

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
Peoples Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
University of Ain Témouchent Belhadj Bouchaib



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر: الأسواق، التشغيل، التشريع والمحاكاة في الدول المغاربية



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)

ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من اعداد الطالبة: بن مغنية حليلة تحت اشراف الأستاذ الدكتور: بن سليمان نجيب

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية

دراسة حالة اقاليم جزائرية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 17/12/2025

أمام اللجنة المكونة من السادة الأستاذة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
بوزيان الرحماني هاجر	أستاذ	رئيسا	جامعة عين تموشنت
بن سليمان نجيب	أستاذ	مشرفا	جامعة عين تموشنت
قريش محمد	أستاذ محاضر- أ	ممتحنا	جامعة عين تموشنت
بوغازي اسماعيل	أستاذ محاضر- أ	ممتحنا	جامعة عين تموشنت
خليفة أحمد	أستاذ محاضر- أ	ممتحنا	جامعة الشلف
عبيد محمد	أستاذ محاضر- أ	ممتحنا	جامعة الشلف

السنة الجامعية: 2026/2025



شكر وتقدير

اتقدم بجزيل الشكر العميق ، و فائق الاحترام، وواسع التقدير ،

واسمى معاني العرفان، واحرّ عبارات الامتنان للأستاذ:

بن سليمان نجيب

المشرف على الاطروحة الذي لم يدخر جهدا في تقديم توجيهاته

ونصائحه القيمة لي، ومؤازرته الدائمة، في كل مرحلة من مراحل

البحث.

كما يشرفني كثيرا ، ان اتوجه الى اعضاء لجنة المناقشة المحترمين ،

بخالص شكري، وعظيم تقديري، على تفضلهم بفحص، وتقييم

هذا العمل المتواضع.

ولا يفوتني ان اقدر تقديرا عاليا لكل افراد قطاع واسرة التعليم العالي،

ولكل من قدم لي مختلف الآراء والتشجيعات من زملائي، من

قريب او من بعيد، طيلة فترة انجاز الاطروحة... .

إهداء

اهدي هذا العمل الى من ربياني وسهرا على

رعايتي والدي

امي الحبيبة حفظها الله واطال عمرها

ابي رحمه الله وجعل مثواه الجنة

عمتي العزيزة امي الثانية

اخوتي الاعزاء عبد القادر سمية ومحمد

الى كل افراد العائلة والاقارب الكرام

الى كل الاصدقاء والزملاء .

الملخص :

حاولت هذه الدراسة ابراز مدى تأثير تطبيق الحوكمة المحلية المستندة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (التمثلة في قانون المالية العضوي 15/18 وقانون المحاسبة العمومية 07/23) على الإفصاح المالي في القطاع العمومي في بعض أقاليم الجزائر. اعتمدت الدراسة على مسح البيانات باستخدام استبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي تم إدارته على عينة من 169 من المهنيين من عدة اقاليم جزائرية (وهران - تيارت - غليزان... الخ) كعينة حيث تم التحليل باستخدام كل من برنامج الـ spss والتحليل الهيكلي باستخدام smart-pls. حيث اظهرت النتائج أن : لتطبيق الحوكمة المحلية المستندة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام(التمثلة في قانون المالية العضوي 15/18 وقانون المحاسبة العمومية 07/23) يحسن الافصاح المالي للمعلومات المحاسبية الحكومية ، ويزيد من مساءلة الحكومة وشفافيتها. كما يظهر أن عدم وجود خبراء في المعايير المحاسبية الحكومية ، وتضاربها مع القوانين ، وارتفاع تكلفة الانتقال من الممارسات المحاسبية الحالية إلى هذه المعايير تشكل تحديات ولهذا تم وضع قانوني المالية والمحاسبة الجديدين لغرض تسهيل مواكبة الانظمة القانونية في الجزائر ولتحقيق مستوى افضل من الافصاح. الكلمات المفتاحية: الحوكمة المحلية ، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، قانون المحاسبة العمومية 07/23، قانون المالية العضوي 15/18، الافصاح المالي .

Abstract:

This study aimed to highlight the impact of implementing local governance based on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (specifically, Organic Finance Law 18/15 and Public Accounting Law 23/07) on financial disclosure in the public sector in certain regions of Algeria. The study relied on a data survey using a questionnaire with a five-point Likert scale, administered to a sample of 169 professionals from several Algerian regions (Oran, Tiaret, Relizane, etc.). The data was analyzed using SPSS software and structural analysis with SmartPLS. The results showed that implementing local governance based on IPSAS (specifically, Organic Finance Law 18/15 and Public Accounting Law 23/07) improves the financial disclosure of government accounting information and increases government accountability and transparency. It also appears that the lack of experts in government accounting standards, their conflict with laws, and the high cost of transitioning from current accounting practices to these standards pose threats. Therefore, the two new finance and accounting laws were developed to facilitate keeping pace with legal systems in Algeria and to achieve a better level of disclosure.

Keywords: Local governance, International Public Sector Accounting Standards, Public Accounting Law 23/07, Organic Finance Law 18/15, Financial disclosure.



