الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون- تيارت-

كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير
شعبة: علوم المالية و المحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

العربي زهية
بن عجينة نجاة

تحت عنوان:

مهارات المحاسب وضوابط المحاسبة في الجزائر
دراسة حالة المراقب المالي لولاية تيارت

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ. بلكرشة رابح	أستاذ محاضر أ	رئيسا
أ. حري خليفة	أستاذ محاضر ب	مشرفا و مقررا
أ. بن قطيب علي	أستاذ محاضر أ	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

إهـــداء

بسم الله الرحمان الرحيم

اللهم صلي و سلم وبارك علي سيدنا محمد فاتح خزائن الجود و حبيب الملك المعبود صاحب

المقام المحمود صلاة تتعدى المحدود و تفوق المعدود و ننال بها العرفان و الشهود

و علي آله و صحبه و سلم

الحمد لله الذي وفقني لتثمين هذه الخطوة في مسيرتي بهذه المذكرة

أهدي ثمرة جهدي و تعبي لطيلة سنوات إلي :

. إلي نبع العطاء و الجود و رمز المثابرة و الصبر والداي الكريمين ، الي من رضاهم غايتي

و طموحي أطال الله عمرهما.

. إلي إخوتي و أخواتي و كافة أفراد عائلتي كل باسمه خاصة . نجاة .

ألي كل البراعم علي رأسهم . سيد أحمد .

و إلي زميلتي خيرة التي كانت محفزتي في إتمام الدراسة .

و كل من يعرفني

سائلة الله عز و جل أن ينفع بهذا العمل و يجعله نبراسا لكل طالب علم

العربي زهية

إهـــداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ﴿ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ﴾ صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

الله ﷻ

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد ﷺ

الحمد لله الذي قدرني على إتمام هذا العمل ، فيا ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم سلطانك

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل إسمه بكل افتخار

أرجو من الله أن يمد في عمرك وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد...

(والدي العزيز)

إلى معنى الحب والحنان والتفاني وملاكي في الحياة، إلى بسمة الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحين إلى أغلى الحبايب... (أمي الحبيبة)

إلى من بهما أكبر وعليهما أعتمد، إلى من أظهرو لي ما هو أجمل في الحياة، إلى من بوجودهم أكتسب القوة والمحبة لا حدود لها فحفظهما من كل أذى... إخوتي

إلى أخي ورفيق دربي وهذه الحياة بدونك لاشيء، إلى من أرى التفاؤل بعينه والسعادة في ضحكته، إلى شعلة الذكاء والنور... أخي

إلى تؤأم روحي ورفيقة دربي، إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة... صديقتي

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء... صديقاتي

بن عجينة نجاة

شكـــــر

أولا و قبل كل شئ نشكر الله سبحانه و تعالي الذي انعم علينا بمواصلة الدراسة و تحقيق هذا الحلم، فيا ربي لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد

بعد الرضا و لك الحمد على كل حال.

نتقدم بالشكر الجزيل و العرفان للأستاذ المشرف

الدكتور حربي خليفة لما قدمه لنا من نصائح و توجيهات لإتمام هذا العمل

كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير و الاحترام لأعضاء لجنة المناقشة

كما لا ننسي أن نشكر كل من ساعدنا في إتمام هذا العمل المتواضع

من قريب أو من بعيد، كما نتقدم بالشكر الخاص إلى عمال الرقابة المالية لولاية – تيارت –

و على رأسهم المراقب المالي علي حسن الاستقبال و المعاملة

الفهرس	الصفحة
قائمـــة الأشكـــال.	8
قائمـــة الاختصـــارات والرمـــوز.	9
قائمـــة الملاحـــق.	10
مقدمـــة.	أ
الفصل الأول مهارات المحاسب وضوابط المحاسبة	
تمهيـــد.	5
المبحث الأول: المحاسبة مفاهيم وتعاريف.	6
المطلب الأول: مفاهيم المحاسبة.	6
المطلب الثاني: نشأة المحاسبة وأنواعها.	7
المطلب الثالث: أهداف المحاسبة.	11
المبحث الثاني: تطبيقات PCN NSCF في الجزائر.	13
المطلب الأول: المخطط الوطني للمحاسبة.	13
المطلب الثاني: استعمالات وأهدف المخطط المحاسبي الوطني.	14
المطلب الثالث: أسباب الانتقال من PCN إلى NSCF.	15
المبحث الثالث: ممارسوا المحاسبة في الجزائر.	20
المطلب الأول: الهيئات المشرفة على تطور المحاسبة في الجزائر وممارسو المحاسبة.	20
المطلب الثاني: المهارات الواجب توفرها في المحاسب.	22
المطلب الثالث: ضوابط المحاسبة وتحليل الأخطاء.	23
خلاصة الفصل الأول.	28
الفصل الثاني وزارة المالية مبادئ وأهداف	
تمهيـــد.	30
المبحث الأول: لمحة عن المراقب.	31
المطلب الأول: تعريف المراقب المالي.	31
المطلب الثاني: مهام المراقب المالي.	33
المطلب الثالث: أهداف الميزانية.	36
المبحث الثاني: دور المراقب المالي في ترشيد المال العام.	40
المطلب الأول: مسؤوليات المراقب المالي.	40
المطلب الثاني: مهارات المراقب المالي.	42
المطلب الثالث: العراقيل التي تواجه عمل المراجع.	44

المبحث الثالث: الإصلاحات المالية وترشيد المال العام.	46
المطلب الأول: ترشيد النفقات العمومية.	46
المطلب الثاني: الرقابة على المال العام.	50
المطلب الثالث: آفاق إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.	56
خلاصـــة الفصل الثاني.	59
خاتمـــــة.	61
المصادر والمراجع.	64
الملاحــق.	70

قائمـــــة الأشكـــــال

الرقم	الشكل	الصفحة
01-02	الهيكل التنظيمي للمراقب المالي لولاية تيارت.	35
02-02	العوامل المؤثرة في النظم المحاسبية الدولية.	56

قائمـــــة الاختصـــــــــارات والرمـــــوز

الاختصار	الاختصار باللغة الأجنبية	الاختصار باللغة العربية
AICPA	**American Institute of Certified Public Accountants**	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IASB	**International Accounting Standards Board**	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
NSCF	**N**ouveau **S**ystem **C**omptable **F**inancier	النظام المحاسبي المالي الجديد
PCG	**P**lan **C**omptable **G**énérale	المخطط المحاسبي العام
PCN	**P**lan **C**omptable **N**ational	المخطط المحاسبي الوطني

قائمـــــة الملاحـــــق

الرقم	الملحق	الصفحة
01	عدد المراقبين الماليين و م م المساعدين لدى مصالح المراقبة المالية	70
02	مذكرة رفض	71
03	مذكرة رفض مؤقت	72
04	ميزانية بطاقة الإلتزام	73

مقدمـــــــة

تعتبر المحاسبة من أهم الآليات التي تضبط النشاط الاقتصادي بمختلف مظاهره من خلال مراقبة التكاليف بالدرجة الأولى وأوجه استعمالها، ولقد شهدت المحاسبة عبر العصور عدة تطورات سمحت لها بالتكيف مع تطور الأنشطة الاقتصادية والتجارية للدول، حيث أولت لها الدول أهمية كبرى من خلال إدخال إصلاحات جذرية في آلياتها وأهدافها.

كما تعبر المحاسبة من أهم الأمور التي تنظم الحياة نظرا لما يشهده العالم من تطورات ، خاصة في أواخر القرن الثامن عشر ظهرت تطورات جديدة في المحاسبة نتيجة العوامل الاقتصادية و الاجتماعية و ظهور الثورة الصناعية ، لذا يجب علينا معرفة تاريخ المحاسبة و نشأتها و مراحل تطورها و بصفة خاصة في الجزائر و لا يكون هذا إلا من خلال التعرف على النظام المحاسبي الوطني والرقابة العامة على النفقات العمومية .

من الأهداف العامة لكل دول العالم تحقيق الرفاهية و متطلبات العيش لمواطنيها و هذا لا يمكن أن يتحقق إلا بتحقيق الاكتفاء الذاتي و هذا الأخير لا يتحقق دون المراقبة المستمرة للميزانية العامة للدولة فالإنفاق يوافقه الإيراد الذي مصدره الرئيسي الجباية .

و أما النفقات التي تتم المصادقة عليها من قبل البرلمان ممثلا للشعب ، يمكن أن تتعرض للتبذير والتلاعب إذ لم تترافق هذه الأخيرة مع الرقابة المالية التي تضمن حماية المال العام و ذلك من خلال تطبيق قوانين الدولة و التأكد من احترامها عن طريق المراقب المالى .

ونظرا لأهمية المحاسبة في الحياة الاقتصادية اليومية للدول، ونظرا لأهمية آليات المراقبة التي تميزها وتميز المكلف بها، ارتأينا أن نعالج الإشكالية التالية:

ماهي المهارات التي تمكن المحاسب المالي من تحقيق أهداف المحاسبة في ظل تطبيق الضوابط المحاسبية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية، قمنا بتجزئتها إلى تساؤلات فرعية نسردها فيما يلي:

1. ما مفهوم المحاسبة وما هي آلياتها وأهدافها؟
2. ما دور المراقب المالي في ضبط وتطبيق آليات المحاسبة داخل المؤسسة الاقتصادية في ظل الانتقال من النظام المحاسبي القديم إلى النظام المحاسبي الجديد؟
3. ما هي الشروط القانونية الإنسانية التي تضبط نشاط ومهام المراقب المالي؟

وللإجابة عن هذه التساؤلات بطريقة موضوعية وعلمية حسب منهجية البحث التي تبنيناها اخترنا الفرضيات التالية:

ف1: تعتبر المحاسبة أداة من الأدوات التي تضبط مختلف الأنشطة الاقتصادية وتهدف إلى ترشيد النفقات.

ف2: يعتبر دور القائمين على تنفيذ وتطبيق الإجراءات والآليات المحاسبية دور هام في ضبط نشاط المؤسسات، وترشيد المال العام.

ف:3 مهارات ممارسوا المحاسبة شرط أساسي في نجاح مهامهم وتحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق الآليات المحاسبية.

1. أسبـاب اختيـار الموضوع:

- الرغبة في التعرف على واقع المحاسبة في الجزائر كونها مجال التخصص.
- شمولية الموضوع للدورة المحاسبية من محاسب ومحاسبة ومراقب مالي أي كل ما يخص المحاسبة.
- الدراسة شاملة لكل ميادين التخصص المدروسة خلال مسارنا الدراسي.
- التعرف واكتشاف مهام المراقب المالي من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها.

2. أهميـة البـحث:

إن هذا البحث يحظى بأهمية كبيرة لما للمحاسبة من دور في تسهيل المعاملات وضبطها، كما أن الرقابة المالية بالغة الأهمية في التسيير الرشيد ومنع التلاعب والغش والأثر المباشر في ترشيد الإنفاق العام وبالتالي الأثر المباشر على الاقتصاد الوطني.

3. منهج الدراســة:

لتحقيق أهداف الدراسة كان لابد من انتهاج المنهج الوصفي التحليلي، الذي يتوافق مع متطلبات الدراسة، كما قمنا بدراسة ميدانية.

4. الدراســات السابقـة:

بن شرقي فاطمة، بلوط عائشة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة ابن خلدون تيارت، السنة الجامعية 2015/2014.

- هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالنظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه، وأسباب ظهوره، ومجالات تطبيقه والمميزات الأساسية لهذا النظام وأهداف تطبيقه.

بورطالة علي، **المراقب المالي في الجزائر**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 1 يوسف بن خدة كلية الحقوق بن عكنون، السنة الجامعية 2014/2013.

– تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالرقابة المالية، مفهومها، تطورها، رقابة داخلية ورقابة خارجية، المراقب المالي، ومهامه ومسؤولياته.

5. حــدود الدراســة:

– **حدود موضوعية:** الجانب الأخلاقي لمهنة المراقب المالي والدور الجوهري الذي يقوم به، والجوانب القانونية التي تضبطه.
– **حدود مكانية:** تم تطبيق هذه الدراسة في جانبها التطبيقي لدي المديرية العامة للميزانية لولاية–تيارت–
– **حدود زمانية:** تتمثل في الفترة المحددة للدراسة الميدانية وهي الفترة الممتدة من 22 فيفري 2023 إلى 22 أفريل 2023.

6. صعوبـات البحث: واجهتنا خلال دراستنا بعض الصعوبات التي تمثلت فيما يلي:

– قلة المراجع والكتب لبعض العناصر التي تطرقنا إليها.
– ضيق الوقت كون الموضوع متشعب ويحتاج البحث.

7. هيكــل الدراســة:

بناء على كل ما سبق وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، عمدنا إلى تقسيم هذا البحث إلى فصلين؛ الفصل الأول مخصص لمهارات المحاسب وضوابط المحاسبة، حيث تطرقنا من خلاله إلى مفاهيم وتعريف المحاسبة وعالجنا من خلاله تطبيقات SCF وNSCF، إضافة إلى ممارسوا المحاسبة في الجزائر؛
أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه وزارة المالية مبادئها وأهدافها، حيث تطرقنا إلى لمحة عن المؤسسة ثم انتقلنا إلى ابراز دور المراقب المالي في ترشيد المال العام، وأخيرا الإصلاحات المالية وترشيد المال العام.

الفصل الأول

مهارات المحاسب وضوابط المحاسبة

تمهيـــــد

إن المحاسبة إضافة إلى كونها أداة فعالة في إنجاح وتسيير المؤسسات وتنظيمها، تعد ضرورية في تحديد أهداف التخطيط على المدى البعيد وأداة لصنع القرار في المؤسسات سواء العمومية أو الخاصة، ولهذا سوف نتطرق في الفصل الأول للمحاسبة بصفة عامة، ثم المحاسبة في الجزائر ومراحل تطورها والتغييرات التي مرت بها قبل وبعد الاستقلال.

ونتناول في هذا الفصل مختلف مفاهيم وتعاريف المحاسبة وتطبيقات NSCF وPCN في الجزائر لنختم الفصل من خلال تطرقنا لممارسي الحاسبة في الجزائر

المبحث الأول: المحاسبة مفاهيم وتعاريف

كانت بدايات ظهور المحاسبة في الحضارات العريقة والقديمة الفرعونية والإغريقية والرومانية، فكانوا يسجلون المعلومات والحركات المالية علي ورق، وبدأت المحاسبة في التطور حتى وصلت للشكل الحالي خلال مراحل ثلاث مرحلة ما قبل القيد المزدوج، مرحلة القيد المزدوج، مرحلة ما بعد الثورة الصناعية وحاليا تطورت حيث أصبحت تعتمد على البرامج الحاسوبية، إذن تعد المحاسبة من أهم الأمور التي لا تكتمل الأعمال دونها.

المطلب الأول: مفاهيم المحاسبة

في هذا المطلب سنتطرق إلى تعاريف المحاسبة، نشأتها وكذا أنواعها والأهداف المرجوة من تطبيقها.

1. مفهوم المحاسبة:

تعددت تعاريف المحاسبة لكن جل التعاريف تجمع على أنها هي العلم الذي يدرس القياس والإيصال والتفسير للنشاطات المالية، وهي نظام الإنتاج للمعلومات الكمية المتعلقة بوحدة اقتصادية معينة وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف ذات العلاقة لمساعدتها على اتخاذ القرارات، والمحاسبة المالية هي أحد أهم الفروع المختصة بتسجيل وتصنيف وعرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالوضع المالي للمنشأة. " فن تسجيل وتبويب وتلخيص، بطريقة ذات معنى وبصورة نقدية، المعاملات والأحداث التي تكون جزئيا على الأقل ذات صفة مالية، ومن ثم تفسير النتائج " [1]

- **المحاسبة لغة:** "تعني المهنة في اللغة، العمل، والعمل يحتاج إلى خبرة ومهارة" [2]، أي هي الوقوف على مدي صحة المعلومات المقدمة من خلال الدفاتر المحاسبية.
- **المحاسبة اصطلاحا:** هي التسجيل والتقييد لجميع العمليات المحاسبية " المحاسبة العامة إذن تعتبر تقنيات التسيير الموحدة، التي تهتم بضبط وقياس الحركات الخاصة بالاستغلال أو الهيكل لدي المؤسسة والناتجة سواء إثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج اعتمادا على طريقة فنية في التسجيل" [3]

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.AISPA" عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي إضافة لاستخلاص النتائج المالية تفسير هذه النتائج

---

[1] – باسمة فـالح النعيمي، المحاسبة المالية، جامعة العلوم التكنولوجيا، الجزء الأول، اليمن، 2012، ص17.

[2] – تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة (في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة)، دار تويتة للنشر والتوزيع، 2019، ص 29.

[3] – كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي الوطني)، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 11.

وتحليلها "[1]،إذن فالمحاسبة تتضمن عمليات كثيرة حسب العديد من التعريفات من بينها: تبويب، ترحيل تلخيص كتابة وترتيب وتنظيم للعمليات المالية، وتكون كلها من اجل تسهيل فهمها للمستخدمين الداخليين والخارجيين كل هذا ضمن مجموعة من المبادئ والأسس والضوابط ثم تقييدها وتسجيلها في تقارير. "فن تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الاقتصادية، ولا شك أن هذا التعريف يعتمد على الجانب التطبيقي للمحاسبة باعتبارها فنا وليد الممارسة والخبرة العلمية ".[2]

ومع التطور الاقتصادي والاجتماعي تحولت إلى فن محاسبي وبالتالي استنباط مجموعة من المبادئ والمفاهيم ويمكن تعريفها أيضا على أنها. " علم ترجمة الأحداث الاقتصادية لمختلف النشاطات بلغة خاصة تستند إلى جملة من المبادئ العامة في التحليل والتسجيل والتصنيف والتلخيص وإعداد التقارير والتفسير للمعلومات المالية فيما يتعلق بالنتائج، وتخصيص الموارد واتخاذ القرارات "[3]

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة وأنواعها.

علم المحاسبة من العلوم القديمة جدا والأساسية ظهرت في الحضارات القديمة، نشأت المحاسبة نظرا إلى حاجة الإنسان إلى تبيان العمليات المالية للنشاطات التي يقوم بها، وتطورت المحاسبة مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية والعملية للإنسان، ويمكن تقييم تطور المحاسبة والفكر المحاسبي إلى المراحل التالية:

1. نشأة المحاسبة:

❖ **المحاسبة في العصور القديمة والوسطى: – ما قبل ظهور القيد المزدوج –**

ظهرت المحاسبة مع اختراع الكتابة وقبل ظهور النقود 3200 ق م، " إن البابليون والإغريق والرومان وكذلك الفراعنة قد مارسوا المحاسبة بصورتها البدائية، والتي كانت محصورة بتسجيل عمليات التبادل والمقايضة بين الأفراد وإحصاء الثروات وتجهيزات الجيوش، وكان يقوم بتلك المهنة ما يعرفون بالكتبة الذين كانوا يقومون بتسجيل تلك العمليات على ألواح " [4]

كما شهدت مرحلة الحضارة الإسلامية تطور للمحاسبة، "تضبط المعاملات التجارية ومعاملات الدولة الإسلامية مع دول الجوار وكذا مع الفرد وغيره ومما يدل على هذا قوله تعالي:

---

[1] – رضوان العناني، رأفت سلامة وآخرون، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار وائل للنشر، الجزء الأول، ط 2، الأردن، عمان، 2013، ص 11.

[2] – وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة، ط3، الرياض، 1422هـ ،ص7.

[3] –عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، ط 2، عمان، الأردن، 2010، ص41.

[4] – تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، مرجع سابق ص 54.

" يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنتُم بِدَيْنٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ ۚ وَلْيَكْتُب بَّيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ... " [1]

البقرة 281، هذه الآية إن دلت على شيء فإنما تدل على ضرورة تسجيل أي عملية اقتراض في دفاتر أو سجلات والتي تكون بمثابة المرجع التاريخي [2]، تميزت هذه المرحلة ببداية استعمال النقود في المعاملات التجارية بدلا من نظام المقايضة كانت العمليات تسجل في دفاتر.

❖ **المحاسبة في عصر النهضة ومبدأ القيد المزدوج:**

في القرن الخامس عشر ونتيجة نمو حجم التبادل التجاري وازدهاره حيث شهد هذا القرن بدايات لنظم محاسبة دولية في أوربا تمثلت في حاجة الإقطاعي إلى معرفة إيراداته ثم تطورت تلك الاحتياجات بانتشار التجارة، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة وجود طريقة محاسبية علمية تستخدم كوسيلة لتسجيل العمليات. " وحين أصدر أول كتاب محاسبي تعليمي متكامل بمدينة البندقية فينيسيا عام 1494 باسم مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب ضمنه 36 فصلا قصيرا وتناول في الفصل الأخير منه طريقة القيد المزدوج في المحاسبة " [3]

وبدأت تظهر بوادر القيد المزدوج وتنتشر بشكل خاص في مجال الأعمال المصرفية.

" هناك مجموعة من التغيرات التي حدثت خلال الخمسمائة سنة السابقة منها: [4]

- ✓ قيام الثورة الصناعية في أوربا وظهور نظام الإنتاج الكبير.
- ✓ النمو المتزايد في حجم المشروعات وتعدد الاختراعات.
- ✓ زيادة تدخل الدولة في مجال الضرائب وغيرها من الأمور الاقتصادية.
- ✓ ظهور نظام المشروعات الكبيرة المتمثلة في الشركات المساهمة.
- ✓ ظهور الكثير من الأفراد والمنشآت والمنظمات المختلفة التي تحتاج إلى معلومات مالية ".

ومن أهم ما يميز هذه المرحلة ظهور قوانين تنظيم الأعمال التجارية في فرنسا سمي –قانون سافاري– علي يد القانوني جاك سفاري عام 1673 م ثم بدأت محاسبة التكاليف في الظهور.

---

[1] – القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية 281.

[2] – سلهامي سامية، بوعزيز الشيخ، التطور التاريخي لفكر المحاسبة عبر العصور، جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر، العدد 23، كانون الأول 2017، ص 257.

[3] – تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص 60

[4] – تامر خميس، نفس المرجع، مرجع سابق ص 61

❖ **المحاسبة في عصر الرأسمالية: – ما بعد الثورة الصناعية –**

" بدأت هذه المرحلة في 1776 م بسبب الثورة الصناعية التي أدت إلى ظهور الشركات وانتشار الرأسمالية التجارية، وظهرت أهمية محاسبة التكاليف، المحروقات والإيرادات وظهرت الحاجة إلى الميزانية العامة للمؤسسة فنتج عنها فرضية الدورية ".[1]

" في سنة 1673 فرض في فرنسا مسك السجلات المحاسبية وتطبيق أسلوب الجرد الفعلي وإعداد الميزانية العامة ولهذا ظهر التأثير القانوني على شكل ومضمون الميزانية لحماية حقوق الدائنين بالدرجة الأولى ثم بدأت تظهر السجلات المحاسبية من يوميات مساعدة وإسناد مساعد وعام ".[2]

فالمحاسبة تهدف إلى إشباع حاجات المستخدمين من المعلومات التي تسهل عليهم اتخاذ الإجراء الملائم "لبلوغ هذا الهدف لابد للمحاسبة من تحقيق عدة وظائف:

- ✓ إجراء القياس المحاسبي.
- ✓ توثيق البيانات والمعلومات الناجمة عن عملية القياس وتخزينها.
- ✓ تقديم المعلومات المتولدة عن عملية القياس إلى المستخدمين " [3]

" بداية من عام 1973 بدأ التوحيد المحاسبي يأخذ مجرا جديدا لميلاد لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وأصبحت انطلاقا سنة 2001 تسمى ب IASB حيث عملت IASB خلال ثلاثة وثلاثين سنة على إنشاء مجموعة من المعايير المحاسبية التي بإمكان تطبيقها في كامل بلدان العالم " [4]

2. أنواع المحاسبة:

المحاسبة هي الركيزة الأساسية والوظيفة الحيوية في المؤسسة لذا يجب أن تحترم المبادئ والقواعد التي تقوم عليها حتى تكون أكثر مصداقية ودقة وأكثر تعبيرا عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة.

وللمحاسبة عدة أنواع نذكر منها:

[1] . حسام الدين مصطفي الخداش، وليد زكريا صيام، وآخرون، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ج 1، ط 2، 1988، ص 11-12.

[2] . حسين القاضي مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 11-12.

[3] – مبادئ المحاسبة المالية، رائد محمد عبد ربه، الجنادرية للنشر والتوزيع، ط1، 2016، ص 23.

[4] – شهدان عادل عبد اللطيف الغرباوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2020، ص 77.

❖ **محاسبة المؤسسة:** وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات منها خدمية كانت أو إنتاجية خاصة كانت أو عمومية، ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من محاسبة المؤسسة وهي:

أ- **المحاسبة المالية** : ويطلق عليها البعض لفظ المحاسبة العامة والبعض الآخر المحاسبة المعمقة، " تعرف المحاسبة المالية بأنها نظام للمعلومات تقوم بتحديد وقياس وتسجيل وتوصيل الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمنشأة في شكل معلومات تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات سليمة " [1]

ب- **المحاسبة التحليلية** : هي محاسبة تقنية تحليل الأعباء والنواتج لمؤسسة ما قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها المسير قرارات، ويطلق عليها أيضا محاسبة التكاليف والبعض الآخر محاسبة الاستغلال " انصب اهتمامها على تتبع عناصر التكاليف، المواد والأجور، التكاليف الصناعية الأخرى وحصرها وصولا إلى تحديد تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة " . [2]

ج- **المحاسبة التقديرية (المعيارية أو النمطية):** وتعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية لذا فهي امتداد للمحاسبة التحليلية، بل هي نوع منها، غير أن الأولى تبنى على تقديرات أو أرقام وقيم محددة مسبقا والثانية تبنى على أرقام وقيم فعلية متوجه لنشاط وهو ما يسمى بتحليل الفروق.

❖ **المحاسبة الحكومية:** هي القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأثيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجربها، بحيث تعطي صورة حقيقية لها، " يقتصر هذا النوع من المحاسبة على المؤسسات الحكومية غير الهادفة للربح، ويهدف إلى تزويد إدارة تلك المؤسسات بالمعلومات المالية التي تساعدها في الرقابة على أموال الدولة ".[3]

ما عرفت بأنها القواعد التي تتبع في تنفيذ ميزانية الدولة، " تسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف وتنظيم الضبط الداخلي ". [4]

❖ **المحاسبة الإدارية:** " المعلومات والبيانات المحاسبية التي توفرها المحاسبة الإدارية تعد أداة نافعة في إعداد المخطط واتخاذ القرارات " [5]، تعرف على أنها تطبيق الوسائل الملائمة ومفاهيم مناسبة من أجل خلق بيانات اقتصادية وذلك بوضع خطط لتحقيق الأهداف.

---

[1] – دونالد كيسو، جيري ويجانت وآخرون، ترجمة أحمد عبده الصباغ محمد سعد أحمد حسين وآخرون، المحاسبة المتوسطة نسخة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج 3، الفصل 22، الإسكندرية ،2022، ص 2544.

[2] – باسمة فـالح النعيمي، المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 22.

[3] – رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2008 ، ص 34.

[4] – إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدي، المحاسبة الحكومية، مدخل حديث، 2011، ص 45.

[5] – شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، 2019، ص 327.

"تستمد المحاسبة الإدارية بياناتها من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بشكل أساس إضافة إلى مصادر أخري ويقوم المحاسب الإداري بتحويل هذه البيانات إلى معلومات تفيد إدارة المنشاة". [1]

❖ **المحاسبة العمومية:** هي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة أغراض المؤسسة غير الاقتصادية أي المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة ...الخ) ويسميها البعض بال**محاسبة الموازناتية** لأنها تبني على الموازنة بين الإيرادات والنفقات.

❖ **المحاسبة الدولية:** هي مجموعة المعايير والمبادئ الموحدة والمقبولة على المستوى الدولي لتحكم الممارسة العملية المهنية وهدفها توفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية خدمة للمستثمر الدولي " يهتم هذا النوع بمشكلات معينة ذات علاقة بالتجارة الدولية وبالشركات متعددة الجنسيات " [2].

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة

تهدف المحاسبة لمعرفة نتائج النشاطات ومدي تحقيق الأهداف المرجوة منها، خاصة ما يتعلق بالربح وهذا لا يتحقق إلا بوجود نظام محاسبي متكامل يضمن الحقوق والواجبات لكل الأطراف من خلال توفير المعلومات المالية اللازمة، ذلك أن المحاسبة أداة تواصل ومصداقية ودقة.

1. أهداف المحاسبة: هدف المحاسبة الأساسي هو توفير المعلومات المالية الضرورية وتحديد النتيجة والمركز المالي للمؤسسة، ومصادر الأموال واستخداماتها بشكل عام يمكن تلخيص أهداف المحاسبة فيما يلي: [3]

✓ تسجيل وإثبات العمليات التجارية ذات الأثر المالي حسب تسلسلها التاريخي يدويا باستخدام الحاسوب.

✓ تبويب وتصنيف العمليات المالية التي تم تسجيلها في حسابات خاصة تتمثل في حسابات الإيرادات والمصارف.

✓ إعداد الحسابات الختامية للمنشاة لتحديد نتيجة السنة المالية ربح أو خسارة.

✓ تصوير قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).

✓ تزويد إدارة المنشاة بكافة المعلومات اللازمة لها والتي تمكنها من القيام بالوظائف المالية.

✓ الهدف الحقيق للمحاسبة هو تقديم البيانات والمعلومات المالية بعد تحليلها وتفسيرها إلى كل الفئات التي لها الاهتمام بالمعلومات المحاسبية.

---

[1] – باسمة فـالح النعيمي، مرجع سابق، ص 21.

[2] – تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة، مرجع سابق، ص 29.

[3] رضوان العناني، رأفت سلامة وآخرون، مرجع سابق، ص11– 12.

✓ المحاسبة العمومية باعتبارها وسيلة لمراقبة الأموال العامة تهدف إلى حمايتها من كل أشكال التلاعب والغش وذلك بإثبات العمليات المالية واحترام تنفيذها.

وتتطلب الأهداف تحقيق أربع متطلبات أساسية تتمثل في: [1]

✓ **المصداقية:** حيث إن هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.

✓ **المهنية:** حيث إن هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهنية الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.

✓ **جودة المعلومات:** حيث انه هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على مستويات الأداء.

✓ **الثقة:** يجب أن يتمكن مستلمو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

" تهدف المحاسبة إلي تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلي مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم وجود قواعد محددة يتم القياس بموجبها هذه القواعد تسمي المعايير المحاسبية وهي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها، إلزامية أو اختيارية أي أنها كل ما من شانه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات " [2] ومن بين ابرز الأهداف الحديثة للمحاسبة لاعتبارها لغة المشاريع وتحقيق الربح وأساس التواصل بين المتعاملين على حسب رأي عبد الرحمان عطية : [3]

✓ تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية.

✓ تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية.

✓ تعريف الغير (الشركاء، الدائنون، البنوك ...) عن الوضعية المالية للمؤسسة وآداها المالي.

---

[1] حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد، دكتوراه غرداية، ص 25.

[2] – كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2003 رقم النشر 5193، ص14.

[3] – عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي _ المخطط المحاسبي الجديد – الجزائر، دار النشر جيطلي، 2009، ص 6.

المبحث الثاني: تطبيقات NSCF PCN في الجزائر:

تمر مهنة المحاسبة على مستوي العالم بعمليات تقييم وتطوير تتناسب مع تطور العلوم الأخرى، والجزائر على غرار باقي الدول انتهجت سياسة إصلاح محاسبي جذري، يتوافق مع المراحل التي مرت بها أي قبل الاستقلال وبعده وأيضا بسبب تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق، تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات للمستخدمين لتمكينهم من اتخاذ القرار المناسب والسليم في الوقت المناسب وذلك من خلال تنظيم مهنة المحاسبة التي تعتبر ذاكرة للأحداث الاقتصادية.

المطلب الأول: المخطط الوطني للمحاسبة.

1. تعريف المخطط المحاسبي الوطني :PCN

هو دليل وطني للمحاسبة هدفه توحيد المصطلحات وتقديم قوائم الحسابات وآلية سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة مثل قائمة الميزانية، ظهر سنة 1973 ليحل محل المخطط العام الفرنسي، وبدأ تطبيقه في 1976. " المخطط المحاسبي للمؤسسة هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشا حسب نشاط المؤسسة وحجمها وخصوصيتها ولهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطاءها صيغة وطنية ليبسط ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات ليجلب منفعة وفائدة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة. " [1]

توجد في المخطط الوطني للمحاسبة ثمانية أصناف أو مجموعات ورتبت ترتيبا رقميا وبشكل متسلسل، "يتكون كل صنف من مجموعة من الحسابات ذات دلالة أكثر تفصيلا للعملية التجارية أو المالية، وتدل هذه الأصناف – وفق المخطط – على ما يلي: [2]

1. الأموال الخاصة FONDS PROPRES
2. الاستثمارات INVESTISSEMENTS
3. المخزونات STOCKS
4. الذمم (المدينون) CREANCES
5. الديون DETTES

[1] – بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2005 ،ص 45.

[2] – كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 50.

6. الأعباء CHARGES

7. النواتج أو الإيرادات PRODUITS

8. النتائج RESULTATS

وتوزع هذه الأصناف (من 1 إلى 8) من حيث المبدأ إلى ثلاث مجموعات كبرى هي:

- ✓ حسابات الميزانية: وتحتوي الأصناف من 1 إلى 5.
- ✓ حسابات الاستغلال أو التسيير: وتحتوي الصنفين 6 و7.
- ✓ حسابات النتائج: وتحتوي على حسابات الصنف 8.

حيث رقم المئات يوافق رقم الصنف، ورقم العشرات يوافق رقم الحساب الرئيسي، ورقم الآحاد وهو رقم ترتيبي.

المطلب الثاني: استعمالات وأهداف المخطط المحاسبي الوطني:

يعد المخطط المحاسبي الوطني خطوة هامة في مجال ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية وذلك بالقضاء على بقايا النموذج الفرنسي وفرض الهيمنة والسيادة الوطنية في جميع التعاملات المالية.

1. استعمالات المخطط المحاسبي الوطني:

قامت الجزائر بإصلاح النظام المحاسبي ومهنة المحاسبة بصفة عامة بعد الاستقلال وذلك في نصوص قانونية وعبر مراحل، "انتهجت الجزائر مخططا خاصا للمحاسبة بأمر رقم 75 – 35 على أن يلزم بتطبيقه ابتداء من أول جانفي سنة 1976 " [1]، " عرفت مهنة المحاسبة تنظيمها الأول سنة 1971 بموجب الأمر 71- 82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971. إصدار القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة كما تم خلال هذه المرحلة جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سميت – المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين – " [2].

وقامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات بسبب التوجه نحو اقتصاد السوق وتبني المعايير المحاسبية الدولية كان إصدار المخطط الوطني المحاسبي سنة 1975 وإصدار النظام المحاسبي المالي سنة

[1] – كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 49.

[2] – فيروز خويلدات، أعمر عزاوى وآخرون، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات، دراسة ميدانية، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية العدد 07، 2015، ص60.

2007. من 1962 إلى غاية إصدار **PCN** في 1975 طبقت الجزائر المخطط المحاسبي **PCG**، ثم تأتي مرحلة التوجه نحو اقتصاد السوق 1989 1990.

" يطبق المخطط الوطني للمحاسبة على جميع المؤسسات كما جاء في المادتين 1 و2 من الأمر الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975 ". [1]

2. أهداف المخطط المحاسبي الوطني:

هناك العديد من الأهداف المرجوة من الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- ✓ يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.

من مزايا المخطط المحاسبي الوطني "قضى على ثغرات المخطط المحاسبي الفرنسي الذي كان مطبقا إلى سنة 1975. أتى بتصنيف جديد جيد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة ودقيقة، وجد حلا لحسابات الصنف 4 والصنف 5 التي كانت يمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم وهي الآن حسابات تناظرية " [2]

جاء المخطط المحاسبي الوطني من أجل تسهيل العمل المحاسبي بالدرجة الأولى "إن تحديد أهداف نظام المحاسبة المالية وبنائه على أساس معايير دولية وعناصر التكنولوجيا، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجين الرئيسين، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية " [3]

المطلب الثالث: أسباب الانتقال من PCN إلى NSCF:

مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد تبنى مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة على حسب رأى الخبراء، لذا كان على الدولة والمؤسسات القيام بعدة إجراءات وإصلاحات التي تواكب وتواجه موجه التطور الراهن والعولمة، حيث قامت الجزائر بعملية إصلاح محاسبي في عدة مراحل، وكذا تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.

[1] – بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ط3، 2005، الجزائر، ص 45.

[2] – محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 52.

[3] – شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، مرجع سابق، ص 347.

1. أسباب الانتقال من PCN إلى NSCF:

تدارك المخطط المحاسبي الوطني بعض النقائص في المخطط الفرنسي مع بداية الستينيات، كان يهدف لتلبية الاحتياجات والمتطلبات من المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية من خلال المخططات الوطنية خاصة في ظل المتغيرات السائدة آنذاك، التوجه نحو اقتصاد السوق وانضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة، " الرهانان الأساسيان في الانتقال إلي تطبيق النظام المحاسبي المالي يتمثلان في محورين أساسين هما :أنظمة المعلومات والاتصال المالي في المؤسسة بالإضافة إلي رهاني تعزيز حوكمة الشركات وتفعيل بورصة الجزائر " [1] وكانت هناك نقائص في المخطط المحاسبي الوطني حيث كان من الضروري تعديله وما يتماشى مع العولمة .

"وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 11 المؤرخ في 25 11 2007 وتلته مراسيم تنفيذية وقرارات تشكل كلها القواعد الأساسية لتطبيق النظام، كالمرسوم التنفيذي رقم 08 156 المؤرخ في 26 05 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 11 والمرسوم التنفيذي رقم 09 110 المؤرخ في 07 04 2009 والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي وكذا القرار المؤرخ في 26 07 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ويتميز هذا النظام المحاسبي المالي بأربع استحداثات أساسية جديدة [2] :

- ✓ اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصويرية ومبادئ أكثر تكيفا مع الاقتصاد الجديد.
- ✓ توضيح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات تقييمها وإعداد الكشوف المالية.
- ✓ التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية والمحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- ✓ إمكانية المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة بسيطة.

ويمكن تلخيص الأسباب التي أدت بالجزائر إلى الانتقال من **PCN** إلى **NSCF** إلى ما يلي:

" يتوقع أن تكون هناك آثار إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في: [3]

[1] – شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، 2019، الجزائر، ص 351.

[2] – كتـوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 20.

[3] – شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات ،2019، الجزائر، ص 345 . 346.

- ✓ تسهيل مراقبة الحسابات التي تعتمد على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة
- ✓ توفير فرصة للمؤسسات لتحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة.
- ✓ النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية.
- ✓ يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة منها عمليات القرض لإيجاري.
- ✓ يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا أو دوليا.
- ✓ يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية.
- ✓ يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين.
- ✓ تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.
- ✓ يأتي النظام المحاسبي المالي الجديد لسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد ".

