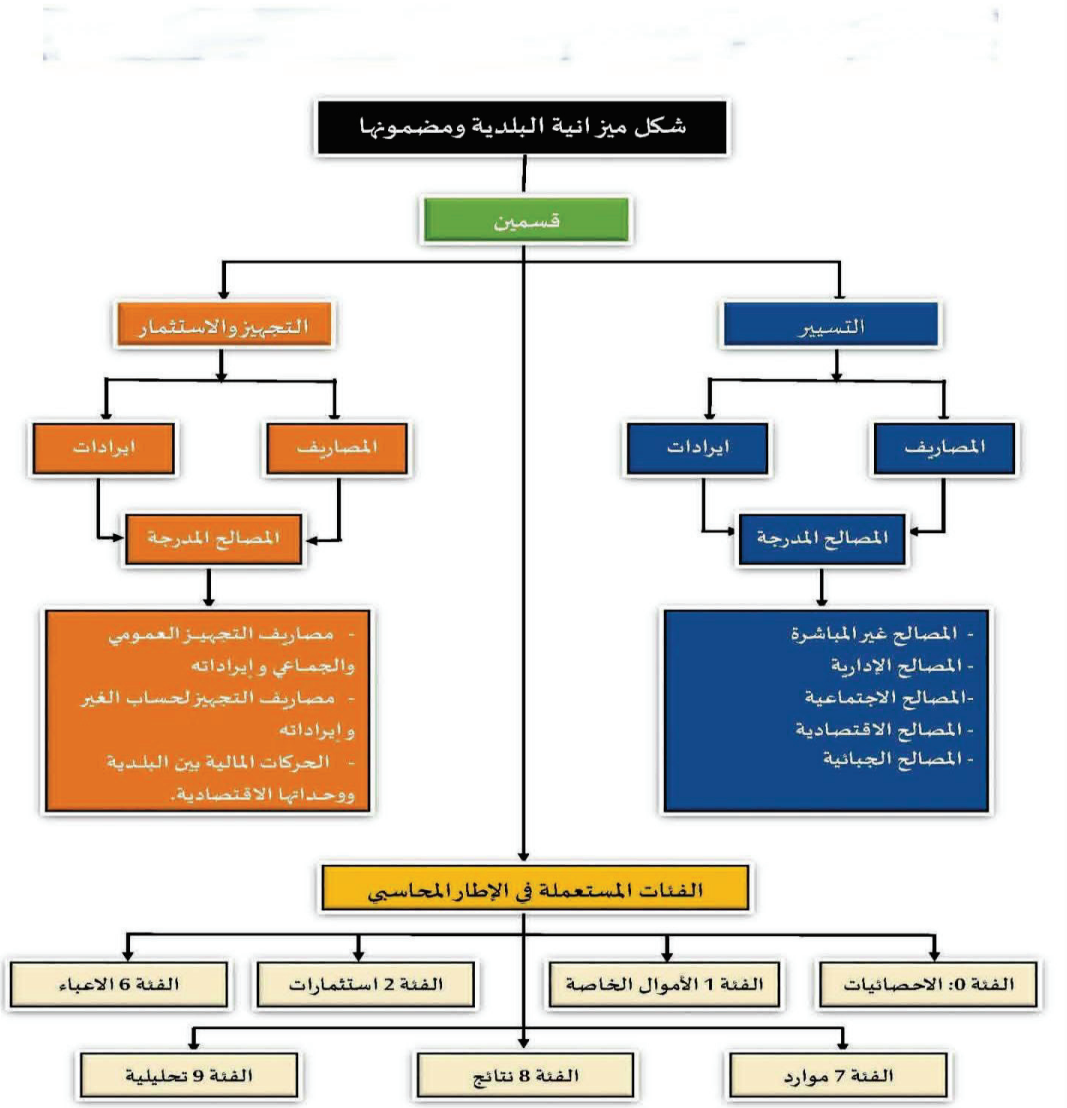
— القيمة الناتجة عن الفائض أو العجز إن وُجد.

– أما بما يخص الهيكل العام للحساب الإداري، فهو يتألف من ستة أعمدة ويأتي بنفس التنسيق وعدد صفحات الميزانية الأولية.

➢ الفرع الثاني: مكونات ميزانية بلدية اورلال

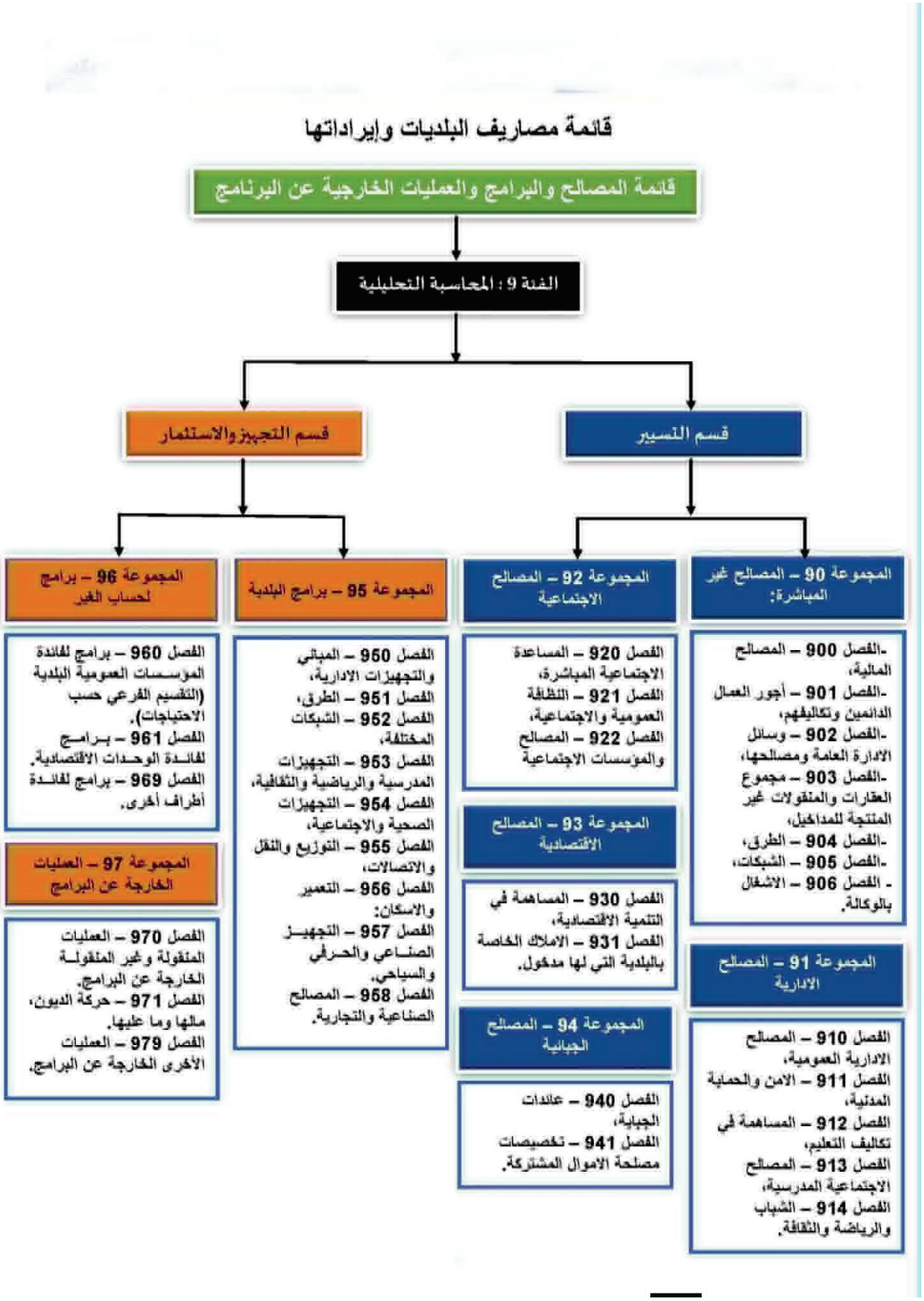
ميزانية البلدية تتكوّن عادة من قسمين رئيسيين :الإيرادات (المداخيل) والنفقات (المصاريف)، وكل قسم يحتوي على عناصر فرعية. كما هوم وضح في الشكلين الاتيين:

شكل رقم (03): ميزانية البلدية ومضمونها



المصدر: مدونة خزائن البلديات

شكل رقم (04): يوضح قائمة مصاريف البلديات وايراداتها



المصدر: مدونة خزائن البلديات

المطلب الثاني: إعداد وتنفيذ الميزانية في بلدية اورلال

➢ **الفرع الأول: إعداد الميزانية في بلدية اورلال**

1. بالنسبة للميزانية الأولية

يُناط إعداد الميزانية الأولية لرئيس المجلس الشعبي البلدي في بلدية أورلال، ويتم ذلك بالتنسيق مع اللجنة المالية للبلدية، حيث تبدأ هذه العملية خلال الأشهر الثلاثة الأخيرة من السنة المالية السابقة. تشمل هذه المرحلة وضع تقديرات دقيقة للإيرادات والنفقات المتوقعة .

بعد الانتهاء من تحضير الميزانية الأولية، تُعرض على المجلس الشعبي البلدي خلال إحدى دوراته العادية للتصويت عليها، ويتوجب الانتهاء من هذه العملية قبل تاريخ 31 أكتوبر من العام الذي يسبق سنة التنفيذ. يجري التصويت على أقسام التسيير وفق الأبواب والمواد، بينما يُصوَّت على أقسام التجهيز والاستثمار بناءً على البرامج والمواد .

يتاح لرئيس المجلس الشعبي البلدي صلاحية إجراء تحويلات مالية بين المواد داخل نفس الباب، بينما التحويلات بين الأبواب تدخل ضمن صلاحيات المجلس الشعبي البلدي فقط. أما بالنسبة لقسم التجهيز والاستثمار، فإن أي تعديل على الاعتمادات يتطلب موافقة الهيئة التداولية للمجلس الشعبي البلدي.

بمجرد إقرار الميزانية والمصادقة عليها، تصبح نافذةً بشكل رسمي ابتداءً من الأول من جانفي للسنة المالية المقررة.

2. بالنسبة للميزانية الإضافية

أثناء تنفيذ الميزانية الجديدة، قد تطرأ احتياجات مستجدة تستدعي إعداد ميزانية إضافية معدلة ومكملة للميزانية الأصلية، تشمل كلا من الإيرادات والنفقات. ولتوضيح الأمر بشكل أفضل، سنستعرض فيما يلي خطوات إعداد الميزانية الإضافية، إلى جانب آليات التصويت عليها والمصادقة النهائية.

❖ **مراحل تحضير الميزانية الإضافية**

مراحل إعداد الميزانية الإضافية تشبه إلى حد كبير تلك المتعلقة بإعداد الميزانية الأولية، إذ تعتمد على نفس الإطار من حيث العدد، الشكل، وتنسيق الصفحات. ومع ذلك، يكمن الفرق الأساسي في

أن الميزانية الإضافية تحتوي على عمودين إضافيين: الأول يعكس الزيادة، والثاني يوضح النقصان، مما يتيح إجراء التعديلات والترحيلات بمرونة. بناءً على ذلك، يمكن اعتبارها أداة للترحيل نظراً لأنها تتضمن:

- كافة ترحيلات النفقات المتبقية من السنة السابقة.
- جميع ترحيلات الإيرادات غير المستخدمة أو المتبقية من نفس السنة.
- ترحيلات الأرصدة بمختلف أنواعها، سواء كانت دائنة أو مدينة.
- بمعنى آخر، تُعد الميزانية الإضافية بمثابة ميزانية تقديرية أولية محدثة، مدمج فيها نتائج الحساب الإداري. يُشترط في هذه النتائج أن تكون متساوية مع حساب التسيير المحاسبي، مما يعني أن كلا الوثيقتين يجب أن تعكسا نفس النتائج النهائية لضمان التساوي والدقة.