الصفحة	العنوان
	بسم الله الرحمن الرحيم
	شكر وتقدير
	إهداء
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس المختصرات
١-٥	مقدمة
	الفصل الأول: الاطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
1	تمهيد:
2	المبحث الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
2	المطلب الأول: مفهوم، نشأة وتطور، نطاق وصلاحيات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
8	المطلب الثاني: اهمية وأهداف وخصائص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
12	المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
16	المبحث الثاني: مزايا ونهج التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومتطلبات تطبيقها في المؤسسات العمومية
16	المطلب الأول: مزايا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
19	المطلب الثاني: نهج التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
21	المطلب الثالث: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
22	المبحث الثالث: الاسس المحاسبية وتطبيقها في القطاع العام وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية ومحددات تطبيقه

22	المطلب الأول: الالسس الحاسبية وتطبيقها في القطاع العام والمعايير المتعلقة بالقوائم المالية وحسابات الميزانية
26	المطلب الثاني: عرض مختلف المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام وتصنيفها
41	المطلب الثالث: . محددات تطبيق المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام
44	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الحوكمة المحلية
46	تمهيد
47	المبحث الأول: عموميات حول الحوكمة المحلية
47	المطلب الأول: نشأة وتطور الحوكمة
50	المطلب الثاني: تعريف الحوكمة المحلية
52	المطلب الثالث: اهداف ومبادئ وخصائص ومؤشرات الحوكمة الجيدة
66	المبحث الثاني: الحوكمة المحلية الرشيدة
66	المطلب الأول: الحوكمة المحلية واهميتها
68	المطلب الثاني: ابعاد الحوكمة المحلية وسماتها
70	المطلب الثالث: . الحوكمة المحلية ومساهمتها في محاربة الفساد الاداري والمالي.
72	المبحث الثالث : محددات الحوكمة المحلية ومعاييرها ومبادئها ومعوقات واليات تجسيدها
72	المطلب الأول: محددات الحوكمة المحلية ومبادئها
76	المطلب الثاني: معايير الحوكمة المحلية
80	المطلب الثالث: . فواعل الحوكمة المحلية وتحديات تطبيقها في الجزائر
90	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية في الجزائر
92	تمهيد
93	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول حوكمة القطاع العام

93	المطلب الأول: تعريف واهمية اهداف وقواعد حوكمة القطاع العام
99	المطلب الثاني: ركائز ومبادئ الحوكمة في القطاع العام
103	المطلب الثالث: المساءلة والشفافية في القطاع العام
112	المبحث الثاني: المحاسبة العمومية والافصاح المحاسبي العمومي
112	المطلب الأول: المحاسبة العمومية
114	المطلب الثاني: ماهية الافصاح المحاسبي
120	المطلب الثالث: متطلبات الافصاح المحاسبي في الميزانية العمومية
123	المبحث الثالث : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية في الجزائر
123	المطلب الاول: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وصياغة مشروع المحاسبة العمومية وفقا للمعايير الدولية للقطاع العام في الجزائر.
153	المطلب الثاني: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية والتحديات التي تواجهها في إطار الحكم الراشد والبياتة و إنعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على تسيير مؤسسات القطاع العام .
157	المطلب الثالث: التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر واسباب استخدام اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية .
164	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية
166	تمهيد
167	المبحث الأول: الجماعات المحلية في الجزائر
167	المطلب الأول: ماهية الجماعات المحلية
169	المطلب الثاني: الولاية في النظام التشريعي الجزائري
170	المطلب الثالث: البلدية في النظام الإداري المحلي في الجزائر
173	المبحث الثاني: التعريف بالبلدية والولاية محل الدراسة
173	المطلب الأول: التعريف والنشأة البلدية والولاية لبعض ولايات وبلديات الوطن

178	المطلب الثاني: مهام وافاق وتنظيم الجماعات المحلية في الجزائر
180	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للجماعات المحلية (البلديات-الولاية) في الجزائر
192	المبحث الثالث : الاجراءات المنتهجة للدراسة الميدانية
192	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
203	المطلب الثاني: الاحصاء الوصفي -التحليل والنتائج
223	المطلب الثالث: . التحليل الهيكلي
234	خلاصة الفصل الرابع
236	خاتمة
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الترقيم
05	مراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	01-01
20	مستوى تطابق الدول مع IPSAS حسب دراسة Benito, Brusca et Montesinos	02-01
28-26	عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	03-01
86	اهم المعوقات التي تواجه تطبيق الحوكمة المحلية في الجزائر	01-02
102	هياكل الحوكمة في القطاع العمومي والقطاع الخاص	01-03
138	المحاسبون العموميون ومهامهم	02-03
139	تصنيفات الامرين بالصرف	03-03
153-152	محتوى مشروع معايير المحاسبة في الجزائر	
175-174	التعريف بولاية تيارت	01-04
177	التعريف بولاية غليزان	02-04
193-192	البلديات التي تم زيارتها ميدانيا والاستبيانات الموزعة والمسترجعة	03-04
195-194	اجابات الاستبيان بالاعتماد على googleform	04-04
196	قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الخماسي	05-04
197-196	محاور الاستبيان	06-04
198-197	معامل الثبات الفا كرونباخ حسب كل محور .	07-04
199-198	معامل الارتباط لبيرسون لمحاور الاستبيان	08-04
200	توزيع العينة حسب الجنس.	09-04
201	توزيع العينة حسب المنصب الوظيفي(المهنة)	10-04
202-201	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	11-04
204-203	محور التأهيل العلمي والعملي للعاملين في القطاع الحكومي لتطبيق قانوني المالية و المحاسبة العمومية الجديدين الداخليين حيز التنفيذ.	12-04
205-204	محور الابلاغ المالي الحكومي	13-04