ومع عدم قدرة الهيئات الوطنية على مراجعة **PCN** تمت الاستعانة بالهيئات المهنية الفرنسية التي قدمت ثلاثة بدائل:

الحفاظ على النسخة الحالية **PCN** مع إجراء تحيينات للاستجابة للمتغيرات الاقتصادية والسياسة الوطنية الحفاظ على النسخة الحالية **PCN** مع إجراء تحيينات دورية لتقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية بشكل تدريجي.

وبعد دراسة هذه البدائل الثلاث من قبل المجلس الوطني للمحاسبة تم اختيار البديل الثالث الذي يتناسب مع المحاسبة العالمية، 1990 **2001** بداية إعداد **NSCF**، تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع متطلبات السوق، بداية من أفريل 2001 تم العمل بين الهيئات المحاسبية الفرنسية والمجلس الوطني للمحاسبة على إعداد نظام جديد. وإعادة تنظيم دور المهنيين (محافظي الحسابات، الخبراء، المحاسبين المعتمدين).

ثم من 2001 إلى غاية 2007 (صدور **NSCF** في الجريدة الرسمية) ثم إعداد نظام جديد للمحاسبة يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية من جهة ومع المتطلبات الوطنية من جهة أخرى ونشر أول نسخة في 2005.

وصدور NSCF في 25 نوفمبر 2007، هذا ودخل حيز التنفيذ جانفي 2009 وإصدار عدة تشريعات محاسبية. وهو يتكون من 7 أصناف:

الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال.

الصنف 2: التثبيتات.

الصنف 3: المخزونات.

الصنف 4: حسابات الغير.

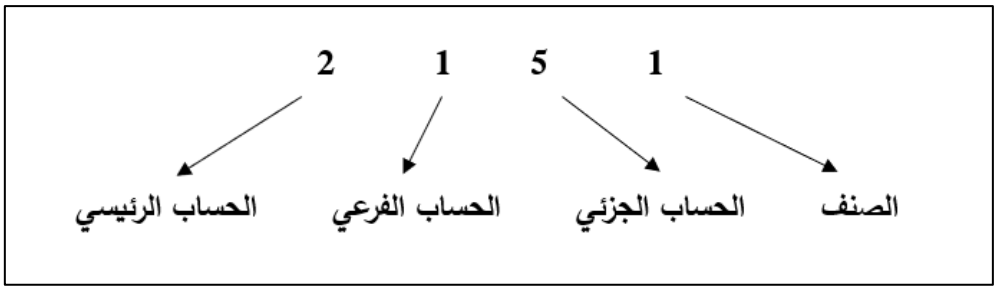
الصنف 5: الحسابات المالية.

الصنف 6: حسابات الأعباء.

الصنف 7: حسابات المنتجات.

"بالنسبة للحسابات الفرعية التي تقع في صنف معين فإنها تأخذ نفس رقم الدلالة للحساب الرئيس الذي تقع ضمنه ويضاف رقم ثالث، أي أن الحساب الفرعي يتكون من ثلاث أرقام الاثنين الأولى تشير إلى الحساب الرئيسي والثالث للدلالة على الحساب الفرعي وإذا تفرع على الحساب الفرعي حساب فرعي آخر فإن هذا الحساب الفرعي الجديد يأخذ رقم رابع " [1]

مثال: معدات صناعية



[1] – خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، ص 143.

2. النظام المحاسبي الجزائري المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية:

عرفت الجزائر إصلاحات جديدة، وخاصة مع دخولها الشراكة مع الاتحاد الأوربي، وقيامها بالمفاوضات الوطنية مع المنظمة العالمية للتجارة، ومرت الإصلاحات بعدة مراحل بدأت منذ 2001 وذلك من أجل تطوير المخطط المحاسبي الوطني. مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية **IAS _ IFRS**.

" حتي عام 1973 كان الشغل الشاغل لمهنة المحاسبة عبر منظماتها المهنية والمحاولات الأكاديمية هو البحث عن نظرية شاملة للمحاسبة تكون بمثابة إطارا فكريا للتفكير العلمي المنظم" [1]، في ظل المعايير الدولية للمحاسبة التي يتم بموجبها قياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلي مستخدمي القوائم المالية، وقد ظهرت هذه المعايير نظرا لدورها الكبير في المساهمة بالنهوض بقوائم مالية تتميز بالمصداقية والقبول العام، ومواكبة التطورات، إذن فهي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها سواء نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة من خلال عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني المكلف بمهمة التوحيد المحاسبي باختيار إعداد نظام محاسبي استنادا إلى المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية يتمثل في النظام المحاسبي المالي الذي يختلف تماما عن المخطط الوطني للمحاسبة نسخة 1975 من حيث تعريف الإطار التصويري، القواعد العامة الخصوصية للتسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا من خلال تقديم وعرض القوائم المالية وتوحيد المعلومة المالية لمستخدميها، فهو يعمل علي تجاوز نقائص المخطط السابق ومسايرة البيئة الدولية للمحاسبة والإصلاحات والتحولات الاقتصادية في الجزائر . " [2]

والذي طبق على الهيئات العمومية كما صدرت عدة مخططات محاسبية قطاعية (محاسبة خاصة) أهمها: قطاع التأمينات، قطاع الفلاحة، الأشغال العمومية.

[1] – طه أحمد حسن أرديني، قاسم محمد الحبيطي، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ضوء (CF– IPSASB)، دار الأكاديميون للنشر، الأردن 2021، ص35.

[2] . كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2011 رقم النشر 5193، ص19.

المبحث الثالث: ممارسوا المحاسبة في الجزائر.

حسب المادة 14 من القانون 10- 1 الصادر في 2010 في الجريدة الرسمية ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على تطور المحاسبة في الجزائر وممارسو المحاسبة.

1. الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة.

✓ **المصف الوطني للخبراء المحاسبين:** هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعي أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، ويضم هذا التنظيم تسعة أعضاء عن طريق الانتخاب العام كما يضم ممثلا لوزير المالية.

" يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلية المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين " [1].

✓ **الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**" هي تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويضم هذا التنظيم أعضاء عن طريق الانتخاب العام، كما يضم ممثلا عن وزير المالية، يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلية المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره " [2]

✓ **المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:** هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد ويضم هذا التنظيم تسعة أعضاء عن طريق الانتخاب العام، كما يضم ممثلا عن وزير المالية.

يحدد المرسوم التنفيذي رقم11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.[3] ويعمل كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

[1] – المرسوم التنفيذي 11 – 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011.

[2] – المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27جانفي 2011.

[3] – المرسوم التنفيذي 11- 27 المؤرخ في 27 جانفي 2011.

2.ممارسو مهنة المحاسبة:

ينقسم المهنيون الذين يمارسون المحاسبة في الجزائر إلى ثلاث فئات. " يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة " [1]

❖ **الخبير المحاسب:**

❖ **تعريف الخبير المحاسب:** تنص المادة 18 من القانون رقم 10-01 على انه يعد خبير محاسبا. " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة في المحاسبات. ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ حسابات " [2]

مهام الخبير المحاسب: حسب المادة 20 من القانون 10 - 1 الصادر في 11 يوليو 2010 مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية ومؤقتة.

يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

❖ **محافظ الحسابات**

❖ **تعريف محافظ الحسابات: حسب** نفس القانون المادة 22 محافظ الحسابات هو، " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " [3].

مهام محافظ المحاسبات: تتلخص مهام محافظ المحاسبات فيما يلي": [4]

✓ يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

---

[1] – الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون 10-1، المادة 3، العدد 42، الفصل الأول، 11 يوليو 2010، ص4.

[2] – الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون 10-1، المادة 18، المرجع سابق، ص 6.

[3] – الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون 10-1، المادة 22، مرجع سابق، ص 7.

[4] – الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، المادة 23، مرجع سابق، ص 7.

✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة مجلس المديرين أو المسير.

✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة. ولا يتدخل في التسيير فقط فحص ومراقبة.

❖ **المحاسب المعتمد**

تعريف المحاسب المعتمد:

المادة 41 من نفس القانون عرفت المحاسب المعتمد على انه " المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة مسك فتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

مهام المحاسب المعتمد: " يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية " [1]

المطلب الثاني: المهارات الواجب توفرها في المحاسب.

إن مهارات المحاسب من الضروري توفرها لدى الأشخاص الراغبين بدخول مجال المحاسبة أو مزاولة المهنة بجدية، حيث تعتبر المحاسبة مجال عملي دقيق ولا يوجد مجال للخطأ في العمل، وهذا يتطلب مهارات محاسبية فعالة لضمان إنجاز المهام بالشكل الصحيح ونظرا لأهمية هذا الموضوع نتطرق إلى أهم المهارات التي يجب توفرها لدى المحاسب.

✓ **مهارات معرفة الممارسات المحاسبية:** تعتبر من أهم مهارات المحاسب لأنها تخص المحاسبة وتتطلب دراية واسعة بمبادئ المحاسبة والمعايير التنظيمية التي تتعلق بالمالية العامة للشركات وذلك لضمان استيفاء متطلبات إعداد التقارير المالية وذلك من أجل المحافظة على النزاهة في الممارسات المحاسبية [2]

✓ **مهارات ذهنية:** هي المهارات التي تمكن الفرد من استخدام أنشطة ذهنية من فهم وتفكير وتذكر وذكاء الاستخدام الأمثل لهذه المهارات.

[1] – الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، المادة43، مرجع سابق، ص 8.

[2] . اسماعيل حجاري، معاليم سعاد، دار أسامة للنشر والتوزيع، 2012، الأردن، عمان، ص 19.

✓ **مهارات القدرة على تحليل البيانات:** البيانات المالية للمؤسسة تساعد في اتخاذ القرارات التي تمكن المحاسب من خلق خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ويمكن اختيار محاسب ماهرا فنيا ووظيفيا إذا امتلك القدرة على استخدام تطبيقات الإعداد رياضيا ورقميا.

✓ **مهارات التنظيم المحاسبية:** وتعتبر بدورها من أهم مهارات المحاسب التي يجب أن يحصل عليها ويكتسبها ضمن مجال عمله كي يكون محترفا، إذ يتعين على المحاسب أن يوفق بين العديد من المشاريع والعملاء في وقت واحد فان التنظيم والبقاء منظما في نطاق المحاسبة أمر مهم للغاية.

✓ **مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم:** وهي مهارات تمكن المحاسب من العمل مع الآخرين لتحقيق المنفعة المشتركة للمنظمة وتمكنه من استقبال ونقل المعلومات بفعالية وصياغة الأحكام المعقولة، وضع القرارات ويمكن اعتبار المحاسب ممتلكا لهذه المهارات إذا ما استطاع:

- حسن التفاوض مع الآخرين
- التفاهم والتعامل مع الفروق الثقافية الذهنية للأفراد
- ابتكار الحلول وتداولها وإبرام الاتفاقيات [1]

✓ **المهارات الشخصية:** " وهي مهارات مرتبطة باتجاهات وسلوك المحاسب وتطوير هذه المهارات يمكن المحاسب من التعلم وتهذيب سلوكه وتغير اتجاهاته " [2].

يمكن للمحاسب أن يمتلك الخبرة التي تمكنه من اكتساب وتطوير مهارات من خلال أداء واجبات متنوعة في مجال عمله، ويحتاج المتعلمون والمبتدئون إلى تطبيق هذه الوسيلة على الخبرة العملية أثناء فترة التدريب العملي سواء كانت درسا للمحاسبة أو محاسبا مزاولا، وقد يتمكن المحاسبون من الاستفادة من خبرات بعضهم البعض عن طريق العمل في مجموعات أو الاستفادة من المحاسبيين الأكثر خبرة.

المطلب الثالث: ضوابط المحاسبة وتحليل الأخطاء

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى الضوابط التي تسهل عمل المحاسب وتنظم مهنة المحاسبة بصفة عامة، كما سنتطرق إلى الأخطاء المحاسبية وأنواعها من عدة جوانب وكيفية تصحيحها.

1. ضوابط المحاسبة:

إن الرقابة الداخلية هي سلسلة من السياسات والإجراءات التي يضعها صاحب العمل للأغراض التالية:[3]

✓ **حماية الأصول:** الضوابط الداخلية تحمي الأصول من الضياع العرضي أو الاختلاس أو الاحتيال

[1] – رضوان محمود عبد الفتاح، مهارات بناء وتحفيز فرق العمل، ط1، القاهرة، المجموعة العربية للتدريب والنشر ص 64.

[2] – رضوان محمود عبد الفتاح، نفس المرجع، ص 63.

[3] – مذكرة ماجيستير العلوم التجارية، دور الرقابة الداخلية، أداء المؤسسة والمراجعة، 2010/2009، ص 07.

- ✓ **الحفاظ على الموثوقية:** إن الإدارة لديها معلومات دقيقة وكاملة وفي الوقت المناسب
- ✓ **ضمان الامتثال:** تحافظ الضوابط الداخلية على الحسابات متوافقة مع العديد من القوانين واللوائح الفيدرالية والولائية والمحلية والتنظيمية التي تؤثر على عمليات الشركة.
- ✓ **تعزيز كفاءة العمليات:** تخلق الضوابط الداخلية بيئة للموظفين لزيادة الكفاءة والفعالية
- ✓ **تحقيق الأهداف:** تقع مسؤولية الحفاظ على نظام الرقابة الداخلية على عاتق الإدارة العليا
- ✓ **إطار عمل ضوابط المحاسبة الداخلية:** لكي يكون إطار عمل المراقبة المجانية الداخلية فعالا يجب أن يحتوي على نظام يتضمن خمس عناصر جوهرية وهي:[1]

– بيئة خاضعة للرقابة

– تقييم المخاطر.

– المراقبة والمراجعة.

المعلومات والاتصال.

– أنشطة الرقابة.

الضوابط الداخلية الرئيسية: هناك ثلاث أنواع رئيسية من ضوابط (الرقابة) الداخلية.

- ✓ **الضوابط المانعة الداخلية:** إن هذا النوع من التحكم لتسليط الضوء على أي مشاكل في عملية محاسبة الشركة من خلال اكتشاف الأخطاء عند حدوثها بحيث يمكن لأصحاب الأعمال تقليل من حدوثها.
- ✓ **الضوابط الوقائية الداخلية:** يعتبر هذا النوع من التحكم والمنع من حدوث الأخطاء والمخالفات:
- ✓ **الضوابط الداخلية التوجيهية:** أي تصحيح الأخطاء والعثور عليها، باكتشاف النتائج غير المرغوب فيها وبقاء الضوء على المشكلة، حتى تتمكن الإدارة من حلها في حالة حدوث خطا من الضروري أن يتبع الموظف الإجراءات التي تم وضعها لتصحيح الخطأ.

2. تحليل الأخطاء المحاسبية.

إن الخطأ في السجلات والدفاتر المحاسبية أمر وارد ومتوقع في العمل الذي يتسم بتعدد السجلات والقيود المحاسبية والمراحل، والأهم من وقوع الأخطاء المحاسبية هو اكتشافها وتصحيحها ومعرفة أسباب وقوعها أي خطأ عادي أو متعمد.

الغش والخطأ: كلاهما يندرج تحت اسم الأخطاء المحاسبية، غير أنهما يختلفان. " إن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن الأخطاء والغش والتلاعب الموجودة بالقوائم المالية، كما أنها تضمن خلوها من الأخطاء والغش المادية وغير المادية كما تضمن دقتها وعدالتها وصحة الحسابات التي تحتويها القوائم المالية " [1]

[1] نفس المرجع السابق، ص 115 – 117.

❖ **الغش:** "يعني التلاعب أو التزوير للبيانات المحاسبية ولمستنداتها، وهو معتمد أو مقصود ويكون في نواحي عديدة نوجزها بالآتي:

✓ **الاختلاس والسرقة:** أي قيام العاملين في المشروع بأخذ أصل أو أكثر من أصول المنشاة بطريقة غير مشروعة، وسواء كان عينا أو نقدا، ومن خلال أساليب مختلفة مثلا:

– عدم تسجيل بعض عمليات الاستلام للنقدية أو البضائع أو غيرها من الأصول في دفاتر المشروع.

– تسجيل بعض المصروفات بصورة وهمية معززة بمستندات صرف وهمية لتهيئة فرصة للاختلاس أو السرقة.

✓ **التلاعب بالبيانات:** والتلاعب هنا يعبر عن طريقة مباشرة لسوء التصرف، كالقيام ببعض التعديلات للبيانات المحاسبية بقصد إظهار نتيجة العمل والمركز المالي بوضع غير الوضع الحقيقي للمشروع من اجل إخفاء سوء تصرف معين، أو بقصد التهرب من التزامات معينة كالضريبة وغير ذلك.

❖ **الخطأ:** إن الخطأ يختلف عن الغش بأنه يقع نتيجة جهل أو سهو أو عدم العناية وبالتالي فانه يعتبر غير مقصود، إلا أن آثاره قد تكون أيضا سلبية على المشروع، " إن الأخطاء عادة غير مقصودة أما لو كانت تلك الأخطاء مقصودة أو متعمدة فيسمى هذا تحريفا أو ما يعرف بالخداع أو الاحتيال الإداري " [2] وهو يقع في أنواع مختلفة وعلى امتداد مراحل إعداد البيانات المحاسبية. ويمكن إيجاز أسباب وقوع الأخطاء المحاسبية بما يلي:

– الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

– السهو أو عدم المعاينة.

– أخطاء العمد (التعمد)." [3]

3. أنواع الأخطاء المحاسبية: توجد عدة تصنيفات للأخطاء المحاسبية من بينها التصنيف الذي وضعه عبد الستار الكبيسي [4]

✓ **حسب السلوك أو الدافع وراء الخطأ:**

– أخطاء عمديه أو مقصودة أينما كانت ضمن مراحل العمل في إعداد البيانات المحاسبية.

---

[1] – محمد الفاتح المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة، الكتاب الجامعي، ص 110.

[2] – عادل رزق، إدارة الأزمات المالية العالمية – منظومة الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق –، ط 1، 2010، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ص 103.

[3] – إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق المخطط المحاسبي الوطني 1975، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 1992، ص 153.

[4] . عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، مرجع سابق، ص 342.

– أخطاء غير عمديه وغير مقصودة نتيجة الجهل أو عدم الإلمام بالمبادئ المحاسبية والقوانين والتعليمات ذات العلاقة بالعمل.

✓ **حسب تأثير الخطأ على ميزان المراجعة:** "إن الأخطاء في ميزان المراجعة التي تؤدي إلى عدم توازنه عادة تكون ناتجة عن أخطأ حسابية أو ترحيل خاطئ أو خطأ في تحليل أو تفسير البيانات " [1]

✓ **حسب مستوى التكافؤ أو التعويض:**

– **أخطاء مكافئة أو معوضة:** أي وجود خطأ يعوض أو يمحو أثر خطأ آخر.

– النقص أو الزيادة في كلا طرفي القيد في آن واحد بنفس المقدار.

– الخطأ في ترصيد الحسابات بطرف معينة مقابل الخطأ بترصيد حساب آخر بطرف آخر بدفتر الأستاذ.

– **الأخطاء غير مكافئه أو غير معوضة:** مثل وقوع خطأ في طرف واحد من القيد في اليومية دون الطرف الأخر.

✓ **حسب حالة كشف الخطأ عن نفسه:**

– **أخطاء كاشفة عن نفسها: هي** الأخطاء التي تقع في جانب واحد من العملية في اليومية أو الأستاذ في ميزان المراجعة.