❖ مراحل التصويت والمصادقة على الميزانية الإضافية

يتم إعداد الميزانية الإضافية قبل شهر جوان أو خلاله كأقصى أجل، على أن يتم التصويت عليها من طرف المجلس الشعبي البلدي قبل 15 جوان من سنة التنفيذ. وبعد المصادقة عليها، تُرسل إلى السلطة الوصية مرفقة بالوثائق التالية:

- مداولة التصويت على الميزانية الإضافية.
- مداولة المصادقة على الحساب الإداري.
- مداولة المصادقة على حساب التسيير.
- كشف بواقي الإنجاز الخاصة بالنفقات عند اختتام السنة المالية.
- دفتر ملاحظات الميزانية الإضافية.
- كشف بواقي الإنجاز الخاصة بالإيرادات إلى غاية 31 مارس من السنة المالية.
- كشف الاعتمادات الخاصة بفرع التسيير المرتبطة نهائيًا إلى غاية 31 مارس من السنة الموالية..

3. بالنسبة للحساب الإداري

يُعدّ الحساب الإداري حصيلةً ماليةً للسنة الماضية، ويتم إعداده بعد انتهاء السنة المالية، حيث يُقفل في 31 مارس من السنة الموالية لسنة التنفيذ.

❖ مراحل تحضير الحساب الإداري

يمثل الحساب الإداري النتيجة النهائية للسنة المالية، إذ يتضمن بيانًا للنفقات المنجزة فعليًا والإيرادات المحصلة خلال السنة المالية، إضافة إلى مختلف بواقي الإنجاز المسجلة سواء في قسم التسيير أو قسم التجهيز والاستثمار.

- **مرحلة جمع المعطيات المالية:** يتم في هذه المرحلة حصر جميع الإيرادات المحصلة والنفقات المنجزة خلال السنة المالية، مع جمع الوثائق والسجلات المحاسبية المتعلقة بقسمي التسيير والتجهيز والاستثمار.
- **مرحلة إعداد الحساب الإداري:** تُعدّ الوثيقة النهائية للحساب الإداري من خلال تسجيل النتائج المالية الفعلية للسنة، وإبراز بواقي الإنجاز الخاصة بالنفقات والإيرادات، مع تحديد الفائض أو العجز المالي.
- **مرحلة عرض الحساب الإداري للمناقشة:** يُعرض مشروع الحساب الإداري على المجلس الشعبي البلدي لدراسته ومناقشة مختلف البيانات المالية الواردة فيه.
- **مرحلة التصويت والمصادقة:** يتم التصويت على الحساب الإداري والمصادقة عليه من طرف المجلس الشعبي البلدي قبل 30 جوان من السنة الموالية لسنة التنفيذ.
- **مرحلة إرسال الحساب الإداري للوصاية:** بعد المصادقة عليه، يُرسل الحساب الإداري إلى السلطة الوصية مرفقًا بالمداولات والوثائق المطلوبة قصد التأشير والمصادقة النهائية عليه.

➢ الفرع الثاني: فترة ومراحل تنفيذ الميزانية في بلدية اورلال

إن الميزانية البلدية سنوية، ومبدأ السنوية يستدعي تنفيذ الميزانية خلال السنة الاجتماعية، أي من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من نفس السنة، مع أجل إضافي يمتد إلى السنة الموالية:

- إلى غاية 15 مارس بالنسبة لعملية التصفية والأمر بالصرف خاص بنفقات تناسب خدمات تم تقديمها خلال السنة الاجتماعية وذلك بالنسبة لإصدار سندات إيرادات تناسب حقوق مكتسبة.
- إلى غاية 31 مارس بالنسبة لعمليات دفع الحوالات الصادرة وبالنسبة لتغطية سندات المداخيل المحررة.

عملية تنفيذ ميزانية البلدية من عمليات تنفيذ المالية العمومية، فالقاعدة هنا هي القيام بتحصيل الإيرادات وتنفيذها، ثم القيام بتنفيذ النفقات، وهنا نستعرض مراحل تنفيذ ميزانية بلدية اورلال كالتالي:

1. مراحل تنفيذ الإيرادات

تتم عملية تنفيذ الإيرادات الميزانية بلدية اورلال وفق أربعة مراحل هي:

1.1. الإثبات: هي عملية إثبات حق الدين العمومي، أي تكريس حق البلدية كدائنة للغير، مثل: تحديد الوعاء الضريبي، ويقوم بما الأمر بالصرف.

2.1. التصفية: تسمح التصفية بتحديد المبلغ الصحيح لدين البلدية الواقع على الغير (مبلغ الضريبة، الرسم، غرامة).

3.1. الأمر بالتحصيل: وهي من الأوامر التي يصدرها الآمر بالصرف والمتمثل في رئيس المجلس الشعبي البلدي لبلدية اورلال، إن هذا الأمر يحدد طبيعة الإيراد، أساس الحساب وسند القيمة المستحقة.

4.1. التحصيل: هي مرحلة محاسبية يقوم بها المحاسب العمومي (أمين الخزينة البلدي)، فيقوم أولاً بالتحقق من الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والتنظيمات بالقبول وذلك بإرسال إشعار إلى المدين يطالبه بتسديد مبلغ سند الإيراد، أو الرفض.

2. مراحل تنفيذ النفقات

تمر عملية تنفيذ النفقات بأربع مراحل، نوضحها كالآتي:

1.2. الالتزام بالنفقة (عقد النفقة): حيث بموجبها تصبح البلدية دائنة للغير، لكن هذا الالتزام لا يصبح صحيحاً إلا إذا كان مرخص ومقيد في الميزانية، ولا يمكن بأية حال من الأحوال إن يتجاوز الالتزام الاعتمادات المقدرة والمصادق عليها. وإذا حدث ذلك يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية الشخصية والمالية. تاريخ الالتزام محدد بـ 30/11 من كل سنة كقاعدة و 31/12 كاستثناء. (القانون90-21)

2.2. التصفية: هي التأكد من تأدية الخدمة المستحق عنها الدين وفقاً للشروط المبرمة ثم تحديد مبلغ النفقة، وتتم النفقة بمبادرة من الآمر بالصرف أو بطلب من المدين.

3.2. **الأمر بالصرف**: ويطلق عليه كذلك الإذن بالدفع فيقوم الأمر بالصرف بإعداد الحوالة وترسل إلى أمين الخزينة. دفع مبلغ الدين المحدد في الحوالة، حيث أن أمين خزينة بلدية اورلال مكلف وحده وتحت مسؤوليته بدفع النفقات، فيقوم بالتحقق قبل دفع النفقة وذلك بالتأكد من:

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
- مطابقة العملية بالقوانين توفر الاعتمادات.
- مطابقة الالتزام بالعناصر المبينة في الوثيقة.

3.2. **مرحلة الدفع**: هي العملية التي يقوم من خلالها المحاسب العمومي بصرف مبلغ النفقة بعد التأكد من استيفاء جميع الشروط القانونية والمحاسبية. (القانون90-21)

➢ **الفرع الثالث: التسلسل الزمني لتنفيذ ميزانية بلدية اورلال**

تعتمد بلدية أورلال في تنظيم ميزانيتها السنوية على السنة الميلادية، التي تبدأ في الأول من يناير وتنتهي في الحادي والثلاثين من ديسمبر لكل عام. إلا أن عمليات التحضير، التنفيذ، وإغلاق الحسابات لا تقتصر عمليًا على هذه الفترة الزمنية المحددة. ولهذا السبب قام المشرع بتوسيع النطاق الزمني للسنة المالية ليشمل مراحل إضافية. إذ تبدأ بفترة تحضيرية تسبق بداية السنة المالية، ثم تليها فترة تكميلية أو إضافية بعد انتهاء السنة الرسمية. بناءً على هذه المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ ميزانية بلدية أورلال، يمكن عرض التسلسل الزمني لها في الجدول التالي.:

جدول رقم (03): التسلسل الزمني لتنفيذ ميزانية بلدية اورلال

الفترة	الشرح
أكتوبر: N-1	تحضير الميزانية الأولية.
31أكتوبر N-1	التصويت على الميزانية الأولية.
2جانفي N	بداية تنفيذ الميزانية الأولية.
15جوان N	التصويت على الميزانية الإضافية.
أكتوبر N	تحضير الميزانية الأولية للسنة N+1.
30نوفمبر N	توقيف الارتباطات المالية.
31ديسمبر N	توقيف تنفيذ الميزانية الإضافية.
1جانفي N+1	بداية الفترة التكميلية لميزانية السنة N.
15مارس N+1	توقيف النفقات.
31مارس N+1	توقيف الإيرادات.
أفريل N+1	ضبط الحساب الإداري.
ماي N+1	التصويت على الحساب الإداري.
جويلية: N+1	إرسال الحساب الإداري لمجلس المحاسبة.

المصدر: من إعداد الطالب

➢ **الفرع الرابع: الوثائق المتعلقة بعمليات تنفيذ ميزانية بلدية اورلال**

- **الملحق رقم 01 و02 "حوالة دفع":**

تُعد حوالة الدفع وثيقة مالية يصدرها الآمر بالصرف قصد الأمر بتسديد نفقة معينة، وتتضمن بيانات أساسية مثل رقم الحوالة، السنة المالية، الباب، المادة، معلومات الدائن، مبلغ النفقة بالأرقام والأحرف، إضافة إلى موضوع النفقة والاقتطاعات إن وجدت. كما تُرفق بالوثائق الثبوتية اللازمة كالفاتورة والطلبية وغيرها. **(انظر الملحق رقم 01 والملحق رقم 02)**.

- **الملحق رقم 03 "كشف حوالات الدفع":**

هو كشف يرسله الآمر بالصرف إلى أمين الخزينة مرفقًا بحوالات الدفع، ويتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالحوالات المرسلة من حيث العدد والنوع والأرقام. يُحرر هذا الكشف في أربع نسخ، يحتفظ أمين الخزينة بنسختين منها، بينما تعاد النسختان الأخريان إلى البلدية. **(انظر الملحق رقم 03)**.

- **الملحق رقم 04 "رفض دفع حوالة":**

في حالة رفض أمين الخزينة تسديد حوالة دفع، يقوم بإعداد وثيقة رفض يوضح فيها رقم الحوالة المعنية، مبلغها، السنة المالية، مع ذكر أسباب الرفض مثل وجود خطأ في المبلغ أو المادة أو غيرها من الأخطاء. **(انظر الملحق رقم 04)**.

- **الملحق رقم 07 "حوالة تحصيل":**

تمثل هذه الوثيقة سندًا لتحصيل الإيرادات، يصدرها الآمر بالصرف ويرسلها إلى أمين الخزينة قصد التحصيل، وتتضمن موضوع الإيراد، الباب، المادة، والمبلغ بالأرقام والأحرف. **(انظر الملحق رقم 05)**.

- **الملحق رقم 12 "كشف حوالات الإيرادات":**

يرسله الآمر بالصرف إلى أمين الخزينة مرفقًا بحوالات الإيرادات، ويتضمن جميع المعلومات الخاصة بها من حيث العدد والنوع والأرقام. يُحرر في ثلاث نسخ، يحتفظ أمين الخزينة بنسختين منها وتُرسل النسخة الثالثة إلى البلدية. **(انظر الملحق رقم 06)**.