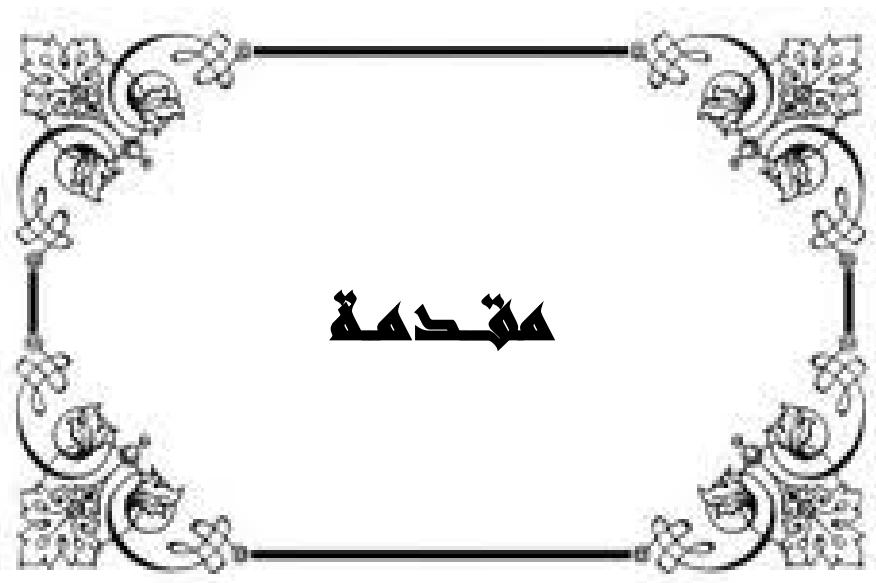
207-206	محور تدقيق الاداء الحكومي	14-04
208	محور كفاءة تخصيص واستخدام المال العام	15-04
209	محور محاربة الفساد المالي والإداري.	16-04
210	محور محاسبة الذمة المالية.	17-04
212-211	محور فعالية الرقابة المالية.	18-04
213-212	محور شفافية المالية العامة.	19-04
214	محور فعالية الرقابة المالية.	20-04
216-215	نتائج اختبار T للفرق بين متوسطات المحاور تبعا للجنس .	21-04
219-217	نتائج اختبار ANOVA لجميع المحاور تبعا للخبرة المهنية	22-04
223-220	نتائج اختبار ANOVA لجميع المحاور تبعا للمنصب الوظيفي .	23-04
225-224	جدول التحميلات المتقاطعة	24-04
226	جدول موثوقية ومصداقية المباني	25-04
227-226	جدول مقياس (HTMT)	26-04
228-227	عوامل تضخم التباين	27-04
229-228	معاملات المسارات	28-04
231-229	جدول الارتباطات بين التركيبات الكامنة	29-04
232-231	أثر أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية على أبعاد الإفصاح المالي في القطاع العمومي	30-04

فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
03	مصادر المعايير الدولية للقطاع العام	01-01
15	تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بطريقتين هما الطريقة المباشرة (الاعتماد) والطريقة غير المباشرة (التكيف)	02-01
55	مبادئ الحوكمة الرشيدة	01-02
61	يوضح العلاقة بين نموذج GAIT وأدوات الإدارة ونماذج الجودة المختلفة	02-02
69	سمات الحوكمة	03-02
74	محددات الحوكمة المحلية	04-02
80	فواعل الحوكمة	05-02
96	قواعد الحوكمة في القطاع العام	01-03
99	ركائز الحوكمة في القطاع العام	02-03
101	نموذج الحوكمة في القطاع العام ومبادئه المختلفة وعلاقتها ببعضها البعض.	03-03
105	جوهر الشفافية	04-03
106	اهمية شفافية الميزانية العامة للدولة	05-03
176	موقع ولاية غليزان	01-04
223	مخطط مسار نموذج الدراسة	02-04

فهرس المختصرات:

Normes comptables internationales pour le secteur public	IPSAS
Normes comptables internationales	IAS
Normes internationales d'information financière	IFRS
Fédération des comptables	IFAC
Conseil des normes comptables internationales pour le secteur public	IPSASB
Conseil des normes comptables gouvernementales	GASP
Fondation de comptabilité financière	FAF
Conseil des normes comptables internationales	IASB
Secteur public Comité	PSC
Organisation de coopération et de développement économiques	OCDE
Société financière internationale	IFC
Outil d'évaluation et d'amélioration	GATT



تعد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معايير عالية الجودة تعمل على تحسين الأداء التشغيلي ، المحاسبة والتخصيص الفعال للموارد ، حيث تعتبر اداة اساسية لتعزيز الشفافية والمساءلة في الادارة العمومية المحلية ، من خلال توفير اطار موحد لإعداد وعرض البيانات المالية للجهات الحكومية ،وقد اعتمدت بصورة كبيرة على تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي عند تسجيلها لإيراداتها ومصاريفها مما يتيح صورة دقيقة عن الوضع المالي للجهات الحكومية عند الافصاح عن معلوماتها للجهات الفاعلة .

للحوكمة المحلية اهمية كبيرة باعتباره اداة لتجسيد الحكم المحلي عند التسيير من خلال تطبيق مبادئها التي تتمثل في المساءلة والشفافية المشاركة الكفاءة والفعالية وغيرها .

في الجزائر يسعى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الى تقوية الحوكمة المحلية وتحسين ادارة المال العام بما يتوافق مع مبادئ الشفافية والمساءلة والمراجعة الفعالة بالاضافة الى الافصاح المحاسبي وقد ارتبط هذا التطبيق بالقوانين الوطنية التي تنظم المالية العمومية اهمها :

- قانون المالية العضوي 18/15 المؤرخ في 2018/09/02 والمتعلق بقانون المالية والهادف الى عصنة الأنظمة الموازناتية المنسجمة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي قام بتسيخ مبادئ التخطيط المالي وشفافية الميزانية كما ركز على الانتقال الى ميزانية البرامج والاداء والتحكم في الانفاق العام .
- قانون المحاسبة العمومية 23/07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 ،الذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المنسجمة مع نفس المعايير الدولية الذي نظم الاطار المحاسبة في القطاع العام وتحديثها بما يتماشى والمعايير الدولية والاتجاه الى رقمنة المعاملات وتحديد مختلف المهام وتعزيز الرقابة على الاداء العمومي وتدفقات الاموال.