– **أخطاء غير كاشفة عن نفسها:** هي الأخطاء الحاصلة في جانبي العملية على المدين أو الدائن في اليومية وكذا الأستاذ في ميزان المراجعة.

✓ **حسب النواحي القيمة:**

– أي أن الأخطاء تقع نتيجة الجهل في المبادئ والأسس المحاسبية مثل:

– الخطأ في اسم الحساب: كحساب الأجور بدل حساب الإيجارات أو العكس.

– الخطأ في نوع الحساب كالمصروفات الإيرادية بدل المصروفات الرأسمالية أو العكس.

✓ **حسب درجة السهو أو الحذف:**

"وهي الأخطاء الناتجة عن عدم إثبات عملية بكاملها أو أحد طرفيها بدفاتر القيد في البداية، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو أحدهما".[2]

✓ **حسب نوع الارتكاب:**[3]

– **أخطاء ارتكاب كلية:** مثل أخطاء في مبلغ في طرفي القيد في اليومية.

---

[1] – وليد بن محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، ص 89.

[2] – إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق المخطط المحاسبي الوطني 1975، مرجع سابق، ص 153.

[3] . عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، مرجع سابق، ص343.

– **أخطاء ارتكاب جزئية:** أي أخطاء في قيد المبلغ لأحد أطراف القيد أو الترحيل الخاطئ إلى دفتر الأستاذ بمبلغ أحد أطراف القيد فقط.

✓ **أخطاء كتابية:** ومن أمثلة الأخطاء الكتابية.

– الترحيل إلى الجانب المعاكس من حساب المعني بالترحيل في دفتر الأستاذ.

– لترحيل إلى حساب آخر غير حساب المعني في دفتر الأستاذ..... الخ

✓ **أخطاء حسب مواقع أو مواطن الخطأ:**

– أخطاء في المستندات.

– عدم تسجيل عملية.

– الخطأ في أطراف القيد.

4. تصحيح الأخطاء المحاسبية:

تختلف عمليات تصحيح الأخطاء المحاسبية باختلاف نوع الخطأ وموقعه، فيمكن أن يكون بالشطب أو التعديل مباشرة في ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ أما في اليومية فلا يمكن أن تكون إلا بقيد.

✓ **تصحيح الأخطاء في ميزان المراجعة:** "**إن** وجود إرشادات تتعلق بالتقرير عن التغييرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء ساعد على حل العديد من المشاكل المحاسبية الجوهرية وطويلة الأجل " [1]

✓ **تصحيح الخطأ في دفتر الأستاذ:**

– الخطأ في عملية ترصيد الحسابات، حيث يجب مراجعة عملية الترصيد للبحث عن الخطأ في حالة الانتهاء من ميزان المراجعة. [2]

✓ **تصحيح الأخطاء الحسابية في دفتر اليومية: إذا** تم تعيين موقع الخطأ مباشرة في دفتر اليومية لسبب من الأسباب، أو أن ميزان المراجعة لم يتوازن مع إن عمليات الجمع وعمليات النقل من الأستاذ صحيحة وكذلك عمليات الترحيل والترصيد في دفتر الأستاذ فان اكتشاف الخطأ يقتضي الرجوع إلى دفتر اليومية وبصورة عامة تتبع الخطوات التالية:

– إعادة عمليات الجمع.

– البحث عن نوع الخطأ

– تحديد طريقة تصحيح الخطأ.[3]

[1] – دونالد كيسو، جيري ويجانت وآخرون، مرجع سابق، ص 2213.

[2] – عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، مرجع سابق، ص 351.

[3] – عبد الستار الكبيسي، نفس المرجع، ص 343.

خلاصـة الفصـل الأول

تعتبر المحاسبة بمثابة همزة الوصل بين جميع المتعاملين في القطاع العام أو الخاص على حد سواء، فهي الأساس الذي تستند عليه الرقابة وكذا الأساس في صنع القرار، فبالمحاسبة يكون التخطيط للأهداف واجتناب الوقوع في الأخطاء المتعمدة والغير متعمدة وبذلك يكون الحفاظ على الأموال من الاختلاس والسرقة، والحفاظ على المال العام من التبديد وبالتالي تحقيق المنفعة العامة التي تعود على الجميع وحسن توزيع الثروات،

فالمحاسبة شهدت عدة تطورات على المستوى العالمي حيث ظهرت المعايير المحاسبية الدولية، مما استدعى تطور النظام المحاسبي الجزائري، الذي كان يعتمد على بقايا النظام الفرنسي، وبالتالي شهد هذا الأخير تطور كبير عبر مراحل وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في النظام المحاسبي، وكذا على الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وشروط ممارستها من طرف الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك ظهور العديد من القوانين المنظمة للمهنة.

الفصل الثاني

وزارة المالية مبادئ وأهداف

تمهيـد

تعتبر الرقابة المالية من أهم أركان الإدارة في الدول، فهي تحافظ علي المال العام من الاختلاس وذلك من خلال المراجعة والتأكد من حسن استخدام وتوزيع الموارد المتاحة أو ما يعرف بالنفقات العمومية وكلفت الدولة مجموعة من الأعوان لمراقبة عملية الإنفاق، من بينهم المراقب المالي، نتناول في هذا الفصل أهم التساؤلات المتعلقة بمهنة المراقب المالي بصفة عامة حيث سوف نتطرق إلي دور المراقب المالي، مسؤولياته ومهاراته وكذا العراقيل التي يواجهها، ثم نتطرق إلي النفقات العمومية وذلك من خلال ترشيد النفقات العمومية والرقابة علي المال العام وكذا آفاق الإصلاحات في الجزائر.

المبحث الأول: لمحة عن المراقب

نظرا للدور الهام الذي تلعبه الأموال العامة في بناء الدولة وحركة مؤسساتها فقد ظهر الاهتمام بشكل كبير بالعمل على مراقبة صرف النفقات العمومية وترشيدها وتوجيهها في الأوجه الصحيحة وفقما ينص عليه التشريع الجزائري و القوانين المالية وهذا من أجل تفادي الوقوع في أزمات مالية وكذا العمل على تجاوز الأخطاء والانحرافات قبل الوقوع فيها أي إتباع رقابة سابقة قبلية وقائية من شانها حماية المال العام وتوجيه النفقة العمومية في الطريق الصحيح كما نصت عليه القوانين والتنظيمات المعمول بها في البلاد واحترام ما جاء في القانون العضوي17/84 المتضمن قوانين المالية في الجزائر .

المطلب الأول: تعريف المراقب المالي

هو عبارة عن موظف تابع لوزارة المالية، يدير مصلحة المراقبة المالية تحت سلطة المدير العام للميزانية ومهمته التأشير على مشروع الالتزام بالنفقة الذي يحرره الآمر بالصرف، كما أن المراقب المالي يشكل أحد أعوان الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها [1]

يعرف أيضا: أحد أعوان الرقابة القبلية على النفقات العمومية ويعين من قبل وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية الذين تكون لهم صلاحية مفتش مركزي للميزانية العامة [2]

1. الجانب القانوني للمراقب المالي:

إن القانون21/90 لا يعتبر المراقب المالي كعون محاسبي وهذا ما يجعله غير خاضع لنفس المسؤوليات التي تقع على المحاسب العمومي ولقد أكدها قانون المحاسبة العمومية في المواد58-59-60 والتي تحدد وتنظم وظيفة المراقب المالي والتي أسندت له مهمة الرقابة المسبقة لعمليات النفقات دون التدخل في جانب الإيرادات حيث نجد أن هذه المواد تدخل في باب الرقابة فقط. وليس باب الأعوان المحاسبين والمادة10 من المرسوم التنفيذي رقم381/11 هي التي تحدد مهام المراقبة المالية.

2. مجال اختصاص رقابة المراقب المالي:

إن المراقب المالي يمارس مهامه الرقابية لدى كل من:[3] الإدارات المركزية، الولاية، البلدية هو يراقب كل من ميزانيات المؤسسات التالية:

[1] – المادة02من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011،يتعلق بمصالح المراقبة المالية ،ج. ر، العدد 64.

[2]– جدي عبد الحليم، الرقابة القبلية على النفقات العمومية في الجزائر، دراسة عينة من بلدية ولاية قالمة كلية الاقتصاد والتنمية جامعة 08 ماي، 1945ص 02.

[3] – المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11 . 381.

ميزانيات المؤسسات: الإدارات التابعة للدولة والميزانيات الملحقة الحسابات الخاصة بالخزينة ميزانيات الولاية والبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي الثقافي والمهني وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مماثلة [1]

وكذا ميزانيات ذات الطابع العلمي والتكنولوجي والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية عندما تكلف بإنجاز عملية ممولة من ميزانية الدولة. [2]

والمراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية المتخصصة ... الخ تحت وصايا الوزير المكلف بالصحة.

3. شروط تعيين المراقب المالي والمراقب المساعد

يتم تعيين المراقب بقرار من الوزير المكلف بالمالية وذلك من بين: [3]

- ✓ رؤساء المفتشين المحللين للميزانية (أعلى رتبة في المفتشين المحللين للميزانيات).
- ✓ المتصرفين المستشارين الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.
- ✓ المفتشين المحللين المركزيين للميزانية الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة الفعلية لإدارة الميزانية.
- ✓ المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون 08 سنوات من الاقدمية للإدارة للميزانية.
- ✓ المفتشين المحللين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون 07 سنوات من الخدمة الفعلية لإدارة الميزانية.
- ✓ المفتشين المحللين لميزانية المتصرفين الذين يثبتون 10سنوات من الخدمة الفعلية لهذه الصفة للميزانية.

زيادة على الشروط المذكورة سابقا يخصص التعين في منصب المراقب المالي للموظفين الحائزين على الأقل شهادة ليسانس من التعليم العالي أو شهادة معادلة لها.

كما يتم تعيين المراقبين الماليين المساعدين بقرار من الوزير المكلف بالميزانية من بين: [4]

- ✓ رؤساء المفتشين المحللين للميزانية.
- ✓ المتصرفين المحللين المركزيين للميزانية الذين يثبتون 03 سنوات بإدارة الميزانية خدمة فعلية.
- ✓ المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون 03 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.
- ✓ المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون 06 سنوات من الأقدمية بإدارة الميزانية.
- ✓ المفتشين المحللين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

---

[1]– المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 09–374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها والمعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92–414.

[2]– المادة 03 من المرسوم التنفيذي 09–374.

[3] – المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11– 381.

[4] – المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11–381.

✓ لمفتشين المحللين للميزانية والمتصرفين الذين يثبتون 08 سنوات ممن الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

المطلب الثاني: مهام المراقب المالي

تتمثل المهام الموكلة للمراقب المالي والمساعد كالاتي.

1. المراقب المالي: تتمثل مهامه فيما يلي: [1]

✓ السهر على صحة توظيف النفقات العمومية بالنظر إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما.

✓ التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات.

✓ إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشيرة.

✓ تقديم النصائح والإرشادات للأمرين بالصرف في المجال المالي.

✓ إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف النفقات بالوضعية العامة بالاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.

✓ القيام بأية مهمة أخرى مترتبة عن عمليات الميزانية.

✓ تمثيل الوزير المكلف بالمالية لدى لجان الصفقات العمومية ولدى المجالس الإدارية ومجالس توجيه المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات الأخرى.

✓ إعداد التقارير السنوية عن النشاطات وعروض الأحوال الدورية الوافية التي توجه إلى الوزير المكلف بالمالية .

✓ ممارسة السلطة السلمية على الموظفين الموضوعين تحت تصرفه وتأطيرهم

✓ إعداد تقييم سنوي ودوري حول نشاط المراقبة المالية.[2]

✓ مساعدة أية مهمة رقابية أو تقييم لمصالحه في إطار البرنامج المسطر من المديرية العامة للميزانية.

✓ المشاركة في دراسة وتحليل النصوص التشريعية والتنظيمية أو المبادرة بها من المديرية العامة للميزانية التي لها إثر على ميزانية الدولة أو على ميزانية جماعات المحلية والهيئات العمومية.

❖ **المراقب المالي المساعد:** إن المراقب المالي هو المخول بتحديد المهام الموكلة للمراقب المالي المساعد الموضوع تحت سلطته باستثناء بعض المهام وفقا لكيفيات تحدد بموجب قرار ممضي من طرف المدير الجهوي للميزانية الذي تتبع له المراقبة المالية، وذلك فيما يخص الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بتنفيذ النفقات العمومية ويكلف زيادة على ذلك بما يلي: [3]

[1] – المادة 58 من القانون رقم :90- 21المتضمن قانون المحاسبة العمومية.

[2] –المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[3] – المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

- ✓ مساعدة المراقب المالي في ممارسة المهام الموكلة له كما تنص عليه المادة 10 في حدود ما يسمح به القانون.
- ✓ إعداد تقارير مفصلة للمراقب المالي عن نشاطاته وظروف ممارسة الصلاحيات المسندة له.
- ✓ إنابة المراقب المالي في حالة غيابه أو حصول مانع له حسب الشروط والكيفيات التي تحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالميزانية.

كما يمارس المراقب المالي المساعد بالإضافة إلى المهام الموكلة له مهام أخرى يحددها له المراقب المالي بموجب مقرر بعد مصادقة المدير الجهوي للميزانية التابع له إقليميا عندما يتعلق الآمر بمصالح الرقابة المالية لدى الولاية أو البلدية غير انه لا يمكن للمراقب المالي المساعد القيام بالمهام الآتية: [1]

الرفض النهائي، الإشعار، التقرير المفصل.

- ❖ **شروط إنابة المراقب المالي: تتمثل** فيما يلي:[2]
- ✓ في حالة الشغور المؤقت لمنصب المراقب المالي (العطلة السنوية، عطلة مرضية، تكوين... الخ)
- ✓ الغياب المتوقع للمراقب المالي وباقتراح منه شخصيا.
- ✓ كما يمارس المراقب المالي المساعد جميع صلاحيات والمهام المخولة له طيلة فترة النيابة قصد ضمان السير الحسن للمصلحة خلال فترة غياب المراقب المالي.

ويتم تحديد عدد المراقبين الماليين لدى الإدارة المركزية والولاية والبلدية وكذا عدد المراقبين الماليين المساعدين الملحقين بكل مراقب مالي، وكذا تنظيم المصالح المراقبة المالية في مكاتب وفروع بقرار من طرف الوزير المكلف بالميزانية، وهذا بطلب من المراقب المالي يرسله إلى سلطته الوصية مباشرة وهي المديرية الجهوية للميزانية لجهة الاختصاص والتي تعتبر الإدارة الفعلية المسيرة للرقابة المالية الولائية والبلدية وتنظم سيرها وهي بدورها تراسل المديرية العامة للميزانية.

2. الهيكل التنظيمي للمراقب المالي لولاية تيارت:

إن الهيكل التنظيمي للمراقبة المالية لولاية تيارت في هذا المخطط التوضيحي المفصل لمصالح الرقابة المالية وكيفية عملها واختصاصها.

القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2012/07/09 يحدد عدد المراقبين الماليين المساعدين وكذا تنظيم مصالح المراقبة المالية في مكاتب وفروع، كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] – المادة 02 من القرار الوزاري المشترك رقم 20 المؤرخ في 02 أفريل 2012 المتعلق بالمهام المراقب المالي المساعد وشروط إنابة المراقب المالي.

[2] – المواد 03-04 من القرار الوزاري المشترك رقم 20 المؤرخ في 02 أفريل 2012 المتعلق بمهام المراقب المالي المساعد وشروط انابة المراقب المالي.

الشكل رقم (02-01): الهيكل التنظيمي للمراقب المالي لولاية تيارت

المصدر: القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2012/07/09

❖ **مكاتب المراقبة المالية:** [1]

طبقا لأحكام المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28 بتاريخ 26 مايو2013 التي تنظم مصلحة المراقبة المالية التي تضم ثلاثة مراقبين ماليين مساعدين في مكتبين اثنين هما:

[1]- المادة 05 من، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28 الصادر بتاريخ 26 مايو2013سنة 2013ص22-23-24.

- مكتب محاسبة الالتزامات والتحليل والتلخيص.
- مكتب الصفقات العمومية وعمليات التجهيز.

حيث يتم تعيين رؤساء المكاتب بقرار من الوزير المكلف بالميزانية بناءا على اقتراح من المراقب المالي.

✓ **مكتب محاسبة الالتزامات والتحليل والتلخيص:** حيث يضم 03 فروع وهي فرع محاسبة الالتزامات بالنفقات والتعداد الميزانياتي، فرع الإحصائيات والتحليل والتلخيص الميزانياتي، فرع الإعلام الآلي والشبكات وتسيير الأرشيف

✓ **مكتب الصفقات العمومية وعمليات التجهيز: يضم** هذا المكتب 03 فروع وهي فرع الصفقات العمومية فرع الرقابة السابقة ومحاسبة الالتزامات بنفقات عمليات التجهيز، فرع الوثائق وإحصائيات نفقات الاستثمار والصفقات العمومية

المطلب الثالث: أهداف الميزانية.

نظرا للأهمية البالغة للمحاسبة العمومية وانعكاسها على الفرد والمجتمع. فهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية، أي المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تعود في وصايتها إلي الدولة أو هيئاتها الاقتصادية (البلدية، الولاية، الوزارة ... الخ)

1. الميزانية العامة:

ميزانية الحكومة أو ميزانية الدولة أو الموازنة الحكومية هي وثيقة رسمية تطرح الإيرادات والإنفاقات المقترحة من قبل الحكومة لمدة سنة مالية والتي غالبا ما تقرها السلطة التشريعية للبلاد (المجلس التشريعي) من خلال التصويت عليها، ويوافق عليها رئيس البلاد أو المدير التنفيذي لوكالة حكومية ويقدمها وزير المالية للأمة، للميزانية العامة عدة أنواع، الميزانية الإضافية وهي ميزانية تغطي عجز الموازنة الأصلية العادية، الميزانية الملحقة وهي عبارة عن الميزانية تختص بالمؤسسات، يعرفها المشرع الجزائري في المادة 03 من القانون 2190 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها "الوثيقة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار[1].

أما المادة 04 من القانون الجزائري رقم 2190 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بقوانين المالية عرف الميزانية على أنها " يقصد بالإيرادات والنفقات بمفهوم هذا القانون، مجموع الموارد وأعباء الميزانية العامة للدولة كما يحددها القانون رقم 1784 المؤرخ في 7 يوليو سنة 1984 المتعلق بقوانين المالية " [2]

[1] – المادة3، القانون رقم 90.21 الموافق 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الباب الأول، الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، الفصل الأول، ص 3.

[2] - المادة 04 من القانون الجزائري رقم 21–20 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بقانون المالية.

❖ **كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية:**

"تختتم الرقابة القبلية التي يمارسها المراقب الميزانياتي على مشاريع الالتزام بالنفقات وعلى قرارات التسيير بتأشيرة أو برأي ،يترتب على مشاريع الالتزامات وقرارات التسيير الخاضعة للتأشيرة، إعداد الآمر بالصرف لبطاقة الالتزام الملائمة، ترفق بالوثائق الثبوتية المتعلقة بها أما بخصوص الآراء التي يبديها المراقب الميزانياتي والمتعلقة بمشاريع القرارت والوثائق الخاضعة للرأي المسبق للمراقب الميزانياتي، فيتم الرد عليها من طرف الآمر بالصرف بموجب مذكرة توضيحية، يحدد نموذج بطاقة الالتزام وبطاقة الرأي وكذا البيانات الإلزامية التي تتضمنها وكيفيات وضع التأشيرة وإبداء الرأي من طرف الوزير المكلف بالميزانية." [1]

" الموازنة تحقق هدفين رئيسيين، هما:

✓ **التخطيط والتنسيق:** يقصد بالتخطيط رسم سياسة مستقبلية ووضع خطة شاملة تتطلب، تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع وكذلك الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل،

✓ **الرقابة وتقييم الأداء:** لا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطة فقط إذ أن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة، ومن ثم ينبغي الالتزام بالخطة خلال التنفيذ ومتابعة ذلك التنفيذ ورقابته وإلا أصبحت الخطة تقديرات لا جدوى منها لذلك فان الرقابة هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة عن طريق:[2]

✓ متابعة الأداء الفعلي للأنشطة.