- **الملحق رقم 21 "بطاقة حوصلة الإيرادات":**

يتضمن هذا الملحق تفصيلًا لمواد الميزانية، مع بيان قيمة كل سند والمبلغ الإجمالي للسندات الخاصة بكل مادة. يُعد الكشف في أربع نسخ تُرسل ثلاث منها إلى المحاسب العمومي، الذي يعيد نسخة للآمر بالصرف وأخرى لمديرية الضرائب بعد الرقابة عليها. ويتم إعداد هذا الكشف في نهاية السنة المالية كأساس لإعداد الحساب الإداري. **(انظر الملحق رقم 07)**.

- **الملحق رقم 37 "كشف باقي الإنجاز":**

يتعلق هذا الكشف بالمشاريع التي تُنجز على عدة سنوات مالية، حيث يتم من خلاله تتبع مراحل الإنجاز، المبالغ المدفوعة، وتحديد ما تبقى من الأشغال أو الاعتمادات. **(انظر الملحق رقم 08)**..

المطلب الثالث: واقع المحاسبة العمومية في بلدية اورلال

➢ **الفرع الأول: تطبيق الأساس النقدي في بلدية أورلال**

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في بلدية أورلال على الأساس النقدي في تسجيل مختلف العمليات المالية، وهو الأساس الذي يقوم على الاعتراف بالإيرادات عند تحصيلها فعليًا، والنفقات عند دفعها فعليًا، بغض النظر عن تاريخ نشوء الحق أو الالتزام.

❖ **الإيرادات**

يعتمد تطبيق الأساس النقدي في جانب الإيرادات على قاعدة أساسية تقتضي الاعتراف بالإيراد فقط عند تحصيله الفعلي بواسطة المحاسب العمومي، أي بمجرد تحويل الأموال إلى حساب الخزينة العامة. بناءً على ذلك، لا يتم الأخذ بتاريخ استحقاق الإيراد أو نشوء الحق فيه بعين الاعتبار، وإنما يكون معيار التسجيل المحاسبي الوحيد هو تاريخ التحصيل الفعلي و في هذا السياق، تنبع إيرادات البلدية من مجموعة من المصادر الرئيسية، أبرزها.

الضرائب والرسوم المحلية: تشمل رسوم مثل الرسم على النشاط المهني والرسم العقاري، التي يتم تحصيلها بواسطة الجهات المختصة ثم تُحول إلى حساب البلدية. وتُدرج هذه الإيرادات في القيود المحاسبية فقط عندما يتم تحصيلها بشكل فعلي.

إعانات الدولة: وتشير إلى التدفقات المالية المقدمة لدعم ميزانية البلدية، سواء فيما يخص جانب التسيير أو التجهيز. ومع أنه قد يتم إصدار قرارات منح هذه الإعانات مسبقًا، إلا أنها لا تُسجل محاسبيًا إلا بعد استلامها فعليًا.

مداخيل أملاك البلدية: تتضمن عائدات استغلال الممتلكات العامة مثل الإيجارات وحقوق الاستغلال وغيرها، وتُسجل فقط عند تحصيلها من قبل المستفيدين.

يرتبط تنفيذ هذا الأساس النقدي ارتباطًا وثيقًا بدور المحاسب العمومي، الذي يتولى مسؤولية تحصيل الإيرادات وتسجيلها محاسبيًا. في المقابل، يقتصر دور الآمر بالصرف (رئيس البلدية) على إصدار أوامر التحصيل دون امتداد

هذه المهام إلى التسجيل المحاسبي. ويعكس هذا الترتيب مبدأ الفصل بين وظيفتي الصرف والمحاسبة لتعزيز النزاهة والشفافية المالية.

النفقات

يرتكز تطبيق الأساس النقدي في معالجة النفقات على مبدأ الاعتراف بالمصروفات فقط عند التنفيذ الفعلي لعملية الدفع من قبل المحاسب العمومي، أي عندما تخرج الأموال فعليًا من حساب الخزينة. وفقًا لهذا الأساس، لا تُسجل النفقة في الحسابات بمجرد نشوء الالتزام أو تحديد قيمتها، بل يُعتبر تاريخ الدفع الفعلي المعيار الحصري للإثبات المحاسبي.

مراحل تنفيذ النفقة في إطار الأساس النقدي تشمل عدة خطوات إدارية ومالية أساسية، رغم أن تسجيل النفقة يتم حصريًا عند السداد. تتلخص هذه المراحل فيما يلي:

أ. **مرحلة الالتزام**: تشكل هذه المرحلة نقطة البداية لإنشاء النفقة بشكل قانوني، ويتم ذلك عن طريق الآمر بالصرف (مثل رئيس البلدية) الذي يتخذ قرارًا يترتب عليه عبء مالي على المؤسسة العامة، مثل إبرام صفقة أو إصدار طلبية.

ب. **مرحلة التصفية**: تركز هذه المرحلة على تحديد المبلغ النهائي المستحق للدائن، حيث يتم التحقق من إنجاز الخدمة المتفق عليها أو تسليم الأشغال أو المواد المطلوبة، ومن ثم يتم تحديد النفقات بشكل دقيق.

ج. **مرحلة الأمر بالدفع**: في هذه المرحلة، يُصدر الآمر بالصرف أمرًا يسمى "حوالة الدفع"، وهو توجيه رسمي إلى المحاسب العمومي لتنفيذ عملية التسديد.

د. **مرحلة الدفع**: تُعتبر هذه المرحلة الأكثر أهمية في إطار الأساس النقدي، إذ يتم الدفع الفعلي للمبلغ المستحق من قبل المحاسب العمومي، وتُسجل هنا النفقة محاسبيًا بشكل نهائي

الفرع الثاني: تطبيق أساس الاستحقاق في بلدية أورلال

لا يُطبق أساس الاستحقاق بشكل كامل في بلدية أورلال، غير أن هناك مؤشرات على اعتماده بصورة غير مباشرة، من خلال:

- تسجيل الالتزامات في إطار محاسبة الالتزامات، حيث يتم إثبات النفقة منذ نشأتها القانونية (**انظر الملحق رقم 10و09**)

- إعداد وثائق تُظهر الحقوق والديون (مثل بقايا الإنجاز وبقايا التحصيل)، رغم أنها لا تُدرج ضمن الحسابات النهائية على أساس الاستحقاق .

- متابعة المستحقات غير المحصلة والديون غير المسددة لأغراض رقابية وتسييرية .

❖ **تطبيق أساس الاستحقاق في جانب الإيرادات**

في حال اعتماد هذا الأساس، يتم تسجيل الإيرادات عند نشوء الحق فيها، وليس عند تحصيلها، ويتجلى ذلك في:

- إثبات الضرائب والرسوم المحلية بمجرد إعداد الجداول الضريبية .

- تسجيل إعانات الدولة عند صدور مقررات المنح .

- إثبات مداخيل أملاك البلدية عند استحقاقها .

وهذا يسمح بإظهار الحقوق غير المحصلة ضمن الحسابات، مما يعكس الإمكانيات المالية الحقيقية للبلدية.

❖ **تطبيق أساس الاستحقاق في جانب النفقات**

يتم تسجيل النفقات عند نشوء الالتزام، أي عند إبرام الصفقة أو تنفيذ الخدمة، حتى وإن لم يتم الدفع بعد، ويشمل ذلك:

- إدراج النفقات في مرحلة الالتزام أو التصفية .

- تسجيل الديون المستحقة على البلدية لفائدة المتعاملين .

- إظهار الديون غير المسددة في نهاية السنة المالية.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية في بلدية اورلال

للإجابة على الفرضيات المطروحة اخترنا المقابلة كأداة لتمكين من الوصول إلى المعلومات اللازمة؛ حيث تعد المقابلة من أدوات الدراسة في البحث العلمي، ويمكن أن نعرف المقابلة بأنها،

المطلب الأول: مفهوم المقابلة وانواعها

➢ **تعريف المقابلة** :يتمثل في كونها حوارًا أو محادثة تُجرى بين الباحث والمبحوثين بهدف جمع البيانات والمعلومات التي تساعد في توضيح المواقف والحقائق المطلوبة للبحث العلمي. وفي هذه الطريقة، يتولى الباحث نفسه مهمة كتابة إجابات الأسئلة، على عكس ما يحدث في حالة الاستبيان

أنواع المقابلة: تمثلت في العناصر التالية:

- **المقابلة المنظمة:** هي مقابلة تكون فيها أسئلة معدة مسبقًا، تُطرح بنفس الترتيب على جميع المشاركين، وتهدف إلى ضمان توحيد الإجابات لتسهيل التحليل والمقارنة.
- **المقابلة شبه المنظمة:** هي إطار عام من الأسئلة مع مرونة في الطرح والتعمق حسب إجابة المبحوث، وجمع بيانات أكثر عمقًا مع الحفاظ على حد أدنى من الهيكلة.
- **المقابلة الغير منظمة: حوار** مفتوح، يبنى حسب تفاعل الباحث مع المبحوث، يهدف هذا النوع إلى فهم معمق لتجربة أو ظاهرة دون قيود مسبقة.
- **المقابلة الفردية:** هي عبارة عن أسئلة تُجرى بين الباحث ومبحوث واحد، تهدف إلى تعميق الفهم الشخصي لتجربة أو ظاهرة، وهو مفيد للحصول على تفاصيل دقيقة وشخصية.
- **المقابلة الجماعية:** هو مجموعة أسئلة يطرحها الباحث على مجموعة صغيرة تناقش موضوعًا معينًا، تكون تحت إشراف الباحث، تهدف إلى رصد الآراء والتفاعلات بين المشاركين.

خطوات إجراء المقابلة: لإجراء المقابلة يجب اتباع الخطوات التالية:

- **اختيار فئة الأشخاص المعنيين:** تم طرح هذه الأسئلة على فئة معينة من الأشخاص في بلدية اورلال، وهو: المحاسب العمومي لبلدية اورلال.
- **تحديد أهداف المقابلة:** تم إجراء هذه المقابلة للوصول إلى مجموعة أهداف، وتمثلت في:

➢ بيان دور المحاسبة العمومية في بلدية اورلال

➤مدى الالتزام بأسس المحاسبة العمومية أثناء إعداد وتنفيذ الميزانية العمومية

➤أهمية تطبيق أسس المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العمومية

- **تحديد نوع المقابلة:** يفضل الاعتماد على أسلوب المقابلة الجماعية المنظمة، حيث يتم إعداد مجموعة من الأسئلة مسبقًا، مع ترك مساحة للحديث المفتوح والتوسع في النقاش. بناءً على ذلك، قمنا بإعداد مجموعة متنوعة من الأسئلة التي تدور حول موضوعنا الأساسي: "أهمية تطبيق مبادئ المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العمومية".
- **إعداد محاور المقابلة:** تم تقسيم أسئلة إلى محاور رئيسية لتغطي جميع جوانب الموضوع :

المحور الأول: تطبيق المحاسبة العمومية

س1: ما هو مفهومك للمحاسبة العمومية؟

ج1: المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد التي تنظّم تسجيل وتسيير العمليات المالية المتعلقة بالمال العام

س2: هل يتم تطبيق مبادئ المحاسبة العمومية في بلدية أورلال؟

ج2: نعم، يتم تطبيق مبادئ المحاسبة العمومية في بلدية أورلال، مثل مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والآمر بالصرف، ومبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات، ومبدأ تخصيص النفقة.