ان تحقيق التكامل بين الحوكمة المحلية المستندة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المتمثل في قانوني المالية والمحاسبة يؤدي الى توحيد محاسبة القطاع الحكومي وتحسين جودة المعلومات المقدمة ،بالاضافة الى تعزيز الثقة بين الادارة والمواطنين وهذا من خلال تطبيق مبادئها من شفافية ومساءلة ، والمراجعة الفعالة الى تحقيق الافصاح عن مختلف العمليات الحكومية .

ونظرا لأهمية الادارة العمومية المحلية المتمثلة في الجماعات المحلية واهمية تطبيق الحوكمة المحلية المستندة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتمثلة في قانون المالية العضوي 15/18 وقانون المحاسبة العمومية 07/23 من خلال تطبيق اساس الاستحقاق المحاسبي وكذا الرقابة على الاداء الحكومي وكفاءة تخصيص استخدام المال العام من اجل تحقيق اهدافها واهداف موظفيها وعملائها ومبادئ الحوكمة المحلية الذي يسعى لتحقيق الشفافية والمساءلة وكذا محاربة الفساد الاداري والمالي بما يحقق الافصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الاقاليم الجزائر.

حيث واجهت مختلف الإدارات الإقليمية (البلدية والولاية) مفاهيم وممارسات مالية ومحاسبية جديدة كان لها اثر على سير الأداء وكذا تحسين المعلومات التي تعرضها القوائم المالية المتعلقة بالإدارات العمومية، وتأتي المحاسبة العمومية كآلية للتكفل بحماية المال العام من خلال تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الموازنات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. من هنا سيتم طرح الاشكالية التالية :

1. الاشكالية :

بناء على ما سبق تتبلور لدينا إشكالية دراستنا كما يلي:

ما مدى تأثير تطبيق الحوكمة المحلية المستندة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (المتتمثلة في القانون العضوي 15/18 وقانون المحاسبة 07/23) على الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية؟

وانطلاقا من الإشكالية الرئيسية تدرج لدينا جملة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل لتطبيق الحوكمة المحلية من خلال تطبيق القانونين اثر في تحقيق الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية؟
- هل توجد علاقة تأثير لتطبيق الحوكمة المحلية من خلال تطبيق القانونين على تحقيق الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية؟

2. الفرضيات:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تأثير ايجابي في تدعيم الحوكمة المحلية

وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية 01: توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين كل من أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية من خلال تطبيق القانونين وبين ابعاد الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية.
- الفرضية الفرعية 02: توجد أثر ذو دلالة احصائية بين كل من ابعاد تطبيق الحوكمة المحلية وأبعاد الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية.

3. أهداف الدراسة:

- التعرف على أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأهمية تطبيقها.

- الاطلاع على مدى جاهزية القطاع العمومي الإداري المحلي الجزائري لتطبيق الحوكمة المحلية المستندة للمعايير الدولية.
- التطرق على اهم العناصر المؤثرة لتطبيق الحوكمة المحلية على الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية.

4. أهمية الموضوع :

للموضوع أهمية كبيرة باعتباره :

- حداثة تطبيق القوانين مما يجعله مصدر مهم .
- ان تطبيق قانوني المالية والمحاسبة الجديدين يضمن تطبيق الحوكمة المحلية المستندة على المعايير الحكومية وبالتالي تحقيق الإفصاح المحاسبي.

5. أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الذاتية في البحث حول هذا الموضوع.
- اعتبار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أداة لتطوير الحوكمة المحلية ومن ثم التنمية المحلية.

6. حدود الدراسة:

تشمل حدود الدراسة كلا من:

- الحدود المكانية:** استطلعت الدراسة آراء مهنيين في بعض الأقاليم المحلية (الادارات العمومية المحلية) عبر ولايتي تيارت وغليزان وجزء من بلدياتها في كما شملت استطلاع آراء مهنيين عبر شبكات التواصل الاجتماعي.
- الحدود الزمانية:** تم تطبيق هذه الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من ديسمبر 2023 الى ماي 2025

7. منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على السؤال الرئيسي للدراسة اتبعنا المنهج الوصفي لملائمته طبيعة دراستنا، كما قمنا في دراستنا هذه باعتماد مجموعة من الأدوات والمتمثلة فيما يلي:

- **بالنسبة للجانب النظري:** اعتمدنا أسلوب المسح المكتبي من خلال الكتب والمراجع التي تناولت كل عناصر موضوع دراستنا "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، الحوكمة المحلية ،القانون العضوي 15/18 وقانون المحاسبة 07/23، الجماعات المحلية "

- **بالنسبة للجانب التطبيقي:** اعتمدنا على توزيع استمارة استبيان واستبيان على شكل نموذج **GOOGLEFORM** على بعض بلديات الوطن التابعة للولايات التالية: تيارت ، غليزان ، الجزائر ، وهران ، الجلفة ، جيجل ... الخ.

8. الدراسات السابقة :

1. ضريفي نادية ، حاج جاب الله أمال ، اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS ،مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 07 ، الجزائر ، 2018 .