✓ مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.

✓ تحليل الانحرافات والتعرف على أسبابها وعلاجها في الوقت المناسب "

❖ **أهمية الميزانية العامة:** تظهر أهمية الميزانية العامة من حيث:

✓ **أهمية السياسية:** إن اعتماد الميزانية من قبل البرلمان، معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة وان احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان.[3]

✓ **أهمية اقتصادية:** الميزانية العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي في الدولة وذلك عن طريق استخدام السياسة الاتفاقية الإرادية.

✓ **أهمية اجتماعية:** تتعلق بالمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرخاء الاجتماعي ومدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية.[1]

---

[1] – موقع فضاء المراقب المالي، قسم مراقب ميزانياتي http: //bit. Ly/space CF_cf، التعليمة رقم 9658 المؤرخة في 15 ديسمبر 2022، ص 5.

[2] – أكرم إبراهيم حماد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، المنهل، 2012 ص 28 . 29.

[3]– محمد طاقة هدى العزاوي، كتاب اقتصاديات المالية العامة –دار المسيرة 2007، ص 171–172.

2. الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية

❖ **تعريف الآمر بالصرف:** على انه كل شخص مكلف بتنفيذ عمليات الالتزام والتصفية وهي كلها عمليات تتعلق بتنفيذ النفقة بحيث يتم اعتماد الآمر بالصرف لدى المحاسب العمومي من اجل انجاز عمليات نفقة الولاية. [2]

❖ **أنواع الآمر بالصرف:** لقد نص قانون المحاسبة العمومية على أنواع الآمرين بالصرف وذلك من خلال المادة 25 من القانون 90-21 التي تنص على انه يكون الآمرون بالصرف هم رئيسيون وإما أمرين بالصرف ثانويين أو وحيدين. [3]

✓ **الآمر بالصرف الرئيسي:** هم الأشخاص الذين تخصص لهم مباشرة الاعتمادات المرخص بها في الميزانية وذلك بتحديد الإيرادات والنفقات للميزانية.

✓ **الآمر بالصرف الثانوي:**

هو الذي تفوض له هذه الاعتمادات من قبل الآمر بالصرف الرئيسي مثل رتب مصلحة غير ممركزة للوزارة، ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم في الإطار الإقليمي المعين فيه وبتفويض من الوزير الآمر بالصرف الرئيسي والتفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع.

✓ **الآمر بالصرف الوحيدين:**

" إن اختصاص الآمر بالصرف الوحيدين يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي غير الممركز المادة27 من القانون 90-21 في البرامج القطاعية غير المركزية التي تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي الذي يوافق عليه ويعتمد من طرف وزارة المالية وهذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة ". [4]

تحديد مسؤولية الآمر بالصرف: تحدد مسؤولية الآمر بالصرف والتي هي مزدوجة مدنية وجزائية فضلا عن المسؤولية التأديبية والسياسية بالنسبة للوزراء والولاة ورؤساء الجالس الشعبية البلدية والولائية، أما بالنسبة للمسؤولية التأديبية فتسري في حق الآمرين الثانويين في مواجهة رؤسائهم[5]

❖ **تعريف المحاسب العمومي: يعد** محاسبا عموميا كل شخص يعين بصفته القانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وضمان مراسلة الأموال والسندات، أو القيم، أو الأشياء، أو المواد المكلف بها وحفظها. [1].

---

[1]- محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة – ط2003، ص90.

[2]- المادة 24 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[3]- المادة 25 من القانون 90-21.

[4]- المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة.

[5] - المادة 32 من القانون 90-21.

إن المحاسبين العموميين يعينون من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية أو ممثله [2].

❖ **أنواع المحاسب العمومي:** يختلف المحاسبين من حيث العمليات الموكلة إليهم والمسؤوليات إلى: [3]

✓ **المحاسب الرئيسي:** حسب المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.

✓ **العون المحاسبي المركزي للخزينة:** هو الذي يتولى تجميع مجموع محاسبات محاسبي الدولة [4]

✓ **أمين الخزينة المركزية:** تنظيم واختصاصات وعمل المصالح للخزينة [5].

✓ **أمين الحزينة الرئيسي.**

✓ **أمين الخزينة الولائية.**

✓ **المحاسب الثانوي:** حسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 هم: [6]

- قابض الضرائب.
- قابض أملاك الدولة.
- قابض الجمارك.
- محافظا الرهون.
- أمناء خزائن القطاعات والمراكز الاستشفائية الجامعية.

هم الذين يقومون بعمليات مسك المحاسبة لدى هذه الهيئات وإعداد حسابات تسير خاصة بالعمليات التي يجرونها ويقدمون هذه العمليات لدى المحاسبين الرئيسين قصد القيام بعمليات التجميع.

✓ **المحاسبون الموكلون:** وهم الذين يكلفون بقبض الأموال أو دفعها لحساب محاسب عمومي، ويعتبرون مسؤولين مسؤولية شخصية ومالية عن هذه العمليات، ويتحمل المحاسب العمومي المسؤولية تضامنا مع المحاسب الموكل في حدود المراقبة التي يتعين عليه ممارستها عليه.

✓ **مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي:**

حسب نص المادة 35 من القانون 90-21 فإنه على المحاسب التحقق من: [1]

---

[1] – المادة 23 من القانون 90-21.

[2]– المادة 34 من القانون 90-21.

[3]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35 من القانون 90.21 الصادر في 15 أوت ،1990المادة 32، ص 1134.

[4] – المرسوم 86-225 بتاريخ 02-09-1986 المعدل والمتمم 21-12-1991 بتاريخ 495-91.

[5] – المادة 06من المرسوم 91-129 بتاريخ 11-05-1991 المتعلق بتنظيم واختصاصات وعمل المصالح الخارجية للخزينة.

[6] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، القانون 313.91 الصادر في 18 سبتمبر 1991، المادة 32، ص1636.

- ✓ ترخيص الآمر بالصرف للقيام بعمليات المكلف بها "صفة الآمر بالصرف أو المفوض له "
- ✓ مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها [2]
- ✓ شرعية عمليات تصفية النفقات.
- ✓ توفر الاعتمادات.
- ✓ إن الديون لم تسقط أجالها إلا أنها محمل بها.
- ✓ تأشيرة عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها.
- ✓ الصحة القانونية للمكسب الايرادي.
- ✓ مسك محاسبة والمحافظة على المستندات والوثائق المحاسبية.

المبحث الثاني: دور المراقب المالي في ترشيد المال العام

تعتبر الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية من أهم المراحل في دورة الميزانية العامة، حيث يقع على عاتق المراقب المالي المسؤوليات أثناء تسير مصالحه.

المطلب الأول: مسؤوليات المراقب المالي:

في إطار ممارسة الرقابة السابقة من طرف المراقب المالي فان مسؤولياتها التي جاء بها المرسوم التنفيذي رقم 09-374 والتي حددها من خلال التأشيرات التي منحها، كما يعتبر أيضا مسؤولا شخصيا عن سير مجموع المصالح الخاضعة لسلطته وكذلك مسؤولا عن مذكرات الرفض التي يبلغها بعنوان الرقابة السابقة للأمرين بالصرف في حالة تعسفه وطبقا للمواد 88 و89 من القانون الخاص بالمجلس للمحاسبة الآمر 20/95 فإنه يتحمل المسؤولية عن كل المخالفات فيما يخص عدم الانضباط في مجال سير الميزانية المالية عن كل الآراء التي يقدمها الآمرين بالصرف وكذلك عن السر المهني عند دراسته للملفات والقرارات التي يطلع عليها .[3]

كما أن المراقب المالي في تسيير مصالحه يعتمد على خمس عناصر وهي: التخطيط- التنظيم- القيادة- التنسيق- المراقبة، وكل عنصر من هذه العناصر له دور وأهمية بالغة من اجل بلوغ الأهداف الموجودة ويقع على عاتق المراقب المالي مسؤوليات عديدة أثناء تسييره لمصالحه نوجزها فيما يلي:

1. تحديد المسؤوليات الإدارية والمحاسبية: [4]

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، القانون 91-313 الصادر في 18 سبتمبر 1991، المادة 35، ص1636

[2] – المادة 36 من القانون 90-21.

[3] – المواد 88-89 من الآمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بالمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالآمر 10-02 الجريدة الرسمية، العدد 39.

[4] – المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

❖ **المسؤولية الإدارية للمراقب المالي:**

لا تطبق عليه المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عونا (محاسبيا) ويكون مسئولا إداريا أما وزير المالية والمراقب المالي أقرب أكثر إلى المحاسب العمومي بالنسبة لاحترام الأوامر السلمية وكذلك مسئول

عن المصالح التابعة له إداريا من مختلف المكاتب الموضوعة تحت تصرفه، كما أن المراقب المالي يتعرض إلى العقوبات عند إخلاله بالأعمال التي يثوم بها كالآتي:[1]

- ✓ تحويل غير قانوني للوثائق الإدارية.
- ✓ إخفاء المعلومات ذات الطابع المهني التي من واجبه تقديمها خلال تأدية مهامه.
- ✓ رفض تنفيذ تعليمات السلطة السلمية في إطار تأدية المهام المرتبطة بوظيفته دون مبرر مقبول.
- ✓ إفشاء أو محاولة إفشاء الأسرار المهنية.
- ✓ استعمال تجهيزات أو أملاك الإدارة لأغراض شخصية أو لأغراض خارج عن المصلحة.

❖ **المسؤولية المحاسبية للمراقب المالي:**

المراقب المالي يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا سيؤدي إلى دفع تقارير دورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية.

❖ **المسؤولية الشخصية الجنائية:**

إن العقوبات من طرف غرفة الانضباط بالميزانية والمالية للمجلس الأعلى للمحاسبة فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية المالية وفق المادة 88 من القانون 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين وقواعد الميزانية المالية، كل رفض لتأشيرة غير مؤسس أو حالة الممنوحة أعطيت خلافا للقوانين وطبقا لما ذكرناه أعلاه إن تحدد: [2]

✓ **المسؤولية الشخصية للمراقب المالي:**

هذا النوع من المسؤوليات يمر بغرفة التأديب بالميزانية المالية ومجلس المحاسبة عموما تمس الآمر بالصرف والمحاسبة وأعضاء المراقبة التي تنتج وثائق التسيير الإداري المتضمن الأخطاء المخالفة لقوانين المحاسبة الذي تسبب في الخسارة العمومية طبقا للمادة 88 من الآمر رقم 95- 20 المتعلق بمجلس المحاسبة تعتبر المخالفات لقواعد الانضباط في مجال سير الميزانية المالية. والأخطاء والمخالفات خطا صريحا بالإحكام التشريعية التنظيمية التي تسري تسبب الأموال التي تلحق ضرر بالهيئة العمومية [3]

[1]- المادة 163 من الآمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية.

[2] - المادة 88-1 من الآمر رقم 95-20.

[3] - المادة 88-2 من الآمر 95-20.

- ✓ **المسؤولية الجنائية للمحاسب العمومي:**

إن المراحل المختلفة للخوض في النفقات تبدأ منذ التقرير إلى غاية الدفع وتمر عبر مراحل كثيرة من المراقبة في الأصل الاعتماد المالية المنصوص عليها في قانون المالية المصوت عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني وأعضاء المجلس الدستوري توزع الاعتمادات المالية حسب الأسباب في كل قطاع مخصص له بواسطة مقرر اعتماد الدفع المؤشرة من طرف المراقب المالي للدولة لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين حيث توزع عليهم حسب المادة في الميزانية والالتزام يكون بالنفقات العمومية يكون أمام المراقب المالي هذا الالتزام: [1]

المطلب الثاني: مهارات المراقب المالي.

يمكن تلخيص أهداف الرقابة المالية في عدة عناصر من بينها وأهمها التحقق من أن الإنفاق تم وفق ما هو مخصص له ومنع الأخطاء والتأكد من سلامة القوانين والتعليمات المالية والمراقب المالي له دور محوري وفعال في مراقبة المال العام والحفاظ عليه، وهذا كله لا يتحقق إلا إذا كان المراقب المالي يتمتع بجملة من المهارات.

1. مهارات المراقب المالي:

يجب أن يتمتع المراقب المالي ببعض المهارات المرتبطة بالمحاسبة لان المراقب المالي يكون مسؤولا شخصيا عن دقة التقارير وعن سير المصالح الخاضعة لسلطته وعلى التأشيرات التي يمنحها، والتي يرفضها، وهذا يتطلب: " التخطيط والرقابة، تقييم الأداء المالي وتقديم الاستشارة، التقييم الاقتصادي، إعداد التقارير الداخلية والخارجية، " [2]

كما حددتها المادة 58 من القانون رقم 21- 90 الموافق 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية في شقه الخاص بالمراقبة، "وظيفة مراقبة النفقات المستعملة تستهدف ممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة ما يلي:

- ✓ السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.
- ✓ التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات.
- ✓ إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشيرة عند الاقتضاء وذلك ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الوثيقة.
- ✓ تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.

[1] – المادة 88-3 من الآمر رقم 95-20.

[2] – إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، 2014، ص143.

✓ إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف النفقات وبالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة " [1]

كما يجب أن يتصف المراقب المالي ببعض الصفات التي تمكنه من القيام بمهامه بسهولة ومهارة من بينها التنبؤ وحل المشكلات الاستثنائية، الفهم العميق لمعايير ولوائح المحاسبة، مهارات تقنية قوية، مهارات القيادة والتنظيم والتحليل مهارات إعداد التقارير المالية والتحليل المالي، يجب أن يتقن الإعلام الآلي.

" يجب أن يتمتع مراقب الحسابات بشخصية متكاملة وعليه إتباع أسلوب علمي في التخطيط لكل عملية تدقيقية وعدم الاعتماد على الذاكرة " [2]

"الرقابة عل المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من الموارد حصلت وفقا للتعليمات وقد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها وأن مستنداتها مستوفاة وصحيحة ومطابقة لما هو وارد بالسجلات فهي رقابة بالأساليب المحاسبية المتعارف عليها " [3]

"تتمثل مهمة المراقب المالي في الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية ويكلف بهذه الصفة على الخصوص بما يأتي:

✓ تنظيم مصلحة المراقبة المالية وإدارتها وتنشيطها.

✓ تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها.

✓ القيام بأية مهمة أخري مترتبة عن عمليات الميزانية.

تمثيل الوزير المكلف بالمالية لدي لجان الصفقات العمومية ولدي المجالس الإدارية ومجالس توجيه المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات الأخرى إعداد تقارير سنوية عن النشاطات وعروض الأحوال الدورية الوافية التي توجه إلي الوزير المكلف بالمالية تنفيذ كل مهام الفحص والرقابة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالمالية العمومية بناء علي قرار من الوزير المكلف بالمالية ممارسة السلطة السلمية علي الموظفين الموضوعين تحت تصرفه وتأطيرهم، المشاركة في دراسة وتحليل النصوص التشريعية والتنظيمية المبادر بها من المديرية العامة للميزانية والتي لها إثر على ميزانية الدولة أو الجماعات المحلية أو الهيئات العمومية إعداد تقييم سنوي ودوري حول نشاط المراقبة المالية مساعدة أية مهمة رقابية أو تقييم لمصالحه في إطار البرنامج المسطر من المديرية العامة للميزانية ضمان نجاعة

[1] – المادة 58، القانون رقم 90.21 الموافق 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الباب الثالث، الفصل الأول، وظيفة مراقبة النفقات المستعملة، ص 7.

[2] – نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء، عمان، 2009، ص149.

[3] – خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، ط 1 ،2010، عمان، الأردن، مكتبة المجتمع العربي، ص 72.

النفقات العمومية وفعاليتها " حياد المراقب واستقلاله هو المقدمة الضرورية اللازمة لأية رقابة جدية وفعالة على " [1]

المساهمة في الأعمال التحضيرية للميزانية المعهودة إليه وضمان متابعتها وتقييمها وكذا اقتراح كل تدبير ضروري يسمح بتسيير ناجع وفعال للنفقات العمومية " [2]

" غرضها المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من إتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة من قبل، وكذلك للتأكد من سلامة تحديد نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية " [3]

المطلب الثالث: العراقيل التي تواجه عمل المراجع.

نظرا للأهمية البالغة للرقابة المالية التي تكون طوال السنة وتراقب تنفيذ النفقات العمومية حرص المشرع الجزائري علي إعطائها أهمية بالغة، غير أننا نجد بعض العراقيل تواجه المراقب المالي في تنفيذ مهامه.

❖ **العراقيل التي تواجه عمل المراقب:**

"يعتمد نجاح الرقابة إلى حد كبير على تعاون المراقب عليه مع المراقب ويتحقق التعاون إذا تفهم المراقب ظروف الطرف الآخر والوقت المناسب لتنفيذ الرقابة، واستخدام الأساليب الودية التي من شأنها أن تجعل المراقب عليه متفهما لطبيعة عمل المراقب ومن ثم قبولها والتعاون معها " [4]

ويمكن تلخيص أهم المعوقات التي تواجه المراقب المالي في وتعرقل مهامه في النقاط التالية:[5]

– عدم وجود ضمانات قانونية تحمي المراقب المالي بالرغم من حساسية المهام الموكلة إليهم.

– تبعية المراقبين الماليين لوزارة المالية، يفقدها نوعا من الاستقلالية المطلقة وتحد من فعالية ونجاعة أدائها.

– عدم تعاون المؤسسات الخاضعة للرقابة المالية مع مصلحة الرقابة بشكل يسهل العملية الرقابية، حتى أنه في بعض الأحيان يتم تكرار نفس الخطأ المشار إليه في مذكرة الرفض المؤقت، وهذا راجع لنقص تكوين وانعدام المرجعية القانونية لموظفي مصلحة الرقابة اللامبالاة من طرفهم.

– محدودية الإمكانيات المادية وقلة الامتيازات المالية الممنوحة لموظفي مصلحة الرقابة المالية.

---

[1] – على سيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 32،

[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 64، 27 نوفمبر، 2011.

[3] – خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[4] – خالد راغب الخطيب، نفس المرجع، ص 107.

[5] – عيسى بوراري، الدور الرقابي للمراقب المالي على مالية الدولة وميزانيات الجمعيات المحلية الإقليمية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية، والعلوم الاجتماعية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، ص 236.