س3: فيما تتمثل أهمية المحاسبة العمومية في البلدية؟

ج3: تتمثل أهمية المحاسبة العمومية في كونها النظام المسؤول عن تنفيذ الميزانية من خلال أعوانها المتمثلين في المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف، وذلك عبر عمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية وفق الشروط والضوابط والقوانين المعمول بها.

س4: هل يتم الفصل بين وظيفة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي داخل بلدية أورلال؟

ج4: نعم، يتم الفصل بين الوظيفتين داخل بلدية أورلال؛ حيث يتولى المحاسب العمومي تنفيذ ميزانية البلدية، بينما يُعدّ الآمر بالصرف المسؤول عن الالتزام بالنفقات والموافقة عليها وتنفيذ الميزانية.

س5: فيما تتمثل مهام مصلحة المحاسبة داخل بلدية أورلال؟

ج5: تتمثل مهام مصلحة المحاسبة في إعداد الميزانية، وتحصيل الإيرادات، ودفع النفقات، وإعداد الحساب الإداري، إضافة إلى القيام بالمداولات المالية وإعداد الإحصائيات الخاصة بالبلدية.

س6: ما هي مهام الآمر بالصرف في بلدية أورلال؟

ج6: يتولى الآمر بالصرف إعداد الميزانية والموافقة عليها، والالتزام بالنفقات، وإصدار أوامر الدفع والتحصيل، إضافة إلى السهر على حماية المال العام.

س7: ما دور المحاسب العمومي في احترام القواعد الأساسية للمحاسبة العمومية أثناء تنفيذ الميزانية؟

ج7: يتمثل دور المحاسب العمومي في مراقبة النفقات العمومية وتنفيذها في الوقت نفسه، حيث يتأكد من مشروعية تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها.

س8: ما هي مهام المراقب الميزانياتي؟

ج8: تتمثل مهام المراقب الميزانياتي في ممارسة الرقابة القبلية، والتأكد من صحة الالتزامات، والتحقق من وجود اعتمادات مالية كافية لتغطية العمليات الملتزم بها، إضافة إلى منح التأشيرة على الوثائق المكوّنة لملف الالتزام المقدّم من طرف الآمر بالصرف.

س9: كيف تساهم المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات وحماية المال العام؟

ج9: تساهم المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات من خلال توفير معلومات دقيقة حول الإيرادات والنفقات، مما يساعد على اتخاذ قرارات سليمة تحدّ من هدر المال العام.

المحور الثاني: أهمية و واقع تطبيق الأساس النقدي في تنفيذ الميزانية العمومية في بلدية أورلال

س1: ما هو مفهومك للأساس النقدي (وحدة الصندوق)؟

ج1: الأساس النقدي هو الأساس المحاسبي الذي يقوم على تسجيل الإيرادات والمصروفات عند استلام أو دفع النقدية فعليًا.

س2: هل يتم الاعتماد على الأساس النقدي في إعداد الميزانية العامة في بلدية أورلال؟

ج2: نعم، يتم الاعتماد على الأساس النقدي في إعداد الميزانية العامة في بلدية أورلال.

س3: إذا كانت الإجابة نعم، فلماذا يتم الاعتماد على هذا الأساس في إعداد الميزانية العمومية؟

ج3: يتم الاعتماد على الأساس النقدي لكونه بسيطًا ومناسبًا لتسيير الأموال العمومية، حيث تُسجَّل العمليات المالية عند حدوث التدفقات النقدية الفعلية فقط، سواء تعلق الأمر بالتحصيل أو الدفع.

س4: ما أبرز إيجابيات وسلبيات تطبيق الأساس النقدي في إعداد الميزانية على مستوى بلدية أورلال؟

ج4: تتمثل إيجابيات الأساس النقدي في بساطة تطبيقه وسهولة تنفيذه، إضافة إلى قدرته على تتبع عمليات التحصيل والدفع. أما سلبياته فتتمثل في عدم إمكانية تسجيل الالتزامات غير المدفوعة والإيرادات المستحقة.

س5: كيف يتم تسجيل النفقات وفق الأساس النقدي على مستوى بلدية أورلال؟

ج5: تُسجَّل النفقات عند دفع المبلغ فعليًا من خزينة البلدية، أي عند حدوث التدفق النقدي. فعلى سبيل المثال، إذا تم توقيع عقد لتهيئة طريق في شهر مارس وتم الدفع للمقاول في شهر جوان، فإن النفقة تُسجَّل في شهر جوان

س6: كيف يتم تسجيل الإيرادات وفق الأساس النقدي على مستوى بلدية أورلال؟

ج6: تُسجَّل الإيرادات عند تحصيل المبلغ فعليًا في خزينة البلدية. فعلى سبيل المثال، إذا صدرت فاتورة إيجار محل تابع للبلدية في شهر جانفي وتم دفع المبلغ في شهر مارس، فإن الإيراد يُسجَّل في شهر مارس وليس في شهر جانفي.

س7: هل توجد عمليات مالية لا يمكن التعبير عنها بدقة عند استخدام الأساس النقدي فقط؟

ج7: نعم، فمن وجهة نظر المحاسب العمومي، لا يسمح الأساس النقدي بالتعبير الدقيق عن جميع العمليات المالية، خاصة تلك المتعلقة بالالتزامات غير المدفوعة أو الإيرادات المستحقة.

س8: هل تعتقد أن اعتماد الأساس النقدي يمكّن من تحقيق الأهداف المرجوة؟

ج8: نعم، فقد تم تحقيق الأهداف المرجوة من خلال الاعتماد على هذا الأساس.

س9: كيف يساهم استخدام الأساس النقدي في ترشيد النفقات وعدم هدر المال العام؟

ج9: يساهم الأساس النقدي في تعزيز الرقابة الفعلية، حيث تُسجَّل النفقات فقط عند تنفيذ الدفع الفعلي، مما يسمح بتتبع دقيق لكل دينار يُصرف من خزينة البلدية، وبالتالي الحدّ من هدر المال العام وترشيد النفقات.

س10: هل يتوافق الأساس النقدي المطبق مع القوانين المحاسبية والمعايير المعمول بها في بلدية أورلال؟

ج10: نعم، يتوافق الأساس النقدي المطبق في بلدية أورلال مع القوانين المحاسبية والتنظيمات المعمول بها، ويُعدّ الإطار المرجعي القانوني الذي يعمل في ظله المحاسب العمومي.

المحور الثالث: أهمية وواقع تطبيق أساس الاستحقاق في تنفيذ الميزانية العمومية في بلدية أورلال

س1: ما مفهوم أساس الاستحقاق في نظرك؟

ج1: أساس الاستحقاق هو الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه تسجيل العمليات المالية عند وقوعها، وليس عند استلام أو دفع النقدية.

س2: هل يتم تطبيق أساس الاستحقاق في تنفيذ الميزانية العمومية على مستوى بلدية أورلال؟

ج2: لا، لا يتم تطبيق أساس الاستحقاق في إعداد الميزانية العمومية في بلدية أورلال.

س3: إذا كانت الإجابة نعم، فلماذا يتم اعتماد أساس الاستحقاق في إعداد الميزانية العمومية على مستوى بلدية أورلال؟

ج3: لا توجد إجابة عن هذا السؤال، باعتبار أن بلدية أورلال لا تعتمد أساس الاستحقاق في إعداد الميزانية العمومية.

س4: ما أبرز مزايا وعيوب تطبيق أساس الاستحقاق في إعداد الميزانية العمومية من خلال الاطلاع عليه أثناء البرامج التدريبية؟

ج4: تتمثل مزايا أساس الاستحقاق في إمكانية إجراء المقارنة بين الإيرادات والنفقات خلال السنوات المتتالية بصورة واضحة، مما يساهم في توفير رقابة ملائمة. أما عيوبه فتتمثل في صعوبة تتبع السيولة، إضافة إلى بقاء الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية.

س5: هل يمكن لبلدية أورلال أن تعتمد أساس الاستحقاق مستقبلًا؟

ج5: توجد تعليمة وزارية تدعو إلى تطبيق أساس الاستحقاق بدلًا من الأساس النقدي، غير أنه لم يتم تطبيقه إلى غاية الآن.

س6: ما تأثير تطبيق هذا الأساس على الميزانية العمومية؟

ج6: يساهم تطبيق أساس الاستحقاق في تقديم صورة شاملة ودقيقة عن الموارد والنفقات المالية الخاصة بالبلدية.

س7: كيف يتم تسجيل النفقات والإيرادات وفق أساس الاستحقاق في بلدية أورلال؟

ج7: بما أن بلدية أورلال لا تطبق أساس الاستحقاق، فلا تتوفر معلومات دقيقة حول كيفية تسجيل الإيرادات والنفقات وفق هذا الأساس.

س8: هل تعتقد أن تطبيق أساس الاستحقاق يساعد في تحسين المراقبة الداخلية والرقابة المالية؟

ج8: نعم، يُعدّ أساس الاستحقاق أكثر ملاءمة لأغراض الرقابة والمتابعة والتحليل، من خلال توفير بيانات دقيقة حول تطور الوحدات الحكومية.

س9: فيما تتمثل أهمية تطبيق أساس الاستحقاق في إعداد الميزانية العمومية في بلدية أورلال؟

ج9: نظرًا لعدم تطبيق هذا الأساس في بلدية أورلال، لم يتم الحصول على معلومات دقيقة حول أهمية تطبيقه.

س10: كيف يساهم أساس الاستحقاق في ترشيد النفقات وعدم هدر المال العام؟

ج10: يساهم أساس الاستحقاق في ترشيد النفقات من خلال تعزيز الرقابة المالية على المال العام والحدّ من هدره

المطلب الثاني: النتائج العامة للمقابلة

➢ **نتائج المحور الأول تطبيق المحاسبة العمومية في بلدية أورلال**

❖ النتائج

- تطبيق مبادئ المحاسبة العمومية داخل البلدية.
- احترام مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- اعتماد الرقابة القبلية والرقابة على تنفيذ النفقات.
- مساهمة المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية البلدية.
- قيام مصلحة المحاسبة بإعداد الميزانية والحساب الإداري.
- مساهمة المحاسبة العمومية في حماية المال العام وترشيد النفقات.

❖ التحليل

- يدل تطبيق مبادئ المحاسبة العمومية على التزام البلدية بالقوانين والتنظيمات المالية.
- يساهم الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي في تعزيز الشفافية ومنع التجاوزات المالية.
- تؤدي الرقابة المالية دورًا مهمًا في ضمان مشروعية النفقات وتقّر الاعتمادات المالية.
- تساعد المحاسبة العمومية على توفير معلومات مالية دقيقة تسهم في اتخاذ قرارات رشيدة.
- تعكس مهام مصلحة المحاسبة أهمية التنظيم المالي والإداري داخل البلدية.
- تساهم المحاسبة العمومية في الحد من هدر المال العام وتحقيق الرقابة على النفقات

➢ **نتائج المحور الثاني أهمية وواقع تطبيق الأساس النقدي في تنفيذ ميزانية البلدية**

❖ **النتائج**

- اعتماد بلدية أورلال على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية.
- تسجيل الإيرادات والنفقات عند التحصيل أو الدفع الفعلي فقط.
- يتميز الأساس النقدي بالبساطة وسهولة التطبيق.
- يساعد الأساس النقدي على تتبع التدفقات النقدية.
- عدم قدرة الأساس النقدي على إظهار الالتزامات غير المدفوعة والإيرادات المستحقة.
- مساهمة الأساس النقدي في تعزيز الرقابة على النفقات العمومية.
- توافق الأساس النقدي مع القوانين المحاسبية المعمول بها.