حاولت هذه الدراسة ابراز اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS ، حتى يتم تسليط الضوء على واقع ونقائص نظام المحاسبة العمومية الحالي من جهة وكذا المرجعية المعتمدة في عملية الاصلاح من جهة أخرى ، ليتم بعدها عرض مشروع الاصلاح الحالي ، وذلك من خلال دراسة : واقع النظام المحاسبي الحالي للدولة : بين محدودية المدونة الحالية وتعدد مشاريع الاصلاح المحاسبي ، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي : المرجعية الجديدة لإصلاح الانظمة المحاسبية العمومية ، مشروع النظام المحاسبي الجديد للدولة : بين اكتمال التصور وصعوبة التطبيق على أرض الواقع .
و قد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها :

- أن سيرورة اصلاح النظام المحاسبي عرفت بطئا وتعثرا نتيجة جملة من العوامل التي ترتبط أساس بدرجة التعقيد والتركيب التي يعرفها مجال المحاسبة العمومية بسبب تعدد المتدخلين وتعقيد الحسابات والإجراءات المحاسبية ، الى جانب سبب جوهري آخر هو غياب رؤية وإستراتيجية واضحة للإصلاح .

2. مرزوق عنتر ، سي حمدي عبد المؤمن ، الانتقال إلى الحوكمة المحلية في الجزائر دراسة في التحديات والآليات . 2020 .

حاولت هذه الدراسة ابراز الانتقال الى الحوكمة المحلية : دراسة في التحديات والآليات وذلك من خلال دراسة إشكالية تحديد مفهوم الحوكمة المحلية ، الحوكمة محلية في الجزائر: خيار أم حتمية ، الجهود الجزائرية في عملية الانتقال الى الحوكمة المحلية ، العراقيل التي تواجه تطبيق الحوكمة المحلية في الجزائر ، مقترحات علمية وعملية من اجل تفعيل الحوكمة المحلية في الجزائر ، و قد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من العراقيل التي واجهت الانتقال الى الحوكمة المحلية من أهمها :

- الفساد الاداري والمالي ،
- غياب الاستقلالية وعدم القدرة على ممارسة الصلاحيات ،
- عدم تطبيق النصوص القانونية والتشريعات المحلية الخاصة بالمواطن .

3. Hussein Salia , Williams Abayaawien Atuilik , THE IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS IN LIBERIA : ANALYSIS OF THE BENEFITS AND CHALLENGES .2016 .

حاولت هذه الدراسة ابراز العوامل الرئيسية التي تؤثر على تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في ليبيا. اعتمدت الدراسة تصميم المسح لجمع البيانات باستخدام استبيان مقياس ليكرت من خمس نقاط يتم إدارته على عينة من 100 محاسب ومدقق داخلي وخارجي تم اختيارهم من شركات المحاسبة والتدقيق العامة وهيئة التدقيق العامة والإدارات الحكومية وكيانات القطاع العام ذات الصلة. داخل مقاطعة مونتسيرادو بجمهورية ليبيا. تظهر النتائج أن :

- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ليبيا يحسن جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية الحكومية ، ويوائم المحاسبة المالية الحكومية مع أفضل المعايير الدولية ، ويحفز شركات القطاعين العام والخاص ، ويزيد من مساءلة الحكومة وشفافيتها داخل الاقتصاد الليبي.
- كما يظهر أن الافتقار إلى خبراء المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، والتضارب بين المعايير المحاسبية الدولية والقوانين القائمة ، وارتفاع تكلفة الانتقال من الممارسات المحاسبية الحالية إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تشكل تهديدات لتحقيق الفوائد الكاملة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

4. Menna Khaled, Governance of public finance in Algeria and the challenges of transparency, Munich Personal RePEc Archive, <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/85741>, 2016

حاولت هذه الدراسة التطرق إلى المفاهيم الأساسية حول تسيير الميزانية في الجزائر والعراقيل التي تحول دون الوصول إلى تسيير فعال للميزانية. لقد اتضح أنه على الرغم من وجود نصوص قانونية تضبط المسار الميزانياتي فإن تطبيقه لم يرق إلى مستوى الأهداف التي جاءت بها هذه النصوص. وتضافرت عدة عوامل مؤسسية وعملية خلقت حالة من الترهل في تطبيق مبادئ تسيير الميزانية الجديدة لكن تبقى النتائج المتوصل إليها جد محدودة. وهذا ما يفسر النتائج المتواضعة التي تتحصل عليها الجزائر في مختلف المسوح الدولية المتعلقة بشفافية الميزانية العامة. ويمكننا أن نعزو هذه النتائج المحدودة إلى عوامل مؤسسية وأخرى متعلقة أساساً بإرث الاقتصاد المخطط في تطبيق مبادئ التسيير الميزانياتي والتي تعيق تطبيق المبادئ الحديثة للتسيير الميزانياتي. كما لا يجب أن نغفل الفساد الذي ضرب أطنابه في الجزائر والذي أصبح يعيق بشكل جدي كل محاولات إرساء الشفافية والافصاح في تسيير المالية العامة للدولة.

5. حسين حميد، تطور الجماعات المحلية وأثره على التنمية المحلية في الجزائر ، المجلة العلمية للحوار

الاقتصادي المجلد 02 / العدد: 01، جوان 2023 ، الجزائر.