و نظرا لتنوع المؤسسات و تعدد وظائفها و زيادة تعقد أعمالها ، برزت الكثير من العوائق و التحديات التي تواجه عمل المراقب بالرغم من التطور الكبير في هذا المجال

- ✓ تعدد مهارات مراقب التسيير و المتعلقة بكثرة الاختصاصات و الكفاءات المطلوبة فيه و التي يتوجب عليه أن يتحكم فيها كتقنيات التخطيط و الخبرة المرتبطة بالتسيير و القدرة علي التنسيق ..... الخ هذا ما يجعل من مراقب التسيير إنسانا نادرا يصعب إيجاده .
- ✓ الوضعيات الغامضة جزئيا التي تعترض المؤسسات ، مع التغيير السريع للمحيط و التشخيص الذي ينبغي استخلاصه و التعديلات التي ينبغي إدخالها .
- ✓ تشكل المعلومات عائقا آخر بالنسبة لعمل مراقب التسيير و هذا راجع إلى فائض و حجم المعلومات التى تتلقاها المؤسسة و مدي ملائمتها لاحتياجات المستخدمين لها م، ما يستدعي إلمام مراقب التسيير بالأوجه الحقيقية للنشاط حتى يتمكن من تنظيم حركة المعلومات في المؤسسة لتحسين عملية الإيصال
- ✓ و تعتبر عملية تقييم الأداء بدورها مشكلا أساسيا لعمل مراقب التسيير .
- ✓ صعوبة قياس مردودية نظام مراقبة التسيير أي تحديد الأرباح الناتجة عنه و التكاليف التي يسببها
- ✓ عراقيل تقنية : من العراقيل التقنية ما يلي

- أخطاء حكمية : تفشل الإدارة و الموظفين أحيانا في اتخاذ القرار لعدم اكتمال المعلومات ، أو ضيق الزمن أو صعوبات أخرى .
- الانهيار : انهيار نظم الرقابة ينجم عن الفهم الخطأ للموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة الاهمال ، عدم التركيز ، الاعياء و التغيرات الدائمة أو المؤقتة في الموظفين .
- التواطؤ : قيام موظف أو موظفين بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المؤسسة
- تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية : قد تقوم الإدارة بتجاوز السياسات و الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية
- احتمال تقادم السياسات و الإجراءات : و ذلك بسبب تغير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن [1]

و تبقي الرقابة هي الوسيلة الوحيدة للتأكد من وجود انحرافات و كذا كشف الأخطاء و الغش في الدفاتر المحاسبية ، و العمل على تصحيحها و تساعد على تقييم الأداء

[1] - بدار عاشور ، بوتيارة عنتر ، معوقات عمل مراقبة التسيير و آليات تجاوزها ، دراسة لعينة من الاداريين في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية ، المجلد 8 ، العدد 3 ، ديسمبر 2021 ، ص 305 -306 .

المبحث الثالث: الإصلاحات المالية وترشيد المال العام

تعود أهمية النفقات العمومية باعتبارها الوسيلة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الدور الذي تقوم فيه الميادين المختلفة، أي أن الدولة ترسم حدود نشاط الدول الاقتصادية والاجتماعية، ولذا تلجأ للإنفاق العام الذي يعتبر أداة مهمة من الأدوات المالية الرئيسية للدولة.

المطلب الأول: ترشيد النفقات العمومية

إن الدولة تسعى دوما من أجل إشباع حاجات المجتمع بمختلف أشكالها فهي بذلك تلجأ إلى الإنفاق العام كأداة مالية وأول شيء تقوم به هو تحديد النفقات العامة الخاصة بكل قطاعاتها وتخصص لذلك اعتمادات مالية من أجل تلبية هذه حاجات، وقبل التطرق إلى مساهمة المراقب في ترشيد النفقات العمومية يجدر بنا التطرق إلى مفهوم ترشيد الإنفاق العام.

1. تعريف ترشيد النفقات العمومية:

سوف نتطرف لتعريف النفقة العامة لغة واصطلاحا من خلال ما ورد في الفقه والتشريع

تعريف النفقة العامة لغة: هي ما أنفق الرجل إذا افتقر وذهب ماله ومنها قوله تعالى:" **قُل لَّوْ أَنتُمْ تَمْلِكُونَ خَزَائِنَ رَحْمَةِ رَبِّي إِذًا لَّأَمْسَكْتُمْ خَشْيَةَ الْإِنفَاقِ ۚ وَكَانَ الْإِنسَانُ قَتُورً (100)**"[1]

✓ **تعريف النفقة العامة اصطلاحا:** إن النفقة العامة هي إخراج جزء من مال مخصوص إلى بيت المال لوجهة مخصوصة تحقيقا للصالح العام.

يقصد بترشيد النفقات العامة حسن التصرف في الأموال وانفاقها بعقلانية وحكمة على أساس رشيد دون الإسراف، ويتضمن ترشيد النفقات ضبط النفقات وزيادة الكفاءة الإنتاجية ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوفرة بمعنى أخر هو الإدارة الجيدة. [2]

2. عوامل نجاح عملية ترشيد النفقات العمومية: إن ترشيد الإنفاق العام يتكون من العديد من العوامل نذكر منها: [3]

✓ **تحديد الأهداف بدقة:** أي تكون الأهداف واضحة ومفهومة ودقيقة للبرامج الحكومية.

✓ **تحديد الأولويات:** أن منظومة التخطيط العمومية يتعين عليها تحديد المشاريع والبرامج وفق سلم للأولويات حسب درجة إشباعها لحاجات الأفراد الأكثر إلحاحا.

✓ **القياس الدوري لبرامج الإنفاق العام:** تقييم مدى فعالية أداء الوحدات والأجهزة الحكومية عند قياسها بتنفيذ البرامج والمشاريع الموكلة لها.

---

[1] – القرآن الكريم، الآية 100، سورة الإسراء.

[2] – زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان 1998، ص65.

[3] – مجلة البحوث والدراسات التجارية العدد الرابع سبتمبر 2018، ص277.

✓ **عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره علي مصلحة الفئات الأضعف:** يجب على الدولة أن تسعى إلى تحقيق أكبر درجة ممكنة من العدالة لتوزيع المنافع والخدمات الناتجة عن النفقات العامة.

✓ **تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة:** وذلك بالتأكد من بلوغ النتائج الموجودة في النفقات العامة وفق الخطط

3. الإجراءات التي يقوم بها المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية:

للمراقب المالي عدة مجالات تقع فيها مسؤوليته أثناء تأدية مهامه وهي كالتالي: [1]

❖ **مسؤولية المراقب المالي في منح التأشيرة على الالتزام:**

✓ مفهوم الالتزام

✓ تأشيرة المراقب المالي

❖ **مفهوم الالتزام:** هو عقد بين طرفين يستلزم توافق إدارتين على إنشاء أو القيام بعمل ما، الالتزام في مادة النفقة العمومية كمرحلة أولية في تنفيذ النفقة بغير التصرف أو العمل الذي يؤدي إنشاء أو زيادة في نفقة ما، مما يجعل النفقة الملتزم بها واجبة التسديد والدفع وينقسم الالتزام إلى التزام قانوني والتزام محاسبي.

✓ **الالتزام القانوني:** هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، كما أنه يوجد الالتزام الاحتياطي وهو إجراء يسمح للأمر بالصرف بالالتزام بالنفقات مع تبرير لاحق.

✓ **الالتزام المحاسبي:** هو تخصيص قسم من الاعتمادات المالية المرخصة بها قصد التحقق أو تسديد نفقة ناتجة عن التزام قانوني.

❖ **إجراءات الالتزام:**

ينشأ الالتزام بقرار فعلي للأمر بالصرف على وثيقة مكتوبة تثبت وتمثل تعهد الآمر بالصرف بالنفقة مثل تحرير صفقة عمومية أو سند طلب أو مقرر تعيين موظف.

❖ **الملف الخاص بالالتزام:** هو وثيقة المهنة أو المثبتة للالتزام على سبيل المشروع أي بصفة ممضية من طرف الإدارة (الآمر بالصرف)

❖ **شكل بطاقة الالتزام:** يتم تحديد كل بطاقة الالتزام عن طريق قرار من الوزير المكلف بالميزانية وتتضمن بطاقة الالتزام المعلومات التالية:

الدمغة الجهة المنفذة للالتزام وزارة، مديرية، مصلحة:

[1] – المرسوم التنفيذي 09-374.

الرقم التسلسلي للالتزام – السنة – الآمر بالصرف وصفته– طبيعة النفقة –الفرع، الباب، المادة، الفقرة – مبلغ العملية الالتزام – الرصيد القديم والجديد– خانة خاصة بالملاحظات – خانة بوضع تأشيرة المراقب المالي وتاريخها.

❖ **الرقابة على الالتزام:** تعطي صلاحية الرقابة على الأعوان من طرف وزير المالية ويجب أن تخضع ملف الالتزام إلى تأشيرة المراقب المالي قبل إمضائه من طرف الآمر بالصرف.[1]

❖ **العمليات المحاسبية الخاضعة للالتزام:** قرارات المتعلقة بالموظفين – التعيين – الترسيم – العقود الخاصة بالوظيف العمومي – جداول الاسمية في آخر سنة – جداول الأصلية التي تحدد الأجور في بداية السنة – نفقات التسيير والتجهيز والاستثمار– التغير في الاعتماد.

❖ **صلاحيات الالتزام:** بما أن الالتزام هو تخصيص أموال النفقات العمومية كالالتزام الذي يتبعه تأشيرة يبقى قابلا للتنفيذ إلى غاية نهاية السنة، ففي نهاية السنة تسقط الالتزام غير متبوع بالآمر بالدفع، المطالبة بالدفع بالاعتمادات جديدة بعد نهاية سنة الالتزام والآمر بالصرف يحتفظ بحرية المطلقة بالنسبة لتنفيذ أو الامتناع ولو كان الالتزام متبوعا بتأشيرة المراقب المالي ولجنة الصفقات العمومية مما يسمح للمراقب المالي على المستوى المركزي أو المحلي من ممارسة تحقيقاته على الشرعية وقانونية الالتزام.**43. منح تأشيرة المراقب المالي تتمثل فيما يلي:**

إثبات صفة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو بطاقة الالتزام أو تعليل رفض التأشيرة عند الاقتضاء وذلك ضمن الآجال محدد عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الملف. [2]

تخضع مشاريع القرارات المذكورة في المادة 05و 06 من المرسوم التنفيذي المعدل والمتمم رقم: 09-374 لتأشيرة المراقب المالي قبل التوقيع عليها إلى الشروط التالية: [3]

❖ **شروط منح تأشيرة المراقب المالي:** بعد أن يرسل الآمر بالصرف ملفات بطاقات الالتزام يشرع المراقب المالي في تطبيق العناصر الشكلية والميزانية والمراقبة الشكلية تكون في الفحص الحقيقي للملف الالتزام النفقات ومطابقته لتنظيم التشريعي المعمول به العمل وعلى هذا البيان المراقبة الشكلية ترتكز على ما يلي:

نوع الآمر بالصرف: التأكد من مدى أهمية الآمر بالصرف.

---

[1] – المادة 58 من القانون 90-21.

[2] – المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم :09-374.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 92-414 الخاص بالعناصر التي تخضع لرقابة المراقب المالي المادة 09.

- ✓ المطابقة للقوانين والتنظيم المعمول به، فالمراقب المالي يجب عليه أن يتأكد من شرعية ومراقبة وثيقة الالتزام بواسطة احترام لقوانين الجاري بها العمل
- ✓ وجود تأشيرة أو رأي مسبق حيث توفر التأشيرات المسبقة التي تمنحها السلطات المختصة يشترطها القانون خاصة منها تأشيرة لجنة الصفقات العمومية [1]

مراقبة مطابقة ميزانية: تكون من الفحص الحقيقي للملاحظات وهي كالتالي:

- ✓ تسجيل النفقات في الباب أو المادة من ميزانية في هذا الاتجاه يجب أن يتأكد من بطاقة الالتزام التي تحمل الرقم العددي الذي يمثل التسجيل في الميزانية.
- ✓ مراقبة توفر الاعتماد المالية أو المناصب المالية، قانون المالية وتنظيم الميزانية.

مراقبة مطابقة الحسابية: ضروري أن يتأكد من مبلغ الالتزام إن كان وفقا لتقويم المنسق مع العناصر المحتوى الوثائق الملحقة ومن هنا نجد أن المراقب المالي يسعي إلى التأكد من وجود العناصر السابقة وذكرها فان توفرت أشر بالموافقة على السجل أو الوثيقة المثبتة للالتزام بالنفقة أو يقوم برفض التأشيرة لانعدام العناصر مع تعليل الرفض في مدة 20 يوما [2]

5. مسؤوليات المراقب المالي في متابعة النفقات العمومية:

الرفض هو إجراء مكتوب الذي يعبر بموجبه المراقب المالي رفضه قبولا التزاما بنفقة لعدم شرعيته فكل التزام غير قانوني وغير مطابق للتنظيم يكون موضوع رفض مؤقت أو نهائي حسب الحالة. فمذكرة الرفض التي يرسلها المراقب المالي إلى الآمرين بالصرف ينبغي أن تتضمن كل الملاحظات أو المراجع التي استند عليها الرفض وينقسم إلى ثلاث حالات: [3]

في حالة الرفض المؤقت: يبلغ الرفض المؤقت في هذه الحالات: [4]

- ✓ اقتراح التزام مشطوب بالمخالفات والتنظيم.
- ✓ انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.
- ✓ نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

في هذه الحالة يؤجل المراقب المالي وضع تأشيرته وذلك بعدم توفر التسميات القانونية في هذه الحالة يمنح المراقب المالي مهلة ووقت كافي لإتمام الشكليات القانونية وإرسال الوثائق المتبقية.

في حالة الرفض النهائي: يعلل الرفض النهائي بما يلي: [5]

---

[1] – رضا شادلي تنفيذ النفقات العامة مذكرة ماجستير كلية الحقوق بن عكنون الجزائر، 2002، ص 20–33.

[2] – المادة 14 من المرسوم التنفيذي، رقم 92–414.

[3] – المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 09–374.

[4] – المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم: 414/92 المتعلق بالرقابة السابقة.

[5] – المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم: 414/92 المتعلق بالرقابة السابقة.

- ✓ عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيم المعمول به.
- ✓ عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- ✓ عدم احترام الآمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

لا يجب أن يكون الرفض المؤقت المبلغ من طرف المراقب المالي للأمر بالصرف مكررا. [1]

في هذه الحالة يمكن للأمر بالصرف في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات العمومية أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤولية بمقرر معلل يعمل به الوزير المكلف بالمالية، ويرسل الملف موضوع التغاضي مباشرة إلى الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني. كما لا يمكن الحصول على التغاضي في حالة الرفض النهائي يعلن عنه بالنظر إلى ما يلي: [2]

- ✓ صفة الآمر بالصرف.
- ✓ عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها.
- ✓ انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة أو المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- ✓ انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.
- ✓ التخصيص غير القانوني للالتزام بهدف إخفاء ما تجاوز للاعتمادات وإما تعديلاتها أو تجاوز المساعدات المالية لميزانية.

في حالة التغاضي:

في هذه الحالة تسقط مسؤولية المراقب المالي والمراقب المالي المساعد وتتحول هذه المسؤولية للأمر بالصرف المتغاضي حيث يرسل الالتزام مرفق بمقرر التغاضي وتاريخه. يجب أن يطلع الآمر بالصرف في الحالات المنصوص عليها في المادتين 11-12من المرسوم التنفيذي رقم92-414في مرة واحدة على كل أسباب التي تعارض تأشيرة الملف. [3]، يجب على المراقب المالي في حالة الرفض النهائي أن يرسل نسخة من الملف مرفقة بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية، يمكن للوزير المكلف بالميزانية في هذه الحالة إعادة النظر في الرفض النهائي الصادر عن المراقب المالي عندما يعتبر أن العناصر المعبرة على الرفض غير المؤسسة.

المطلب الثاني: الرقابة على المال العام

نظرا للحاجة المستمرة للتأكد من صحة البيانات المحاسبية، تعتبر الرقابة على المال العام بصفة عامة وسيلة تمنع الوقوع في الأخطاء من خلال المتابعة والتأكد وتصحيح الأخطاء، وأداة لترشيد الإنفاق العام وذلك عن طريق المراقبين الماليين.

---

[1] – المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414.

[2] المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374

[3] – المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414.

1. تعريف الرقابة:

لغة: هي الرصد والحراسة الحفظ " رقب الشيء يرقبه وراقبه مراقبة ورقابا حرسه " [1]

شرعا: تعني المراقبة الانتظار في قوله تعالى: " **إِنَّا مُرْسِلُواْ ٱلنَّاقَةِ فِتْنَةً لَّهُمْ فَٱرْتَقِبْهُمْ وَٱصْطَبِرْ**"[2]

وأيضا في قوله تعالى " **فَخَرَجَ مِنْهَا خَائِفًا يَتَرَقَّبُ** " ومن مجموع النصوص القرآنية المشار إليها يتبين أن معنى الرقابة: الرعاية الحفظ الانتظار "

اصطلاحا: " نشأة الرقابة المالية ترجع إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب " [3]

والرقابة المالية ظهرت منذ القدم ومرت بمراحل وتجمع جل التعاريف على أن الرقابة هي كل الإجراءات التي يقوم بها المراقبون من اجل الحفاظ على المال العام.

" تنشأ الحاجة للرقابة نتيجة احتمال حدوث أخطاء في تنفيذ الخطط، وهي بذلك تضمن إتمام تنفيذ الخطط حسب المستويات المرسومة، وتبدأ عملية الرقابة بوضع وتطوير الأهداف والمعايير " [4]

2. أنواع الرقابة المالية:

من أجل تحقيق الرقابة على النفقات العمومية والأهداف، فقد تعددت أنواعها وسوف نتطرق إلى ثلاث أنواع من الرقابة من حيث السلطة الممارسة.

- ✓ **الرقابة الإدارية:**

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة، حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسهم وكذلك موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات. [5]

- ✓ **الرقابة التشريعية:**

لا ينتهي دور السلطة التشريعية في دور حياة الميزانية العامة بعد الإجازة أو المصادقة عليها، بل يمتد دورها إلى الرقابة على التنفيذ بصورة مباشرة، فالرقابة التشريعية مع الموازنة العامة تعتبر رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية تشمل، هذه الرقابة جميع التفاصيل للإيرادات والنفقات العمومية.[6]

---

[1] . بسام عوض عبد الرحيم عياصرة، الرقابة المالية في النظام الاقتصادي الإسلامي، ط 1، 2010، ص 27.

[2] . الرقابة المالية في الإسلام عوف محمود الكفراوى، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1983، ص 12.

[3] . الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق ص 11.

[4] . رائد أحمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010، ص11.

[5] – محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة ط4، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 2010، ص373.

[6] – علي خليل سليمان اللوازي، المالية العامة دار زهرات للنشر والتوزيع، عمان الاردن 2013، ص 329.

✓ **الرقابة القضائية:**

تقوم بها جهة مستقلة عن السلطتين التنفيذية والتشريعية ومهمتها محاكمة المسئول عن الأخطاء والانحرافات المالية وإصدار العقوبات وإحالته للقضاء.[1]

3. أهمية الرقابة المالية: تبرز أهمية الرقابة المالية من خلال ما يلي:

✓ تعتبر جزءا أساسيا من الإدارة المالية والتي تضمن مجموعة من السياسات والإجراءات.

✓ تعتبر من أهم المرتكزات التي تنطلق منها الموازنات العامة وتضمن استقامة ونزاهة الموظفين والتأكد من أدائهم لمهامهم وواجباتهم.

✓ تعتبر الرقابة من أهم الوسائل والأدوات التي تساعد على اكتشاف أصحاب القدرات والمواهب وذلك من خلال الرقابة المالية ومتابعة التقارير التي تقدم للإدارة العليا. [2]

✓ الرقابة المالية من أهم الوسائل التي تلزم جميع الموظفين والعاملين باختلاف مواقعهم الإدارية على احترام وتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات كاملة حسب القانون والدستور [3].

✓ تطور دور الرقابة المالية من مجرد التحقيق من أن النشاط الحكومي يمارس في حدود القانون إلى التأكد من أن هذا النشاط يمارس بسرعة وكفاءة وفعالية في حدود القانون أيضا.[4]

4. أهداف الرقابة المالية:

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث وتتلخص هذه الأهداف في النقاط الرئيسية الآتية:

✓ متابعة بتنفيذ الخطة الموضوعة وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من إن التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعة

✓ التأكد من سلامات القوانين واللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملائمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها واقتراح وسائل العلاج التي تكفل إحكام الرقابة على المال العام دون تشدد في الإجراءات قد يعيق سرعة التنفيذ أو التسيب يؤدي ذلك إلى ضياع الأموال وكثرة وقوع حوادث الاختلاس.