❖ **التحليل**

- يعكس اعتماد الأساس النقدي طبيعة النظام المحاسبي المطبق في الجماعات المحلية.
- يسهّل الأساس النقدي عملية الرقابة والمتابعة المالية بسبب بساطته.
- يسمح هذا الأساس بالتحكم في عمليات الدفع والتحصيل بشكل مباشر.
- يحدّ الأساس النقدي من تسجيل نفقات غير فعلية مما يساهم في حماية المال العام.
- يؤدي عدم تسجيل الالتزامات والإيرادات المستحقة إلى عدم تقديم صورة مالية شاملة.
- يساهم الأساس النقدي في ترشيد النفقات العمومية من خلال الرقابة الفعلية على السيولة النقدية.

➢ **نتائج المحور الثالث: أهمية وواقع تطبيق أساس الاستحقاق في تنفيذ ميزانية البلدية**

❖ **النتائج**

- عدم تطبيق أساس الاستحقاق في بلدية أورلال.
- وجود توجه مستقبلي لاعتماد أساس الاستحقاق وفق تعليمات الوزارة.
- يتميز أساس الاستحقاق بتقديم صورة مالية أكثر دقة وشمولية.
- يساعد أساس الاستحقاق على تحسين الرقابة والمتابعة المالية.
- من عيوبه صعوبة تتبع السيولة وبقاء الحسابات مفتوحة لفترة طويلة.
- يساهم أساس الاستحقاق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

❖ **التحليل**

- يعكس عدم تطبيق أساس الاستحقاق استمرار الاعتماد على النظام النقدي التقليدي.
- يدل التوجه نحو اعتماد أساس الاستحقاق على الرغبة في تحديث نظام المحاسبة العمومية.
- يوفر أساس الاستحقاق معلومات دقيقة حول الوضعية المالية الحقيقية للبلدية.
- يساعد هذا الأساس على تعزيز الرقابة الداخلية وتحسين اتخاذ القرار المالي.
- يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق إمكانيات بشرية وتقنية وتنظيمية متطورة.
- يمكن أن يساهم اعتماد هذا الأساس مستقبلًا في تحسين تسيير الموارد المالية وترشيد النفقات العمومية

❖ **اختبار فرضيات الدراسة**

الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أن بلدية أورلال تعتمد في تسيير وتنفيذ ميزانيتها على أساس الاستحقاق .وبعد تحليل معطيات دراسة الحالة، تبيّن أن هذه الفرضية غير مثبتة .إذ تبين أن البلدية لا تزال تعتمد على الأساس النقدي في تنفيذ الميزانية العمومية، وذلك من خلال مراحلها الثلاث المتمثلة في: الميزانية الأولية باعتبارها وثيقة تقديرية، ثم الميزانية الإضافية التي تُعدّل وفق الاحتياجات الفعلية، وأخيرًا الحساب الإداري الذي يعكس التنفيذ الفعلي للميزانية بعد دمج الميزانيتين الأولية والإضافية، ليتم في الأخير المصادقة عليه من طرف المجلس الشعبي البلدي.

الفرضية الثانية

تفترض الفرضية الثانية أن اعتماد الأساس النقدي في تنفيذ ميزانية بلدية أورلال يحقق بعض الإيجابيات، رغم ما يترتب عنه من سلبيات أبرزها عدم عكس الوضعية المالية الحقيقية .وقد تم تأكيد هذه الفرضية. حيث أظهرت المقابلة مع المحاسب العمومي أن هذا الأساس يتميز ببساطة الإجراءات وسهولة التنفيذ، إضافة إلى تسهيل عمليات الرقابة على التدفقات النقدية. في المقابل، تبين أن من أهم سلبياته عدم إمكانية تسجيل الالتزامات غير المسددة والإيرادات غير المحصلة، مما يؤدي إلى صعوبة في إظهار الصورة الدقيقة للوضعية المالية الحقيقية للبلدية.

الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أن اعتماد أساس الاستحقاق في تنفيذ الميزانية من شأنه تحسين الفعالية المالية وتوفير رؤية أكثر شمولية للوضع المالي لبلدية أورلال .وقد تم إثبات هذه الفرضية. إذ أكدت نتائج المقابلة أن تطبيق أساس الاستحقاق يسمح بتقديم صورة أكثر شمولية ودقة عن الوضعية المالية، كما يساهم في تعزيز الرقابة المالية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية. ورغم وجود تعليمة وزارية تُلزم بتطبيق هذا الأساس من طرف المحاسب العمومي للبلدية، إلا أنه لم يتم تفعيله بشكل فعلي إلى حد الآن.

خلاصة الفصل الثالث

يُبرز هذا الفصل واقع تطبيق النظام المحاسبي على مستوى بلدية أورلال، من خلال إسقاط الإطار النظري على الجانب التطبيقي، حيث تبين أن تسيير العمليات المالية يعتمد بشكل أساسي على الأساس النقدي في تسجيل الإيرادات والنفقات، وهو ما يقتصر على الاعتراف بالعمليات المالية عند التحصيل أو الدفع الفعلي. وقد أظهر ذلك بساطة في التطبيق وسهولة في المتابعة، إلا أنه في المقابل لا يعكس بصورة دقيقة وشاملة الوضعية المالية الحقيقية للبلدية، لعدم إدراج الحقوق والالتزامات غير المحصلة أو غير المسددة.

كما كشفت الدراسة عن وجود تطبيق جزئي لبعض مبادئ أساس الاستحقاق، خاصة من خلال محاسبة الالتزامات ومتابعة بعض المؤشرات المالية، غير أن هذا التطبيق لا يزال غير مكتمل ويُمارس في إطار محدود. ومن خلال تحليل هذا الواقع، يتضح أن النظام المحاسبي المعتمد يحتاج إلى تطوير تدريجي من أجل مواكبة متطلبات العصرنة وتحسين جودة المعلومات المالية، بما يسمح بتوفير صورة أكثر دقة وشفافية عن التسيير المالي المحلي.

الخاتمـــــــــــــــة

خاتمـــــــــة

وفي ختام هذه الدراسة، يتضح أن عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية تُعد من أبرز محاور الإصلاح المالي المعاصر، لما لها من دور أساسي في تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز شفافية وفعالية التسيير العمومي. ومن خلال دراسة حالة بلدية أورلال وتحليل المعطيات الميدانية ونتائج المقابلة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي سمحت باختبار الفرضيات والتحقق من مدى صحتها فقد أظهرت نتائج الدراسة رفض الفرضية الأولى التي افترضت اعتماد بلدية أورلال لأساس الاستحقاق في تنفيذ يزانيتها، حيث تبين أن البلدية لا تزال تعتمد بشكل أساسي على الأساس النقدي، الذي يقوم على تسجيل العمليات المالية عند التحصيل أو الدفع الفعلي فقط. ويتجلى ذلك من خلال تنفيذ الميزانية عبر مراحلها التقليدية المتمثلة في الميزانية الأولية، والميزانية الإضافية، والحساب الإداري، دون تطبيق محاسبي فعلي وشامل لأساس الاستحقاق.

كما أكدت الدراسة صحة الفرضية الثانية، إذ تبيّن أن اعتماد الأساس النقدي يحقق بعض الإيجابيات، من بينها بساطة الإجراءات وسهولة التطبيق وتسهيل الرقابة على التدفقات النقدية، وهو ما يجعله مناسبًا من الناحية العملية في التسيير اليومي للجماعات المحلية. غير أن هذا الأساس يبقى محدودًا من حيث قدرته على تقديم صورة حقيقية وشاملة للوضعية المالية، بسبب عدم تسجيل الالتزامات والحقوق غير المحصلة، مما يؤثر على دقة المعلومات المحاسبية وشفافيتها.

أما الفرضية الثالثة، فقد أثبتت نتائج الدراسة صحتها، حيث تبين أن اعتماد أساس الاستحقاق من شأنه أن يساهم في تحسين الفعالية المالية وتقديم رؤية أكثر شمولية ودقة للوضعية المالية للبلدية، إضافة إلى تعزيز الرقابة المالية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، بما يساعد على ترشيد القرارات المالية وتحقيق تسيير أكثر فعالية للموارد العمومية.

وفي هذا السياق، أظهرت الدراسة أن التوجهات الإصلاحية الحديثة في مجال المحاسبة العمومية تسير نحو تبني أساس الاستحقاق تدريجيًا، خاصة في ظل ما نصت عليه المادة 35 من المرسوم 90/24، والتي تعكس توجّهًا مؤسساتيًا نحو عصرنة النظام المحاسبي العمومي ومواءمته مع المعايير الحديثة. ورغم ذلك، فإن تطبيق هذا الأساس على مستوى بلدية أورلال لا يزال في مرحلة غير مكتملة، حيث يقتصر على بعض الممارسات الجزئية المتعلقة بمتابعة الالتزامات والحقوق، دون الوصول إلى التطبيق المحاسبي الكامل.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن نجاح الانتقال نحو أساس الاستحقاق يظل مرتبطًا بمدى توفير الشروط الضرورية لتجسيده، من خلال تطوير الإطار التنظيمي، وتحديث الأنظمة المعلوماتية، وتأهيل الموارد البشرية، بما يضمن تحسين فعالية التسيير المالي وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام.

❖ نتائج الدراسة النظرية

- تُعد المحاسبة العمومية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الدولة في تنظيم وتسيير العمليات المالية، لما لها من دور في حماية المال العام وضمان الشفافية في التسيير المالي.
- ترتكز المحاسبة العمومية على مجموعة من الأسس والمبادئ التي تهدف إلى تحقيق الرقابة على الإيرادات والنفقات العمومية وضمان حسن استعمال الموارد المالية.
- تُعتبر الجماعات المحلية، وعلى رأسها البلدية، من أهم الهيئات العمومية التي تعتمد على المحاسبة العمومية في إعداد وتنفيذ ميزانياتها، باعتبارها الأقرب إلى المواطن والمسؤولة عن تلبية حاجياته اليومية.
- تتكون ميزانية البلدية من ثلاث وثائق أساسية تتمثل في الميزانية الأولية، والميزانية الإضافية، والحساب الإداري، والتي تعكس مختلف مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية.
- تنقسم ميزانية البلدية إلى قسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار، حيث يختص كل قسم بتغطية نوع معين من النفقات والإيرادات وفقًا للتشريع المعمول به.
- يتم تنفيذ الميزانية العمومية من طرف جهازين مستقلين هما الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، وذلك تكريسًا لمبدأ الفصل بين الوظيفتين بهدف تعزيز الرقابة وحماية المال العام.
- يعتمد الأساس النقدي على تسجيل العمليات المالية عند التحصيل أو الدفع الفعلي، ويتميز بسهولة التطبيق وبساطة الإجراءات، غير أنه لا يعكس بصورة دقيقة الوضعية المالية الحقيقية.
- يقوم أساس الاستحقاق على تسجيل الحقوق والالتزامات بمجرد نشوئها، بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو الدفع، مما يسمح بتقديم صورة أكثر شمولية ودقة للوضعية المالية.
- تسعى الإصلاحات الحديثة في مجال المحاسبة العمومية إلى الانتقال التدريجي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، بهدف تحسين فعالية التسيير المالي وتعزيز الشفافية والمساءلة.