تناول هذا الموضوع تطور الجماعات المحلية وأثره على التنمية في الجزائر، فالجماعات الإقليمية (المحلية) في الجزائر هي أسلوب من أساليب التنظيم الإداري، وصورة من صور الإدارة اللامركزية، تتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة. بالإضافة الى ذلك تم التطرق للإصلاحات الأخيرة التي تجلت في صدور القانون رقم 12 - 07 المؤرخ في 21 فبراير سنة 2012 المتعلق بالولاية، والقانون رقم 11 - 10 المؤرخ في 22 يونيو سنة 2011 المتعلق بالبلدية، والقانون العضوي رقم 16 - 10 المؤرخ في 25 أوت سنة 2016 المتعلق بنظام الانتخابات، حيث تم توسيع صلاحياتها لتصبح تشكل إطار لمشاركة المواطن في تسيير الشؤون العمومية، والتنمية المحلية. وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعتبر الولاية والبلدية تجسيدا لأسلوب اللامركزية الإدارية في الجزائر؛

- الإصلاحات التي أدخلها المشرع الجزائري على الجماعات الإقليمية بقيت تفتقر لتطلعات المواطن لتحقيق افاق التنمية؛

- عدم التوازن بين الإيرادات والنفقات في ميزانية الجماعات الإقليمية، مما يؤدي إلى تدخل الدولة لإعادة التوازن؛

- تعتبر أغلب البلديات في الجزائر فقيرة ولا تتوفر على مداخليل لغياب المشاريع والأنشطة الاقتصادية المدرة للمداخيل، وضعف الجباية المحلية.

9. صعوبات الدراسة :

تمثل أهمية الصعوبات التي واجهتها هذه الدراسة في :

- صعوبة الحصول على اجابات على الاستبيانات حيث امتنعت العديد من البلديات عن الاجابة او عدم اعادة اوراق الاستبيان رغم التنقل اليها عدة مرات.
- ان اغلبية موظفي البلديات ليس لهم اطلاع على قانوني المالية والحاسبة الجديدين.
- عدم الاجابة على الاستبيان في مواقع التواصل الاجتماعي رغم وضعه لمدة تفوق السنة.

10. نموذج الدراسة:

يتمثل نموذج الدراسة في قياس أثر أبعاد المتغير المستقل " تطبيق الحوكمة المحلية" على أبعاد المتغير التابع " الإفصاح المالي في القطاع العمومي الإداري المحلي لبعض الأقاليم الجزائرية"، حيث:
تمثل أبعاد المتغير المستقل " تطبيق الحوكمة المحلية" في:

- التأهيل العلمي والعملية (QP)
- كفاءة تخصيص واستخدام المال العام (EinAUPF)

- محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF)
- فعالية الرقابة المالية (FCE)
- شفافية المالية العامة (PFT)
- المساءلة المالية (FAB)

تتمثل أبعاد المتغير التابع " الإفصاح المالي في القطاع العمومي الإداري المحلي لبعض الأقاليم الجزائرية" في:

- الابلاغ المالي الحكومي (PFR)
- تدقيق الاداء الحكومي (PPA)
- محاسبة الذمة المالية (FA).

11. هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم دراستنا هذه الى اربعة فصول. حيث:

الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتعرف الى مختلف المعايير الحكومية واهدافها وخصائصها واهميتها بالاضافة الى مجلس المعايير الحكومية... الخ؛

الفصل الثاني: بعنوان الإطار النظري للحوكمة المحلية تم التطرق الى ماهية الحوكمة المحلية وتطورها خصائصها ومبادئها ومعوقات تطبيقها؛

بالنسبة للفصل الثالث المعنون بالحوكمة المحلية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر تطرقنا من خلاله إلى اهم تطبيقات المعايير الحكومية والحوكمة المحلية في الجزائر بالاضافة الى الافصاح المحاسبي والمحاسبة العمومية وقانوني المالية والمحاسبة الجديدين... الخ؛

اما الفصل الرابع بعنوان **الدراسة التطبيقية** تأثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الحوكمة المحلية من خلال القانون العضوي 18/15 وقانون المحاسبة 07/23 في عدة اقاليم جزائرية ((الجماعات المحلية (البلديات) (ففي بادئ الأمر تم تقديم عام للجماعات المحلية حيز الدراسة، ثم عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام.

تمهيد:

تزايدت أهمية اعتماد الآليات والأساليب الحديثة في تطوير العمل الإداري في القطاع الحكومي وهو ما دفع بالعديد من الدول إلى البحث عن أفضلها بغية تحسين كفاءة وفعالية أنظمة الإدارة العمومية؛ وهنا تأتي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لتدعم هذه المقاربة وتحقق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي بما يضمن الوصول إلى قراءة واحدة للقوائم المالية لمختلف الدول ويعزز الثقة في مخرجات الأنظمة المحاسبية الحكومية،

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي عبارة عن معايير محاسبية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية، و قد صدرت هذه المعايير ابتداء من سنة 1987، ومنذ ظهورها لقيت تجاوب كبير من العديد من الدول وهذا لما توفره هذه المعايير من معلومات شفافة تعبر بصدق عن الوضعية المالية لوحدات القطاع العام ناهيك عن استقلالية المجلس الذي يعد هذه المعايير كما إن المعلومات المالية التي توفرها ذات جودة عالية .

ان من شان تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها منشآت القطاع العام حول العالم . حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى :

✓ المبحث الاول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

✓ المبحث الثاني : مزايا ومنهجية التحول للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومتطلبات تطبيقه في المؤسسات العمومية.

✓ المبحث الثالث: الأسس المحاسبية وتطبيقها في القطاع العام و تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

العام

المبحث الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي معايير عالية الجودة وقد نشأت نتيجة للتطورات التي حدثت في مختلف الدول من أجل تنظيم المحاسبة في القطاع الحكومي وضمان تسيير الأموال وحماية الأموال العامة من الهدر والحصول على تقارير مالية أكثر مصداقية .