✓ تخفيض تكاليف أداء الإعمال الحكومية والحد من الإسراف وضمان الاستقلال الأمثل بالاعتمادات المالية المخصصة للأجهزة الحكومية. [5]

---

[1] – اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط9، دار الثقافة والنشر والتوزيع عمان، الأردن 201،ص106

[2] – محمود حسين الوادي، زكريا احمد، مبادئ المالية العامة،دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة، الأردن، 200،ص 192.

[3] – حسين محمد سمحان، ومحمود حسن الوادي وآخرون، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة عمان، طبعة الأولى ،2007، ص197-198.

[4] – عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر، دراسة تحليلية ونقدية أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة باتنة ،2014-2015، ص45.

[5] – على زعدود المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005 ص 148.

- ✓ بيان آثار التنفيذ على المستوى الاقتصادي واتجاهه.
- ✓ الربط بين التنفيذ وما يتخلله من إنفاق والنتائج المترتبة عنه [1]

❖ **أجال أعمال الرقابة المسبقة للمراقب المالي [2] :**

يشرع المراقب المالي في تفحص ومراجعة كل الوثائق المتعلقة بالنفقة الملتزم بها والتي قدمها الآمر بالصرف في أجال عشرة أيام (10) اعتبارا من تاريخ استلام مصالح المراقبة المالية لاستمارة الالتزام، ويمكن تمديد الأجل إلى عشرون يوما (20) في حالة تعقد الملفات وتطلبها لدراسة ومراجعة مكثفة من المراقب المالي وهذا ما أعدته المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، أما في حالة الرفض المؤقت والمعلل من المراقب المالي فيترتب عنه توقف سريان هذه المواعيد وطبقا لمادة 16 من المرسوم السابق يحدد اختتام الالتزام بالنفقات حسب نوعها فان كانت نفقات التسيير يكون 10 ديسمبر من السنة التي يتم فيها ويمد فيها 20ديسمبرمن نفس السنة المتعلقة بنفقات التجهيز والاستثمار ونفقات التي تصرفها بواسطة الإدارة مباشرة وقرارات تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين وجداول أجور المستخدمين المؤقتين والدائمين، [3]

❖ **تعريف مجلس المحاسبة:** مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، [4]

وتهدف الرقابة التي يمارسها من خلال النتائج التي يتوصل إليها في تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية [5]

❖ **مجال اختصاص مجلس الإدارة:** إن مجال ممارسة الصلاحيات الإدارية المخولة له يكلف مجلس المحاسبة برقابة ما يلي: [6]

- ✓ مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية

---

[1] – محمد العربي بوعمران، المحاسبة العمومية، دار النشر البويرة، الجزائر 2017 ص98.

[2] – المادة 15 من المرسوم التنفيذي 92-414.

[3] – المادة 09-10من المرسوم التنفيذي 09-374

[4] – المادة 02 من الآمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة ج ر،عدد39، 199، ص3.

[5] – المادة 02 من الآمر 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 يعدل ويتمم الآمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 بمجلس المحاسبية ج ر، عدد50،2010، ص4.

[6] – جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة 2004، ص 225 – 226.

✓ استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة، أو الجماعات الإقليمية، أو المرافق العمومية، أو أي هيئة أخرى خاضعة للرقابة مجلس المحاسبة.

✓ مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات والشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني والتي تملك فيها الدولة أو أحد ممثليها جزء من رأسمالها.

✓ مراقبة استعمال المورد التي تجمعها الهيئات عن طريق التبرعات من أجل القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية على الخصوص وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.

❖ **صلاحيات مجلس المحاسبة:** يتمتع بصلاحيات عامة في مجال الرقابة اللاحقة للأموال العمومية

في مجال ممارسة صلاحياته الإدارية:

✓ يراقب حسن استعمال الهيئات الخاصة للرقابة الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، كما يقيم نوعية تسيرها على المستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة.[1]

✓ يراقب كذا شروط منح واستعمالات والإعانات والمساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته.

✓ يشارك مجلس المحاسبة على الصعيد المالي والاقتصادي في تقيم فعالية النشاطات والمخططات والبرامج والإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة عامة ووطنية. [2]

في مجال ممارسة صلاحياته القضائية:

✓ يتأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها في مجال تقديم الحسابات والمراجعة الحسابات المحاسبين العموميين، ومراقبة الانضباط في مجال في تسيير الميزانية والمالية ويطبق الجزاء على المخالفات والأخطاء.[3]

✓ يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العمومين ويصدر أحكام بشأنها ويدقق في صحة العمليات المالية الموصوف فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمات المطبقة عليها.

---

[1] – الآمر 95-20 المتعلق مجلس المحاسبة الجريدة الرسمية الجزائرية الصادرة بتاريخ 23-07-1995، العدد39.

[2] – سامية شويحي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمتطور الإسلامي في الرقابة على المال العام، أطروحة ماجستير غير منشورة، تخصص تسير المالية العامة جامعة أبو بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة تلمسان، الجزائر 2010-2011، ص93

[3] – المادة 87، الآمر 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة.

❖ **رقابة المفتشية العامة للمالية:**

تعريف المفتشية العامة للمالية:

أنشأت المفتشية العامة للمالية بسبب الزيادة الكبيرة للنفقات العمومية نتيجة التطور المتواصل للنشاطات الدولة في مختلف المجالات، ففي 1980 أنشأت هذه المفتشية الرقابية في الجزائر بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 والتي تنص مادته الأولى على انه "تحدث هيئة للمراقبة توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تسمى بالمفتشية العامة للمالية وتهدف إلى تدعيم الجهاز الرقابي، وإكمال تقنيات الرقابة بما فيها من النفقات العامة دون إدماج مصالحها مع الأجهزة الأخرى للرقابة " [1]

صلاحيات المفتشية العامة للمالية: تتمثل صلاحياتها حسب المرسوم التنفيذي رقم 08-272 فيما يلي:

- ✓ تقييم أداءات أنظمة الميزانية [2]
- ✓ التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل، أو قطاعي، او فرعي، أو كيان اقتصادي.
- ✓ تقييم شروط تسيير استغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية مهما كان نظامها.
- ✓ التدقيق، أو الدراسات، أو التحقيقات، أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.

❖ **الرقابة البرلمانية:** سنتطرق في هذا الفرع إلى غرفتي البرلمان ألا وهما المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة.

- ✓ **المجلس الشعبي الوطني:**

هو هيئة تشكل بانتخاب ممثليه من طرف الشعب ويصوتوا باسمه ولحسابه، للمجلس الشعبي الوطني الحق في ممارسة اختصاص التشريع والمراقبة بطريقة ديمقراطية [3]

مهامه المجلس الشعبي الوطني:

- ✓ أن ينشئ في أي وقت لجنة تحقيق في أي قضية للمصلحة العامة.
- ✓ تقديم الحكومة لمجلس الشعبي الوطني عرضا على استعمال الاعتمادات المالية التي أقرها.

---

[1] – المادة 01، من المرسوم التنفيذي رقم 80-53، المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن أحداث مفتشية عامة للمالية ج ر، العدد 10، 04 -3 - 1980.

[2] – المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية .، 07-09-2008، العدد50.

[3] – المواد 150-151 من القانون 80-04 المؤرخ في 4-09-1980، المتعلق بتنظيم اختصاص مجلس الشعبي الوطني

✓ **مجلس الأمة:**أنشا مجلس الأمة بموجب دستور 1996 حيث يعتبر غرفة ثانية في البرلمان، بعد الغرفة الاولى التي هي المجلس الشعبي الوطني، يمارس مجلس الأمة رقابته على العمل الحكومة، بحيث أن رئيس الحكومة مطالب بعرض برنامج حكومة على مجلس الأمة في المادة 80 من الدستور.[1]

المطلب الثالث: آفاق إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.

بما أن الجزائر أصبحت تشهد تحولات عميقة وجذرية في جميع المجالات وعلى غرار باقي دول العالم كان من الضروري إتباع إصلاحات عميقة وجذرية تسمح بمواكبة موجة التطور السريع التي يشهدها العالم وعلي حسب رأي المختصين، فان إصلاح المنظومة المالية يعد أساس كل الإصلاحات فهي القاعدة المهمة التي يرتكز عليها الإصلاح فهي تساعد أصحاب القرار على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.

1.آفاق إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر:

يستمر الإصلاح المحاسبي في الجزائر لاسيما الإصلاح المالي في التطور "ينبغي أن يتحدد مسار الإصلاح في ضوء عناصر عدة أهمها:

الأهداف المرجوة من الإصلاح على أن يتسم بالواقعية، والقدرات المؤسسية بالقطاع العام ومدي كفاءة المؤسسات المعنية بالإصلاح والقدرات التنظيمية والإدارية والتقنية المتاحة في القطاع العام " [2] ومن بين الأسباب التي دفعت إلي تبني نظام جديد أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر معلومات دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسات، التقليل من المخاطر المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري، تسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوح، محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية والاستفادة من تجارب الدول المتطورة ويهدف الإصلاح إلي تعزيز الشفافية والمساءلة في الإنفاق الحكومي وتحسين الأداء المالي للحكومة وتعزيز النمو الاقتصادي وخلق فرص عمل أكثر، والتركيز على الإدارة الالكترونية، وذلك لتحقيق التنمية المستدامة والاستقرار في البلاد، " الرهانان الأساسيان في الانتقال إلي تطبيق النظام المحاسبي المالي يتمثلان في محورين أساسيين هما : أنظمة المعلومات والاتصال المالي في المؤسسة، بالإضافة إلى رهاني تعزيز حوكمة الشركات وتفعيل بورصة الجزائر " [3]، حيث تم إنشاء هيئة الرقابة المالية التي تتولي مراقبة الإيرادات والنفقات الحكومية وتحسين جودة الإدارة المالية والمحاسبة يمكننا تقييم عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال

[1] --ا لمادة 80، من الدستور الجزائري، 1996.

[2] – الوصال كمل أمين، البنية التحتية والاستثمارات العامة في العالم العربي، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، 2018،

[3] – شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، المنهل، 2019، ص351.

تحليل مجموعة من العوامل والتي نراها لها صلة مباشرة تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظرياتها الأجنبية،

"يجب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كأساس لعرض وإعداد القوائم المالية لأنها تتمتع بالقبول الدولي ومعترف بها عالميا، تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية، تسمح بإجراء المقاربات بين عدة مؤسسات على اعتبار أن تطبيق كل المؤسسات في الأسواق المالية الدولية لمعايير محاسبية موحدة من خلال المعايير المحاسبية والمعلومة المالية يجعل من القوائم المالية لهذه المؤسسات متجانسة وقابلة للمقارنة، إيجاد لغة محاسبية مشتركة وموحدة تلقي قبولا وطنيا ودوليا " [1]

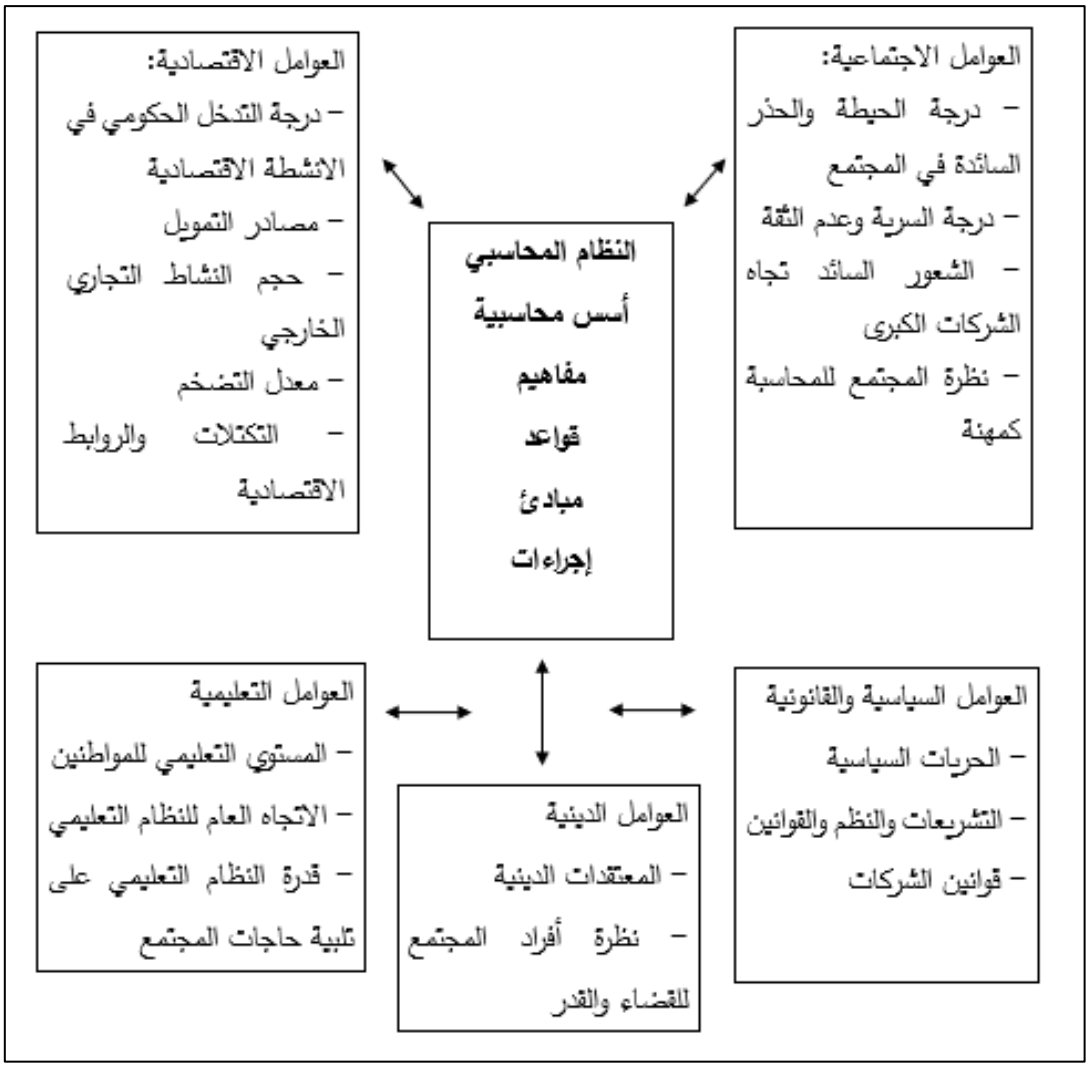
2.العوامل المؤثرة في النظم المحاسبية الدولية:

النظم المحاسبية لأي دول هي نتاج تفاعلات معقدة لمجموعات من العوامل البيئية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية والتعليمة والدينية وهذه المجموعات لها تأثير كبير على طبيعة وعمل النظام المحاسبي المتبع في تلك الدول حيث ينعكس تأثيرها على القواعد والأسس والمفاهيم والإجراءات المحاسبية المعمول بها في تلك الدولة واختلاف هذه العوامل من دولة لأخري بسبب اختلاف النظم المحاسبية بين الدول والتي يوضحها الشكل التالي: [2]

[1] . كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2011 رقم النشر 5193، ص 17.

[2]. رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008ص 9 .

الشكل رقم (02-02): العوامل المؤثرة في النظم المحاسبية الدولية



المصدر: رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، ص 10

خلاصـــــة الفصل الثاني

بعد الدراسة التطبيقية التي أجريت في المديرية العامة للميزانية لوزارة المالية المراقب المالي لولاية تيارت استنتجنا أن المحاسبة تعتبر عمل دقيق مما يعني انه لا يوجد مجال للخطأ في العمل وانه يتطلب مهارات محاسبية فعالة لضمان إنجاز المهام بالشكل الصحيح.

تعتبر الرقابة السابقة على النفقات العمومية الملتزم بها والمتمثلة في رقابة المراقب المالي والتي تطرقنا من خلالها إلى تعريف المراقب المالي والمهام التي يقوم بها، كذلك شروط تعينه ومجال اختصاص رقابته والمسؤوليات التي تقع على عاتقه أثناء تسييره للمصالح في إطار الصلاحيات التي تمنحها له الدولة من أجل ممارسة هذه الرقابة وفقا لتنظيمات والتشريعات المعمول بها.

إن الرقابة القبلية تعتبر بمثابة المسار الواجب اتباعها لتحقيق العقلانية والرشادة في الإنفاق العام، حيث أن المراقب المالي هو الوسيط بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي بدفع النفقة من خلال تأشيرته، كما يرخص للآمر بالصرف مباشرة صرف النفقة من خلال تأشيراه أو عدم السماح لها بصرفها من خلال رفضه سواء رفضا مؤقتا عند وقوع أخطاء شكلية يمكن تداركها أو رفضها نهائيا عند وجود أخطاء جوهرية فهو بذلك يعتبر موجه ومرشد.

يعتبر ترشيد الانفاق العام وسيلة مهمة لخروج المراقب المالي بتحقيق أهداف كل عملية إنفاق، وذلك من خلال الرقابة على النفقات العمومية والتأكد من صحتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات، حيث تلعب الرقابة دور هام على الإنفاق العام لأنها تبين مدى سلامة ودرجة الدقة في تقدير الإرادات والنفقات العامة التي تتضمنها ميزانية الدولة.

خاتمـــــــة

خاتمـــــة

من خلال دراستنا لموضوع مهارات المحاسب وضوابط المحاسبة في الجزائر، والمراقب المالي كدراسة حالة، تبين لنا أن العلاقة وطيدة ومتكاملة بين الرقابة المالية والمحاسبة لتحقيق الهدف المرجو من المحاسبة بصفة عامة، والمحاسبة العمومية بصفة خاصة من خلال الرقابة المالية الصارمة والهادفة من أجل التحكم في الاقتصاد الوطني، والحفاظ على موارد المؤسسات الوطنية وترشيد المال العام.

ولقد تطرقنا في بحثنا هذا من خلال الفصلين اللذين احتواهما إلى تبيان وتوضيح الأهمية التي تكتسيها المحاسبة وهذا الدور الحساس الذي يلعبه ممارسوا المحاسبة على مختلف مفاهيم في ضبط الأنشطة الاقتصادية خاصة في مجال ترشيد النفقات لذا قمنا بمعالجة الإشكالية.

اختبـــار الفرضيـــات:

الفرضيـــة الأولى: " تعتبر المحاسبة أداة من الأدوات التي تضبط مختلف الأنشطة الاقتصادية وتهدف إلى ترشيد النفقات"؛ الفرضية مقبولة وهذا راجع إلى دور المحاسبة الحيوي في توجيه وإدارة المال بطريقة فعالة ومستدامة. فهي توفر تحليلًا وتقارير مالية مفصلة تساعد في اتخاذ القرارات المالية الصائبة. عن طريق تقديم المعلومات المالية الدقيقة والموثوقة، يمكن للمحاسبة أن تساعد في توجيه الأموال بطرق عدة

الفرضيـــة الثانيـــة: " يعتبر دور القائمين على تنفيذ وتطبيق الإجراءات والآليات المحاسبية دور هام في ضبط نشاط المؤسسات، وترشيد المال العام"؛ الفرضية صحيحة، وهذا لأن أهمية المحاسب والقائمين على تنفيذ الإجراءات والآليات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية تكمن في تقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة وتحليلها بطريقة مناسبة، مما يساعد في اتخاذ القرارات المالية الصحيحة وتحقيق الاستدامة والنمو الاقتصادي للمؤسسة.