❖ نتائج الدراسة التطبيقية بلدية اورلال

- أظهرت الدراسة الميدانية أن بلدية أورلال لا تزال تعتمد بشكل أساسي على الأساس النقدي في تنفيذ ميزانيتها، حيث يتم تسجيل العمليات المالية عند التحصيل أو الدفع الفعلي فقط.

- يتجسد تنفيذ الميزانية على مستوى البلدية في المراحل التقليدية المتمثلة في إعداد الميزانية الأولية، ثم تعديلها من خلال الميزانية الإضافية، وصولًا إلى إعداد الحساب الإداري الذي يعكس النتائج النهائية للتنفيذ.
- تنقسم ميزانية بلدية أورلال إلى قسمين رئيسيين هما قسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار، ويتم توجيه النفقات والإيرادات وفقًا لطبيعة كل قسم.
- يتم تنفيذ الميزانية من خلال جهازين منفصلين يتمثلان في الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، مع تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف لضمان الرقابة على العمليات المالية.
- بينت المقابلات أن اعتماد الأساس النقدي يسهل الإجراءات الإدارية ويُبسط عمليات التسجيل والمتابعة، كما يساعد في مراقبة التدفقات النقدية بشكل مباشر.
- في المقابل، أظهرت الدراسة أن هذا الأساس لا يسمح بإظهار الالتزامات غير المسددة أو الإيرادات غير المحصلة، مما يحد من دقة تقييم الوضعية المالية الحقيقية للبلدية.
- تبين أن تطبيق أساس الاستحقاق في بلدية أورلال لا يزال محدودًا ويقتصر على بعض المتابعات الجزئية، دون تطبيق شامل ومنظم على مستوى النظام المحاسبي.
- كشفت النتائج عن وجود توجه نحو تحسين التسيير المالي، إلا أن هذا التوجه يواجه صعوبات مرتبطة بنقص التكوين، وضعف الوسائل التقنية، والحاجة إلى تطوير النظام المعلوماتي المحاسبي.
- خلصت الدراسة التطبيقية إلى أن الانتقال نحو أساس الاستحقاق من شأنه تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز شفافية التسيير المحلي، لكنه يتطلب توفير شروط تنظيمية وبشرية وتقنية ملائمة.

❖ الاقتراحات

بعد هذه النتائج توصلنا إلى الاقتراحات التالية:

- ضرورة العمل على التدرج في الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في تنفيذ ميزانية بلدية أورلال، بما يسمح بتحسين جودة المعلومات المالية تدريجيًا دون التأثير على سير التسيير المالي.
- تعزيز تكوين وتأهيل الموظفين المكلفين بالتسيير المالي والمحاسبي داخل البلدية، من خلال دورات تدريبية متخصصة في المحاسبة العمومية الحديثة وأساليب تطبيق أساس الاستحقاق.
- تحسين وتحديث النظام المعلوماتي المحاسبي على مستوى البلدية، بما يسمح بتسجيل وتتبع العمليات المالية بشكل أكثر دقة وفعالية.

- تفعيل الدور الرقابي للهيئات المختصة بشكل أكثر فعالية، لضمان حسن تنفيذ الميزانية والالتزام بالمبادئ المحاسبية المعمول بها.
- العمل على توسيع تطبيق أساس الاستحقاق ليشمل مختلف العمليات المالية، بما في ذلك تسجيل الالتزامات والحقوق غير المحصلة، لضمان تقديم صورة مالية أكثر واقعية.
- تعزيز التنسيق بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي من أجل تحسين فعالية تنفيذ الميزانية وضمان دقة العمليات المحاسبية.
- ضرورة دعم البلديات، خاصة على المستوى المحلي، بالوسائل التقنية والبشرية اللازمة لتسهيل عملية عصرنة نظام المحاسبة العمومية.
- ترسيخ ثقافة الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام، بما يساهم في تحسين الأداء المالي وتعزيز ثقة المواطن في الإدارة المحلية.

❖ **آفاق الدراسة**

- يمكن توسيع هذه الدراسة مستقبلاً لتشمل مقارنة بين عدة إدارات عمومية من حيث مدى تطبيق أسس المحاسبة العمومية، وذلك بهدف إبراز الفروقات في طرق التسيير المالي وتحديد أفضل الممارسات.
- دراسة أثر الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق على تحسين جودة التقارير المالية وفعالية اتخاذ القرار داخل الجماعات المحلية.
- التعمق في تحليل معوقات تطبيق أساس الاستحقاق على مستوى البلديات الجزائرية، سواء كانت تنظيمية أو بشرية أو تقنية، واقتراح حلول عملية لتجاوزها.
- إمكانية دراسة دور الرقمنة والأنظمة المعلوماتية الحديثة في تسهيل تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.
- البحث في مدى تأثير الإصلاحات المحاسبية الحديثة على شفافية التسيير المالي المحلي وحماية المال العام.
- دراسة العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وكفاءة الأداء المالي للبلديات، مع التركيز على دور الأسس المحاسبية في تحسين هذا الأداء.
- توسيع نطاق البحث ليشمل مقاربة مقارنة مع تجارب دولية في مجال إصلاح المحاسبة العمومية والانتقال إلى أساس الاستحقاق.

- إمكانية إجراء دراسات ميدانية أعمق تشمل وجهات نظر مختلف الفاعلين (المحاسب العمومي، الآمر بالصرف، والمراقبة المالية) لفهم أدق لواقع التطبيق.

المراجـــــــــــــع

قائمة المراجـــع

مراجع عربية

كتب

- ابراهيم السيد المليجي. (2002). *المحاسبة في الوحدات الحكومية* . الاسكندرية : مكتبةومطبعة الاشعاع الفنية .
- ابراهيم عبد القدوس مفضل. (2013). *المحاسبة الحكومية* . اليمن : جامعةالعلوم والتكنولوجيا ط1.
- أسامة رشيد زنكة. (2018). *النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره* . عمان الاردن: دار دجلة ط1 .
- المنظمة العربية للعلوم الادارية. (1980). *النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية*. عمان: المنظمةالعربية للعلوم الادارية.
- حامد عبد المجيد حراز. (1988). *مبادئ المالية العامة* . الاسكندرية : الدار الجامعية .
- حسام ابوعلي الحجاوي. (2004). *الاصول العلمية والعمليةفي المحاسبةالحكومية* . عمان : دار الحامد.
- زهير الحدرب لؤي وديان. (2010). *المحاسبةالحكومية*. عمان : دار البداية للنشر والتوزيع ط1.
- سعود جايد مشكور. (2018). *المحاسبة الحكوميةتطبيقاتها المركزيةواللامركزية في العراق* . ط1.
- عبد الحي مرعي، و مرعي محمد القيومي. (1990). *المحاسبة العمومية و القومية*. اصدار الدار الجامعية
- عبدالحق الخولي. (1984). *المحاسبة الحكومية* . القاهرة : مطبعةالمدني.
- علي مسعودي. (30 6، 2018). أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة.
- علي وهاب اسعدمحمدواخرون. (2012). *اساسيات المحاسبة الحكومية*. بيروت لبنان: دار مكتبةالبصائر للطباعةوالنشر ط1.
- عطاء الله بعيط (2026) ط1المرشد في قواعدالمحاسبة العمومية والتسيير المالي شرح تطبيقي وفق القانون رقم 23/07 دار بلقيس الجزائر

- قاسم الحسيني سليمان خالد المعايطة. (2015). *المحاسبةالحكومية* . عمان الاردن : دار المناهج للنشر والتوزيع ط1.
- كيسو دونالد وويجانت جيري. (بدون تاريخ). *المحاسبة المتوسطة*. المملكةالعربية السعودية : دار المريح.
- لعمارةجمال. (2004). *اساسيات الموازنة العامة للدولة*. دار الفجر للنشر والتوزيع.
- محمد السيدسرايا. (2000).
- محمد مسعي. (2011). *المحاسبة العمومية*. عين ميلة الجزائر: دار الهدى.
- محمدخالد المهيني. (2009). *المحاسبة الحكومية* . القاهرة : ميرشن للطباعة ط1.
- هلالي محمدجمال. (2002). *المحاسبة الحكومية*. عمان: دار صفاء للنشر.

مجلات أكاديمية

- براضيةحكيم. (2016). اعتمادالمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية،المساءلة والرقابة على المال العام،. *مجلةاداء المؤسسات*، 139.
- عبدوس إيمان. (2018). اتجاهات عصرنة نظام الحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق والمعايير المحاسبية الدولية. *Global Journal of Economics and Business* .

مؤتمرات وأوراق علمية منشورة

- فؤاد سليمان الفسفوس. (2018). تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن، دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
- حاج جاب الله أمال. (2014). واقع نظام الحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير. *الملتقى الدولي حول دور معايير املحاسبة الدوليةفي تفعيل أداء املؤسسات والحكومات IAS. IPSAS. IFRS*. جامعة ورقلة.

رسائل جامعية

- مسعود بوخالفي. (2019-2020). *متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير IPSAS*. اطروحة دكتوراة جامعة غرداية.
- زين منصوري. (2018). *محاضرات في المحاسبة العمومية* . جامعةالبليدة .

- شلال زهير. (2013-2014). *آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة* . بومرداس : اطروحة دكتوراء.
- شويخي سامية. (2011). *أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام*. مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامةجامعة ابو بكر بلقايد تلمسان.

قوانين ومراسيم

- المرسوم التنفيذي. (2009). المادة 05المرسوم التنفيذي 09-374المؤرخ في 16 نوفمبر 2009.
- المرسوم التنفيذي. (2024). *مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير* . الجريدةالرسمية.
- القانون 17/84. (المؤرخ في 7يوليو 1984). الجريدة الرسمية المادة 08.
- القانون90-21. *المادة22قانون المحاسبةالعمومية.*
- قانون المحاسبةالعمومية23/07،المؤرخ 25 جوان 2023

مراجع أجنبية

كتب

- Accounting Standards Board. (1994). *Financial Reporting Standards, Reporting Financial Performance Better Accounting for Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government.* United Kingdom: Consultation Paper,.
- Diana Hillier. (1996). *From Cash to Accrual : The Canadian Experience.* International Federation of Accountants, Public Sector Committee.
- H.A.D Ouda. (2003). *he Main Issue Involved With Special Focus on the Arab World, paper presented at The Expert Consultive Meeting and Public Accounting Development,.* Beirut: United Nation Department of Economic and Social Affairs.
- IFAC. (2013). *Public Sector Financial Management Reform: Experience and Lessons.* New York.
- IPSASB. (2019). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.* International Federation of Accountants (IFAC).
- Malek, M. R. (2025). Implementation Of International Public Sector AccountingStandards (IPSAS) In Algeria And Developing Countries: Challenges And Opportunities. *Finance and Business Economics Review*, 51-61.

- Ministères des finances. (2013). organisation, mission des services comptables et reformes initiées,. 28.
- R.Jones & M.Pendlebury. (1984). *Public Sector Accounting.* london: Pitman Publishing.
- Schneider., T. (2022). The usefulness of accrual-based surpluses in the Canadian public sector. *ELSEVIER*.

الملاحـــــــــــــق

الملحق رقم 01



ملـــحـــق رقـــــم 1

رقم الحوالة	المـادة	مبلغ الحوالة	أرقام السندات
رقم الكشف			
السنة المالية			

حوالـــــة الدفـــع

المحـاسـب المكلـــف

أمين خزينـة ما بين البلديـــات.....

نظرا صالح لدفع المبلغ .....

.....

حرر بـ .....، في .....