حيث تهتم هذه المعايير بقضايا القطاع العام فقط ، والتي تتضمن وضع مفاهيم تتعلق بمؤسسات القطاع العام وهذا الأمر لتوفير المساعدة للدول التي ترغب في تبنيها وهذا بسبب الشفافية والمصداقية التي تتوفر في المعلومات المالية الناتجة عن تطبيقها ، فالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي تعتمد على وصف وتحليل المعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بنشاط السلطات العمومية لضمان حسن سير الأداء في الاقطاعات العمومية بالإضافة الى سهولة الاطلاع على المعلومات . حيث سيتم التطرق لها من خلال هذه العناصر حسب الآتي :

المطلب الأول : مفهوم، نشأة وتطور، نطاق وصلاحيات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS :

1. نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS :

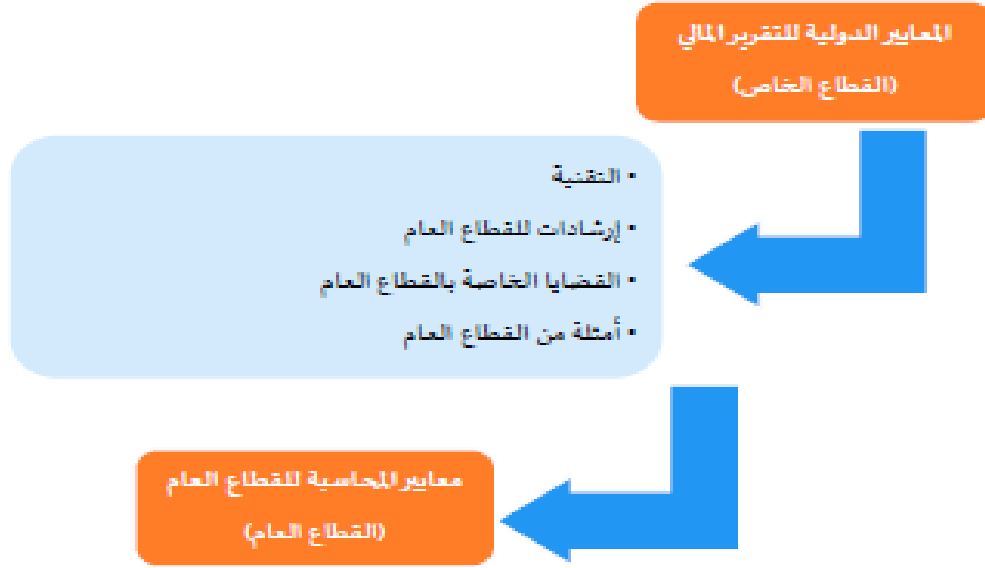
تشير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) الى مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ، بغرض استخدامها في اعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقرير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ، حيث يعتبر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) هيئة متخصصة متفرعة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومقره نيويورك -الولايات المتحدة الأمريكية ، وهو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة ، تأسست عام 1977، ومهمته خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز المهنة و المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق الالتزام بمعايير مهنية عالية المحاسبة عالميا الجودة والترويج لها وتعزيز المقاربة الدولية لهذه المعايير والحديث عن قضايا الصالح العام التي تعتبر فيه الخبرات المهني على قدر كبير من الاهمية.¹

تعود نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB ، حيث أنشئ في 1984، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا في التقارير المالية في الحكومات

¹ د. مزياني نور الدين ، حفصي مريم ، اهمية تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة ارساد للدراسات الاقتصادية والادارية مجلد2 العدد1 ، جامعة سكيكدة ، الجزائر ، 2019 ، ص 145.

المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس والشكل التالي يمثل مصادر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

الشكل (01-01) : مصادر المعايير الدولية للقطاع العام



المصدر : ، مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام ، <http://www.ipsasb.org> / ifac ، ص 9.

أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية .¹

حيث تم صياغة الطبعة الأولى لهذه المعايير من طرف لجنة القطاع العام PSC التابعة للفيدرالية الدولية للخبراء المحاسبين IFAC ، ففي سنة 2002 تم اعتماد 20 معيار IPSAS من خلال تكييف المعايير المحاسبية الدولية IAS الصادرة عن اللجنة الدولية للتعبير المحاسبي مع واقع محاسبة القطاع العمومي .

لكن الملاحظ على هذه المعايير هو إمكانية تطبيقها فقط على الدول التي يعتمد نظامها المحاسبي على نظام النشاط système de l'exercice الذي يركز على ربط العمليات المحاسبية بسنة نشأتها وليس بوقت دفعها (النفقات) أو تحصيلها (الإيرادات) .

¹ عبود ميلود، متطلبات تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: " دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين "، جامعة احمد دراية، ادرار ، الجزائر، 2020 ، ص 177.

وعليه ومن أجل مراعاة الدول التي لا تتوفر على هذا النظام أي الدول التي تعتمد على نظام محاسبة الصندوق (مثل الجزائر) ، قامت الفيدرالية الدولية للخبراء المحاسبين PSC-IFAC بإصدار معيار دولي IPSAS يحدد مختلف الالتزامات المطلوبة في مجال المعلومة المالية والواجب تطبيقها على كل الهيئات التي تتبنى هذا النظام في محاسبتها. إلى جانب تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي تساعد هذه الهيئات في الانتقال من محاسبة الصندوق الى نظام النشاط.