الفرضيـــة الثالثـــة: " مهارات ممارسوا المحاسبة شرط أساسي في نجاح مهامهم وتحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق الآليات المحاسبية"؛ الفرضية محقق، وهذا راجع إلى كون مهارات المحاسب تلعب دورًا حاسمًا في أداء المهام بشكل فعال وتحقيق النتائج المالية المطلوبة فالمحاسب الذي يكون قادر على تحليل وفهم البيانات المالية يكون قادر على تفسيرها للإدارة، إضافة إلى أن الدقة ، والانتباه تلعب دورا جوهريا لتفادي الاخطاء وبالتالي تحقيق دقة التقارير المالية لاتخاذ القرارات الصائبة إضافة إلى مهارات التواصل الفعال التي تسمح بشرح النتائج المالية وتوجيه القرارات المهمة.

نتـــائج وتوجيهـــــات:

1. للمحاسبة أهمية بالغة في النشاط الاقتصادي للمؤسسات.
2. للمراقب المالي دور هام لا يمكن الاستغناء عنه في تطبيق وضبط آليات المحاسبية وتحقيق أهدافها.
3. وجوب إصلاح النشاط المحاسبي حسب تطورات المحيط الاقتصادي والاجتماعي للدول.
4. تدعيم آليات المراقبة المالية من أجل ترشيد المال العام وتفادي مختلف أوجه التبذير والفساد.

وجوب تصور سياسة تكوينية متواصلة لممارسي المحاسبة قصد تمكينهم من تحسين مهاراتهم.

خاتمـــــة

الاقتــراحـــات:

1. تحسين مهارات المهارات وتجديدها لدى الرقابة المالية بالتكوين المستمر، والعمل على الاستخدام الأمثل لتكنلوجيا الإعلام والإتصال الحديثة.

2. الاهتمام بالعمل والظروف المعيشية ليتمكنوا من العمل في ظروف ملائمة تسمح لهم بتقديم عمل متقن خال من الخطأ.

3. العمل الجاد والهادف واتقان العمل للنهوض بالمؤسسات الوطنية وبالتالي تحقيق النهضة الوطنية.

4. دعم الأجهزة الرقابية بكل الإمكانيات سواء مادية أو بشرية.

5. إشراك المراقب المالي في إعداد الميزانية لأنه على دراية بالمعلومات الضرورية التي تمكنه من التدخل الضروري.

آفـــــاق البحث:

تتجلى أهمية البحث المنجز في الوقوف على أهمية ودور نشاط ممارسي المحاسبة في ضبط وتطبيق آليات المحاسبة، قصد تحقيق أهدافها من خلال معالجة الإشكالية والإجابة على التساؤلات المطروحة تمكننا من تقديم فكرة عن أهمية هذا الموضوع، حيث فتحنا المجال للأبحاث المستقبلية ليتم فيها معالجة إشكاليات أخرى، واقتراح تصورات أخرى من شأنها تحسين وتطوير أداء المحاسبين بما يحقق أهداف المحاسبة، خاصة في مجال ترشيد المال العام ومحاربة الفساد.

المصادر والمراجع

القـــــرآن الكريـــم

أولا: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق المخطط المحاسبي الوطني 1975، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 1992.
2. إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، 2014.
3. اسماعيل حجاري، معاليم سعاد، دار أسامة للنشر والتوزيع، 2012، الأردن، عمان.
4. إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدي، المحاسبة الحكومية، مدخل حديث، 2011.
5. اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط9، دار الثقافة والنشر والتوزيع عمان، الأردن 2015.
6. أكرم إبراهيم حماد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، المنهل، 2012.
7. باسمة فـالح النعيمي، المحاسبة المالية، جامعة العلوم التكنولوجيا، الجزء الأول، اليمن، 2012.
8. بسام عوض عبد الرحيم عياصرة، الرقابة المالية في النظام الاقتصادي الإسلامي، ط 1، 2010.
9. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ط3، 2005، الجزائر.
10. تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة (في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة)، دار تويتة للنشر والتوزيع، 2019.
11. جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة 2004.
12. حسام الدين مصطفي الخداش، وليد زكريا صيام، وآخرون، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ج 1، ط 2، 1988.
13. حسين القاضي مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
14. حسين محمد سمحان، ومحمود حسن الوادي وآخرون، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة عمان، طبعة الأولى ،2007.
15. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، ط 1 ،2010، عمان، الأردن، مكتبة المجتمع العربي.
16. خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3.

17. دونالد كيسو، جيري ويجانت وآخرون، ترجمة أحمد عبده الصباغ محمد سعد أحمد حسين وآخرون، المحاسبة المتوسطة نسخة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج 3، الفصل 22، الإسكندرية، 2022.

18. رائد أحمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010.

19. رضوان العناني، رأفت سلامة وآخرون، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار وائل للنشر، الجزء الأول، ط 2، الأردن، عمان، 2013.

20. رضوان محمود عبد الفتاح، مهارات بناء وتحفيز فرق العمل، ط1، القاهرة، المجموعة العربية للتدريب والنشر ص 64.

21. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان 1998.

22. شهدان عادل عبد اللطيف الغرباوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2020.

23. شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، المنهل، الجزائر، 2019.

24. طه أحمد حسن أرديني، قاسم محمد الحبيطي، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ضوء (CF–IPSASB)، دار الأكاديميون للنشر، الأردن 2021.

25. عادل رزق، إدارة الأزمات المالية العالمية – منظومة الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق –، ط 1، 2010، مجموعة النيل العربية، القاهرة.

26. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي _ المخطط المحاسبي الجديد – الجزائر، دار النشر جيطلي، 2009.

27. عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، ط 2، عمان، الأردن، 2010.

28. على زعدود المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005.

29. على سيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

30. كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2011 رقم النشر 5193.

31. مبادئ المحاسبة المالية، رائد محمد عبد ربه، الجنادرية للنشر والتوزيع، ط1، 2016.

32. محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة – ط2003.

33. محمد العربي بوعمران، المحاسبة العمومية، دار النشر البويرة، الجزائر 2017.

34. محمد الفاتح المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة، الكتاب الجامعي.

35. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

36. محمد طاقة هدى العزاوي، كتاب اقتصاديات المالية العامة –دار المسيرة 2007.

37. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة ط4، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 2010.
38. محمود الكفراوى، الرقابة المالية في الإسلام عوف، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1983.
39. محمود حسين الوادي، زكريا احمد، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة، الأردن، 2007.
40. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء، عمان، 2009.
41. وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة، ط3، الرياض.
42. الوصال كمل أمين، البنية التحتية والاستثمارات العامة في العالم العربي، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، 2018.
43. وليد بن محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي.
44. علي خليل سليمان اللوازي، المالية العامة دار زهرات للنشر والتوزيع، عمان الاردن 2013.

الأطروحات والرسائل:

45. حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد، دكتوراه، غرداية.
46. رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، رسالة ماجيستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
47. رضا شادلي تنفيذ النفقات العامة مذكرة ماجستير كلية الحقوق بن عكنون الجزائر، 2002.
48. سامية شويحي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمتطور الإسلامي في الرقابة على المال العام، أطروحة ماجستير غير منشورة، تخصص تسير المالية العامة جامعة أبو بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة تلمسان، الجزائر 2010-2011.
49. عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر، دراسة تحليلية ونقدية أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة باتنة ،2014-2015.
50. فيروز خويلدات، أعمر عزاوى وآخرون، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات، دراسة ميدانية، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية العدد 07، 2015.

المجلات الدورية:

51. جدي عبد الحليم، الرقابة القبلية على النفقات العمومية في الجزائر، دراسة عينة من بلدية ولاية قالمة كلية الاقتصاد والتنمية جامعة 08 ماي، 1945.
52. سلهامي سامية، بوعزيز الشيخ، التطور التاريخي لفكر المحاسبة عبر العصور، جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر، العدد 23، كانون الأول 2017.
53. مجلة البحوث والدراسات التجارية العدد الرابع سبتمبر 2018.

الدساتير:

54. الدستور الجزائري، 1996.

النصوص القانونية:

55. 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة.

56. الأمر 95-20 المتعلق مجلس المحاسبة الجريدة الرسمية الجزائرية الصادرة بتاريخ 23-07-1995، العدد39.

57. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35 من القانون 90-21 الصادر في 15 أوت 1990، المادة 32.

58. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، القانون 91-313 الصادر في 18 سبتمبر 1991، المادة 35.

59. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 64، 27 نوفمبر، 2011.

60. القانون 10-1، المادة 3، العدد 42، الفصل الأول، 11 يوليو 2010.

61. المادة 01، من المرسوم التنفيذي رقم 80-53، المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن أحداث مفتشية عامة للمالية ج ر، العدد 10، 04 -3 - 1980.

62. المادة 02 من القرار الوزاري المشترك رقم 20 المؤرخ في 02 أفريل 2012 المتعلق بالمهام المراقب المالي المساعد وشروط إنابة المراقب المالي.

63. المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية، 07-09-2008، العدد50.

64. المادة 05 من، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28 الصادر بتاريخ 26 مايو2013سنة 2013ص22-23-24.

65. المادة 06من المرسوم 91-129 بتاريخ 11-05-1991 المتعلق بتنظيم واختصاصات وعمل المصالح الخارجية للخزينة.

66. المادة 163 من الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية.

67. المادة 58، القانون رقم 21-90 الموافق 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الباب الثالث، الفصل الأول، وظيفة مراقبة النفقات المستعملة.

68. المادة02من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج.ر العدد64.

69. المرسوم 86-225 بتاريخ 02-09-1986 المعدل والمتمم 21-12-1991 بتاريخ 495-91.

70. المرسوم التنفيذي 11 – 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011.

71. المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها والمعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-414.

72. المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28 بتاريخ 26 مايو2013.

73. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 الخاص بالعناصر التي تخضع لرقابة المراقب المالي المادة 09.

74. المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة.

75. المواد 03-04 من القرار الوزاري المشترك رقم 20 المؤرخ في 02 أفريل 2012 المتعلق بمهام المراقب المالي المساعد وشروط انابة المراقب المالي.

76. المواد 150-151 من القانون 80-04 المؤرخ في 4-09-1980، المتعلق بتنظيم اختصاص مجلس الشعبي الوطني.

ثالثا: مراجع الأنترنت

77. pzek0vadlseuz6xouxdruw.on.drv.tw/Space%20de%20contrôle%20financière/15.%20.جديدhtml

الملاحـــــــق

الملحق رقم (01): عدد المراقبين الماليين و م م المساعدين لدى مصالح المراقبة المالية

الملحق

عدد المراقبين الماليّين والمراقبين الماليّين المساعدين لدى مصالح المراقبة الماليّة للإدارة المركزية والولاية والبلدية

1) يحدد عدد المراقبين الماليّين والمراقبين الماليّين المساعدين لمصالح المراقبة الماليّة لدى الإدارة المركزية كما يأتي :

مصالح المراقبة المالية لدى	عدد المراقبين الماليين	عدد المراقبين الماليين المساعدين
الإدارة المركزية	60	180

2) يحدد عدد المراقبين الماليّين والمراقبين الماليّين المساعدين لمصالح المراقبة الماليّة لدى كل ولاية كما يأتي :

المجموعة رقم	عدد المراقبين الماليين لكل مصلحة مراقبة مالية لدى الولاية	عدد المراقبين الماليين المساعدين لكل مصلحة مراقبة مالية لدى الولاية	مصالح المراقبة المالية لدى الولاية
المجموعة الأولى	1	5	الجزائر، عنابة، قسنطينة، وهران، باتنة، تيزي وزو.
المجموعة الثانية	1	4	البليدة، تلمسان، سطيف، سيدي بلعباس، المدية، مستغانم، بومرداس، الشلف، بجاية، معسكر، سعيدة، تبسة، سكيكدة.
المجموعة الثالثة	1	3	أدرار، الأغواط، أم البواقي، بسكرة، بشار، البويرة، تامنغست، غرداية، النعامة، إيليزي، تندوف، قالمة، برج بوعريريج، ميلة، الوادي، جيجل، تيبازة، عين تموشنت، سوق أهراس، الطارف، البيض، تيسمسيلت، ورقلة، خنشلة، المسيلة، تيارت، غليزان، الجلفة، عين الدفلى.

3) يحدد عدد المراقبين الماليّين والمراقبين الماليّين المساعدين لمصالح المراقبة الماليّة لدى البلدية كما يأتي :

مصالح المراقبة المالية لدى	عدد المراقبين الماليين	عدد المراقبين الماليين المساعدين
البلدية	398	1592

الملحق رقم (02): مذكرة رفض

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للميزانية
المديرية الجهوية للميزانية
بالشلف
المراقبة المالية
لولاية: _____

تاريخ: _____

السيد (الأمر بالصرف): _____

_____

مذكرة رفض { نهائي / مؤقت }

№ 003755

الموضوع: ميزانية: _____ السنة: _____
ب ا رقم: _____ في: _____ المبلغ: _____
طبيعة العملية: _____
إسناد: فصل _____ المادة: _____

المرجع: المرسوم التنفيذي رقم 92-414، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992.

يشرفني أن أعيد إليكم بدون تأشيرة الملف المذكور في الموضوع و أطلب منكم إتمامه بالاستعلامات، الشكليات، و الوثائق التالية: _____

و هذا طبقاً للنصوص المذكورة كالآتي: _____

المراقب المالي،

نسخة موجهة إلى:
1) المديرية العامة للميزانية - وزارة المالية - الجزائر
2) المديرية الجهوية للميزانية بالشلف.

الملحق رقم (03): مذكرة رفض مؤقت

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة
وزارة الماليـــــة

المديريـــة العامة للميزانيـــة تاريخ : .....
المديرية الجهوية للميزانيـة بالشـلف
المـراقبـة الميزانياتية لـولايـــة تيـــارت السيد (اللآمر بالصرف) :.....
.....

مذكرة رفض مؤقت رقم:.....

الموضوع :ميزانية : ..... السنة : .....

ب ا رقم :..... في :..... المبلغ :.....

طبيعة العملية :.....

رقم العملية :.....المؤسسة :.....

المرجـع :المرسـوم التنفيـذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المعدل و المتمم.
يشرفني أن أعيـد إليكـم بدون تأشيرة الملـف المذكـور في الموضـوع و أطلـب منكـم إتمامـه بالاستعلامـات الشكليـات والوثائـق التاليـة :.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

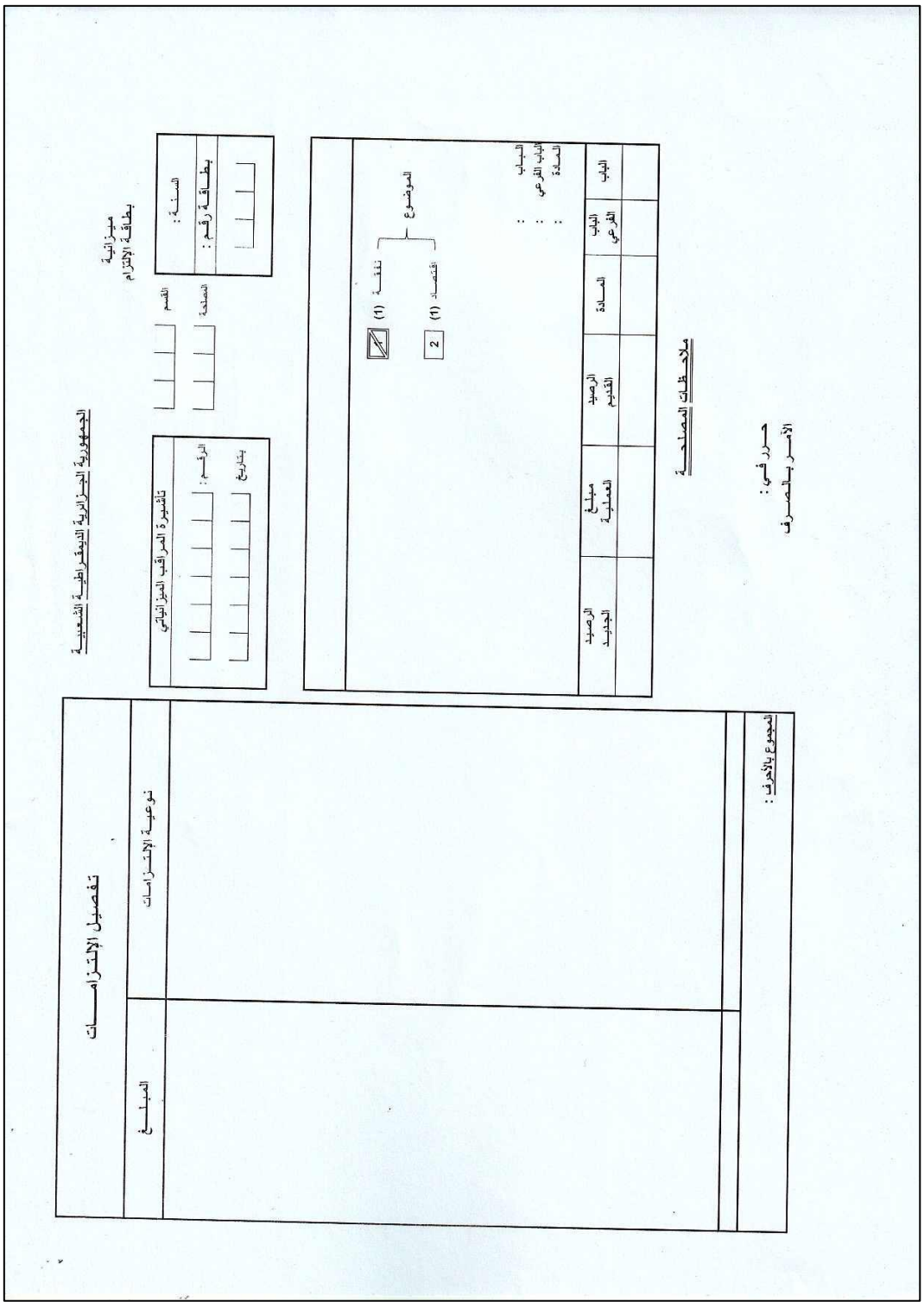
و هذا طبقا للنصوص المذكورة كالآتي: .....طبقا للمرسوم المذكور أعلاه.....

.....

.....

المراقب الميزانياتي

الملحق رقم (04): ميزانية بطاقة الإلتزام



ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع جد هام وحساس ألا وهو المحاسبة والمخطط المحاسبي الوطني وتطوراته وكذا الدور الجوهري للمراقب المالي وكدراسة حالة المراقب لولاية تيارت وذلك من خلال اكتشاف التجاوزات الإدارية سواء كانت معتمدة أو أخطاء عادية وذلك لضمان السير الحسن للمرافق العمومية. وذلك من خلال إبراز كفاءة ومهارات المراقب في تطبيق الضوابط والرقابة على المال العام وترشيد النفقات وتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، أهداف المحاسبة، النظام المحاسبي، **PCG**، **SPCN**، **SCF**، المديرية العامة للميزانية، المراقب المالي.

Summary:

The present note addresses the particularly important and sensitive subject of accounting and the national accounting scheme and its developments, as well as the essential role of the Controller and the examination of the Controller's status of the State of Tiaret, by detecting administrative irregularities, whether approved or ordinary errors, to ensure the proper functioning of public utilities. This highlights the controller's competence and skills in applying controls and control over public funds, rationalizing expenditures, and achieving the objectives of the oversight process.

Keywords: accounting, accounting objectives, accounting system, PCG, SPCN, SCF, General Budget Directorate, Controller