الختم الإداري أمين الخزينة

ولايـــــة .....

بلديـــــة .....

موضـوع النـفقـة	
.....	0,00
المبلغ الخام	0,00
الاقتطاعات :	
المبلغ الصافي للدفع	0,00

الدائـــن

الإسـم : .....

اللقـب : .....

المهنـة : .....

العنـوان : .....

المستندات المثبتة للنفقة

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ترفق بالحوالة رقم ..... المؤرخة في .....

المـادة ..... السنة المالية .....

مستندات رقـم .....

حـددت هـذه الحوالـة بمبلـغ يـقدر بـ

حرر بـ..... ، في .....

الختـم رئيس المجلس الشعبي البلدي

صرح الطرف القابض بأنـه لا يستطيـع التوقيـع، لهذا استوفى المبلـغ بحضـور الشاهدان الممضيـان أسفلـه

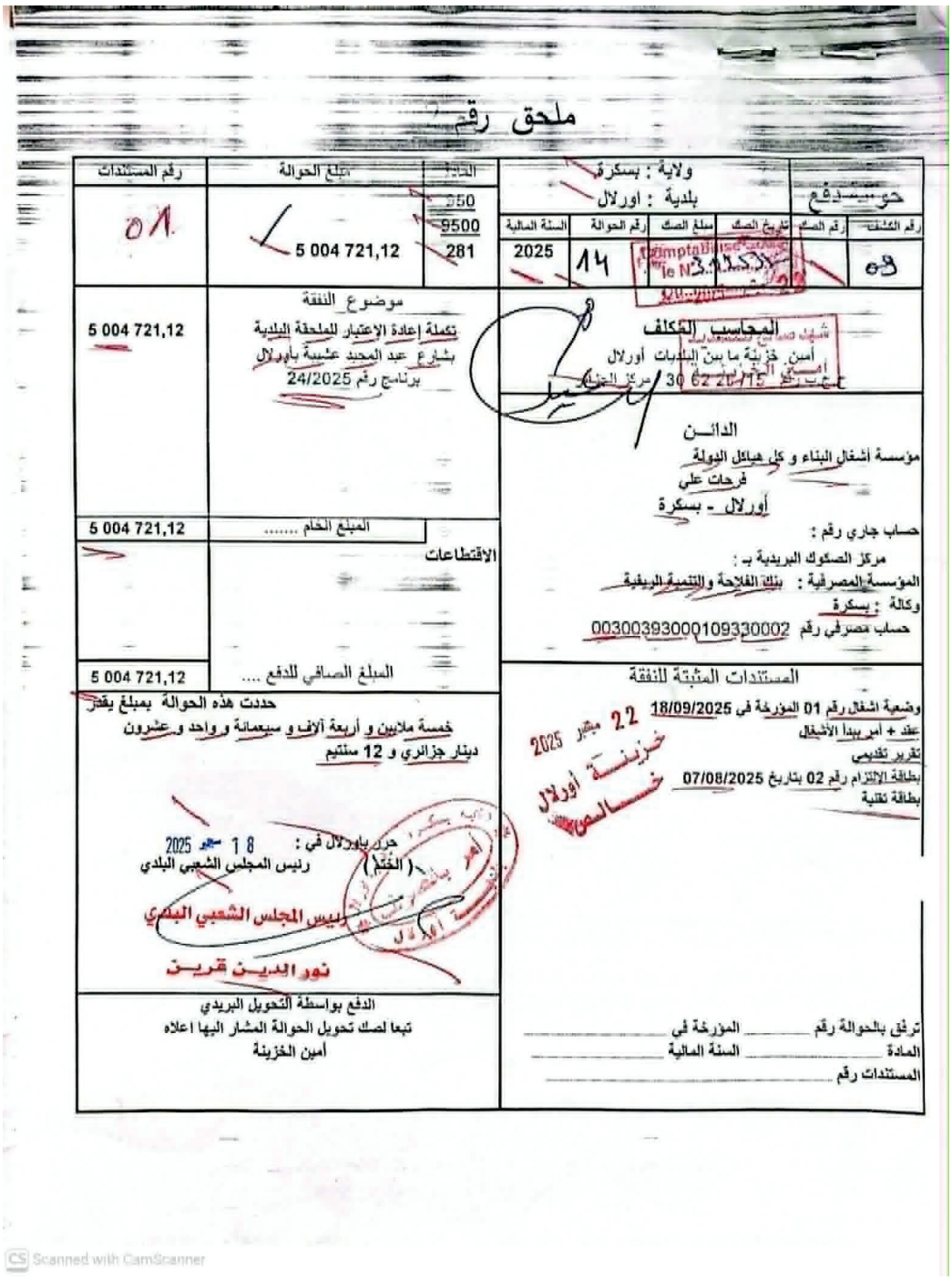
الشـاهد الأول، الشـاهد الثانـي ،

أمين الخزينة،

للوفـاء بالمبلـغ المبيـن أعـلاه،

حرر بـ..... في .....

الملحق رقم 02



ملحق رقم

رقم المستندات	مبلغ الحوالة	الباب
01	5 004 721,12	250 9500 281

ولاية : بسكرة
بلدية : اورلال

حوالة دفع

رقم الكشف	رقم الصك	تاريخ الصك	مبلغ الصك	رقم الحوالة	السنة المالية
09				14	2025

موضوع النفقة
تكملة إعادة الإعتبار للملحقة البلدية
بشارع عبد المجيد عشيبة بأورلال
برنامج رقم 24/2025

5 004 721,12

المبلغ الخام 5 004 721,12

الاقتطاعات

المبلغ الصافي للدفع 5 004 721,12

حددت هذه الحوالة بمبلغ يقدر
خمسة ملايين و أربعة آلاف و سبعمائة و واحد و عشرون
دينار جزائري و 12 سنتيم

حرر بأورلال في : 18 سبتمبر 2025
(الختم)
رئيس المجلس الشعبي البلدي

رئيس المجلس الشعبي البلدي
نور الدين قرين

الدفع بواسطة التحويل البريدي
تبعا لصك تحويل الحوالة المشار اليها اعلاه
أمين الخزينة

المحاسب المكلف
أمين خزينة ما بين البلديات أورلال
مركز الخزينة

الدائـــن
مؤسسة أشغال البناء و كل هياكل الدولة
فرحات علي
أورلال - بسكرة

حساب جاري رقم :
مركز الصكوك البريدية بـ :
المؤسسة المصرفية : بنك الفلاحة والتنمية الريفية
وكالة : بسكرة
حساب مصرفي رقم 00300393000109330002

المستندات المثبتة للنفقة
وضعية اشغال رقم 01 المؤرخة في 18/09/2025
عقد + أمر ببدأ الأشغال
تقرير تقديمي
بطاقة الالتزام رقم 02 بتاريخ 07/08/2025
بطاقة تقنية

22 سبتمبر 2025
خزينة أورلال
خـــالص

ترفق بالحوالة رقم _____ المؤرخة في _____
المادة _____ السنة المالية _____
المستندات رقم _____

Scanned with CamScanner

ملحق رقم 03

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
خزينة ما بين البلديات
ل: أورلال

ولاية : بسكرة
دائرة : اورلال
بلدية اورلال

كشف الحوالات رقم : 08 /تجهيز /2025 المؤرخ في : 18 سبتمبر 2025

الرقم الترتيبي	طبيعة النفقة	تعيين الدائن	عدد الوثائق المرفقة	المادة في الميزانية	مبلغ الحوالة	المبلغ حسب كل مادة	الاصدارات السابقة حسب المواد في الميزانية	الاصدارات المجمعة حسب المواد في الميزانية	تاريخ الدفع	باقي المستحق للدفع	الملاحظات
10	اقتناء لوازم مختلفة لحضيرة البلدية										
	برنامج رقم 17/2025	برجوح دلال - اسليلي	8	950/9500/241	978 000.00	978 000.00		978 000.00			
11	اقتناء حواجز حديدية										
	برنامج رقم 20/2025	برجوح دلال - اسليلي	8	951/9511/241	476 000.00	476 000.00		476 000.00			
12	اقتناء لوازم لصيانة شبكة الانارة العمومية										
	برنامج رقم 19/2025	برجوح دلال - اسليلي	8	951/9511/241	1 427 500.00	1 427 500.00		1 427 500.00			
13	اقتناء مكيفات هوائية ومدافئ للمؤسسات المدرسية الابتدائية										
	برنامج رقم 12/2025	هاني عبد الحق - اسليلي	8	953/9530/241	1 330 500.00	1 330 500.00		1 330 500.00			
					4 212 000.00						

مجموع هذا الكشف
ترحيل الاصدارات السابقة
المجموع العام لهذا الكشف

حرر: أورلال في: 18/09/2025
رئيس المجلس الشعبي البلدي

حدد هذا الكشف بمبلغ بقدر: اربع ملايين ثمانمائة الف دينار جزائري
حرر: اورلال في: 18/09/2025
أمين الخزينة

ملاحظة : سجل الحوالات حسب ترتيب مواد الميزانية

Scanned with CamScanner

الملحق رقم 04

الجمهورية الجزائرية
ديمقراطية الشعبية

..... في.....

ولاية.....
البلدية.....
خزينة.....

السيد الامر بالصرف لبلدية/مؤسسة
.....

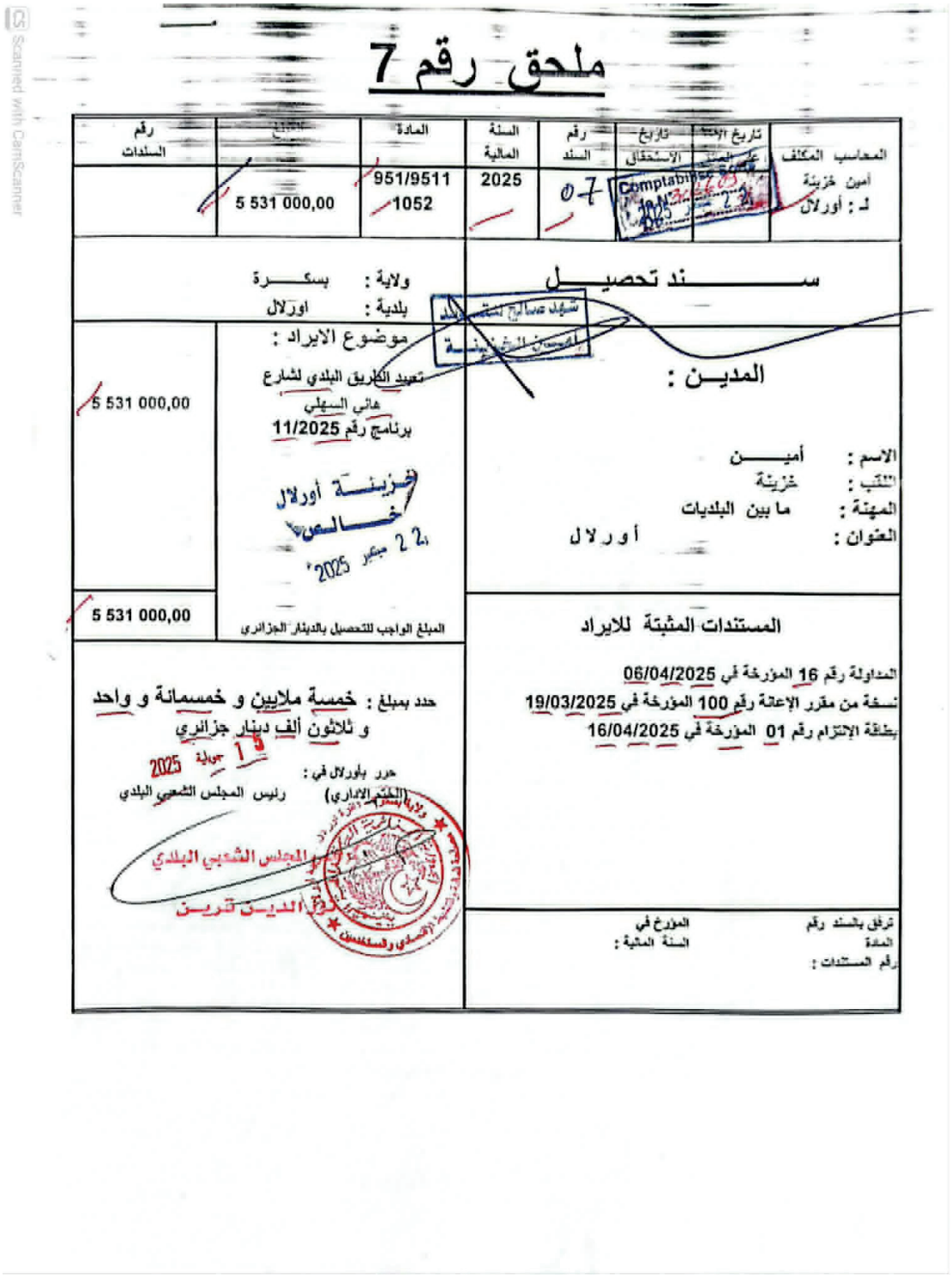
1- مؤقت
2- نهائي

الموضوع : رفض تسديد حوالة رقم .....في.....
باسم .....
بمبلغ .....سنة.....20
مرجع: تطبيق احكام القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023
يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي

انا الموقع ادناه، امين خزينة .....
لي الشرف ان اعلمك انه غير ممكن القيام بتسديد الحوالة المذكورة أعلاه للأسباب التالية
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

أمين الخزينة :

الملحق رقم 05



ملحق رقم 7

المحاسب المكلف	تاريخ الإحالة على المجلس	تاريخ الاستقبال	رقم السند	السنة المالية	المادة	المبلغ	رقم السندات
أمين خزينة لـ : أورلال		Comptabilisé le 07	07	2025	951/9511 1052	5 531 000,00	

سـنـد تحصيـل

ولاية : بسكـرة
بلدية : اورلال

المديـن :

الاسم : أميـن
اللقب : خزينة
المهنة : ما بين البلديات
العنوان : أورلال

موضوع الايراد :
تعبيد الطريق البلدي لشارع هاني السهلي
برنامج رقم 11/2025

5 531 000,00

المبلغ الواجب للتحصيل بالدينار الجزائري : 5 531 000,00

المستندات المثبتة للايراد

المداولة رقم 16 المؤرخة في 06/04/2025
نسخة من مقرر الإعانة رقم 100 المؤرخة في 19/03/2025
بطاقة الإلتزام رقم 01 المؤرخة في 16/04/2025

حدد بمبلغ : خمسة ملايين و خمسمائة و واحد و ثلاثون ألف دينار جزائري

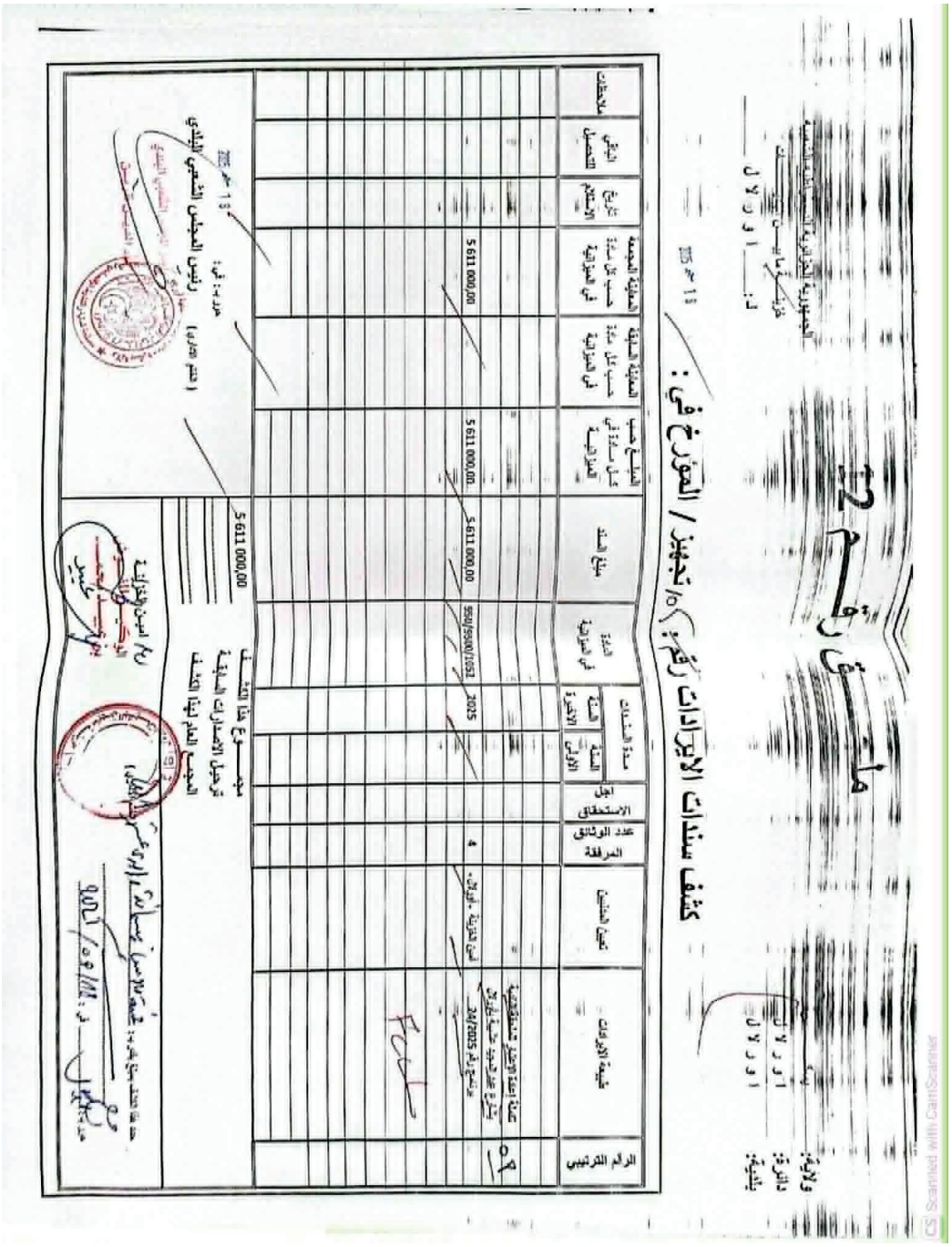
حرر بأورلال في : 15 جويلية 2025

(الختم الاداري) رئيس المجلس الشعبي البلدي

ترفق بالسند رقم
المادة
رقم المستندات :

المؤرخ في
السنة المالية :

الملحق رقم06



ملحق رقم 02

ولاية: ... الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
دائرة: ... وزارة المالية
بلدية: ... ا و ر ا ل

كشف سندات الإيرادات رقم: 05/ تجهيز / الفرز خ في:

الرقم الترتيبي	طبيعة الإيرادات	نمط الحاجز	عدد الوثائق المرفقة	الأجل الاستحقاق	سنة الإصدار		المبلغ في الميزانية	مبلغ السند	المبلغ حسب كل سنة في الميزانية	المبلغ المتبقية حسب كل سنة في الميزانية	المبلغ المجمعة حسب كل سنة في الميزانية	تاريخ الاستلام	المبلغ المحصل	ملاحظات
					السنة الأولى	السنة الأخيرة								
05	عملية اعفاء الوطن تدخلات يتعلق بعقد تجهيز خيمة بلاستيكية مرسوم رقم 24/2025	أمين الخزينة - الوادي	4		2025	2035	959/959/01/053	5 611 000,00	5 611 000,00	5 611 000,00	5 611 000,00			

مجموع هذا الكشف: 5 611 000,00

ترحيل الاصدارات السابقة

المجموع العام لهذا الكشف

حرر بـ: في:
رئيس المجلس الشعبي البلدي

ريم امين الخزائن

CS Scanned with CamScanner

الملحق رقم07

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الملحـــق 21

ولاية
دائرة
بلدية

الباب: قسم التجهيز العموي
السنة المالية :

بطاقـــة حوصلة الايـــــرادات

رقم المواد او المواد الفرعية (1)	تحديدات (المبالغ المجمعة)	اصدار سندات التحصيل (المبالغ المجمعة)	تاريخ RAR

يشهد بمطابقة مبلغ الإصدارات لسندات التحصيل

أمين خزينة مابين البلديات

بـ..... في.....

رئيس المجلس الشعبي البلدي

لتسجيل وفق تسلسل بالميزانية (1)

الملحق رقم08

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبـــية

ولايـــــة :
دائـــــرة :
بلديـــــة :

ملحـق رقـــم : 37

حالـــــــــة بـــــواقـــي الانجـــــــــــــاز
عـنـــد اختتـــام السنة المالية 20

خزينـــــه :

المادة و الباب	طبيعـــة النفقـــة	اسم وعنوان المدينين	رقـم الالتزام	التاريخ	مبلـــــغ			المجاميع حسب كل مـادة	ملاحظات
					الالتزامات	الانجازات	بقي الانجاز		
المجمــــــــــوع					0,00	0,00	0,00	0,00	

أوقف هذا الكشف عند مبلغ :..

بـــ..................................في..................................

رئيس المجلس الشعبي البلدي
(الختم)

المحاسب المختص : اميـــــــن خزينة ما بين البلديات لبلديـــة : ....

الملحق رقم 09

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ولاية بسكرة
دائرة اورلال
بلديــة اورلال

ميـزانيـة البلديـة

تأشيرة المراقب الميزانياتي

رقم | | | | | | | | | وزارة | | | مصلحة | | | التاريخ | | | | | |

السنة 2 5

استمارة رقم 0 1

المراقب الميزانياتي المساعد
مهندي نوير
2025 جويلية 28

الموضوع
- الصرف (1) [1]
- الاقتصاد (2) [2]

الباب	الباب الفرعي	المادة	الرصيد القديم	مبلغ العملية	الرصيد الجديد
950	9500	241		3 800 000.00	3 800 000.00

ملاحظـات المصلحـة

أخذ بالحساب للاعتمادات المفتوحة في الميزانية الاضافية لسنة 2025

الباب 950 البنايات و التجهيزات الادارية

الباب الفرعي 9500 مقر البلدية

المادة 241 اقتناء العتاد و المعدات الكبرى و المنقولات

المشروع :تجهيز المصلحة البيومترية للبلدية برنامج رقم 16/2025

2025 جويلية 10

أورلال في.....

رئيس المجلس الشعبي البلدي

CS Scanned with CamScanner

الملحق رقم 10

تفصيل العمليات

طبيعة العمليات (1)	المبلغ
أخذ بالحساب للاعتمادات المفتوحة في الميزانية الاضافية لسنة 2025 المشروع :تجهيز المصلحة البيومترية للبلدية برنامج رقم 16/2025	3 800 000.00
المجمـــوع	3 800 000.00

المبلغ بلسان القلم :ثلاثة ملايين وثمانمائة ألف دينار جزائري

Scanned with CamScanner