لكن بتاريخ 10 نوفمبر 2004 قامت الفيدرالية الدولية للخبراء المحاسبين IFAC بإنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي (IPSASB) بدلا عن لجنة القطاع العمومي (PSC)، هذا المجلس الذي أصدر طبعة جديدة للمعايير الدولية في القطاع العمومي والتي أصبحت تضم 24 معيار دولي IPSAS . ومن أجل مواكبة مختلف التغيرات الحاصلة في المجال المالي والاقتصادي قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 2009، بصياغة قائمة معايير جديدة ليصبح العدد الإجمالي لهذه المعايير 32 معيارا دولي¹ . وقد توجه مجلس IPSASB منذ 2012 بالاهتمام بقضايا القطاع العام فقط والتي من بينها وضع إطار مفاهيمي خاص بمؤسسات القطاع العام فكان هذا خطوة مهمة للدول الراغبة في تبني المعايير إذ يمنحها هذا الإطار قاعدة لتوفير متطلبات أساسية تُسهل عملية التحول نحو نموذج محاسبي قائم على IPSAS² . وفي سنة 2018 تم إصدار وتكييف (40) معيار قائم على أساس الاستحقاق إلى الوقت الحالي مع معيار واحد شامل قائم على الأساس النقدي³ .

ثم تم إصدار معايير أخرى المعيار 42 IPSAS الخاص بالمنافع الاجتماعية الذي تم إصداره في 01 جانفي 2022⁴ . والمعيار الخاص بعقود الأيجار 43 و 44 الخاص بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة سنة 2023 . والجدول التالي يبين نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتطورها

الجدول (01-01): اهم مراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

¹ د: ضريفي نادية، حاج جاب الله امال ، اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS ،مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 07 ، الجزائر، 2018 ،ص 225.

² د : بن موسى كمال، خميسة براهيم ، نحو مسار للتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB في الجزائر كخطوة استباقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كلية العلوم الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، رقم المجلد 01 العدد 3 ، الجزائر ، ص 50.

³ د: تيقاوي العربي، عبود ميلود ، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ، جامعة ادرار، الجزائر، ص 250.

⁴ Ipsas 42, <http://www.ipsasb.org/projects/social-benefits> ,2022,p01.

التاريخ	مراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
1977	تأسيس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
1984	نشأة مجلس المعايير المحاسبية العام GASB
جويلية 1984	اصدار اول معيار محاسبي حكومي يجب على المحاسبين الحكوميين ومراقبين الحسابات العمل على تطبيقه
2002	تم اعتماد 20 معيار IPSAS
2004/11/10	إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي (IPSASB) بدلا عن لجنة القطاع العمومي (PSC) تم اعتماد 24 معيار محاسبي خاص بالقطاع العام.
2009	بسبب التطورات المالية الحاصلة تم صياغة قائمة معايير جديدة ليصبح العدد الإجمالي لهذه المعايير 32 معيارا دولي
2012	- ركز مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الاهتمام بقضايا القطاع العام فقط . - قام بوضع إطار مفاهيمي خاص بمؤسسات القطاع العام. - ان وجود قاعدة لتوفير متطلبات أساسية تسهل عملية التحول نحو نموذج محاسبي قائم على IPSAS .
2018	تم اصدار 40 معيار قائم على اساس الاستحقاق ومعيار واحد قائم على الاساس النقدي.
2022/01/01	اصدار معيار 42 المنافع الاجتماعية.
2023	اصدار المعيارين 43 و 44 .

المصدر: من اعداد الباحثة

2. تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) هي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للاستخدام من قبل المؤسسات العمومية في جميع أنحاء العالم في جمع البيانات المالية واعدادها لاستخدامها ومن هنا يمكن التطرق الى عدة تعريفات للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :

تعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها : " قواعد لإعداد القوائم الدالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم الدالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها." ¹

كما عرفت بأنها : " مجموعة معايير صادرة عن مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام IPSAS تستخدم لغرض إعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام ويستند في إصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ، كما يتمحور مضمونها أساساً في تقديم شكل ومضمون الجداول والمعلومات المالية وكذا طريقة المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات ومختلف العناصر المكونة للأصول والخصوم؛ وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام إلى الآن أربعين (40) معياراً خاصاً بالمحاسبة في وحدات القطاع العام وفقاً لأساس الاستحقاق على أن يطبق المعيار الواحد والأربعون (41) الخاص بالأدوات المالية ابتداءً من 2019/01/01 ، بالإضافة إلى معيار واحد منظم لمحاسبة وحدات القطاع العام المبنية وفق الأساس النقدي" ².

حسب دليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المترجم من قبل المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تعرف على أنها: " مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم، وتبين هذه المعايير شروط الاعتراف، القياس، العرض والكشف فيما يتعلق بالمعاملات والوقائع التي تدخل في البيانات المالية التي تعد للأغراض العامة ، وهي معايير للمعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بالقطاع العام، كما تبين كيفية إعداد القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى، و كيفية المعالجة المحاسبية للمعاملات وبعض عناصر الأصول والخصوم." ³

وتعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها: " عبارة عن معايير ذات صبغة إعلامية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليميه أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العاملة للدولة"

¹ عفاف لومايزية، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر ، مجلة إضافات اقتصادية المجلد 04 / العدد: (2020) ، الجزائر، ص 214.

² بن بلقاسم سفيان، عبدوس إيمان، الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة العمومية كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي – دراسة مقارنة، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale ، الجزائر، ص7.

³ فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية ، مجلة معهد العلوم الاقتصادية / المجلد 23 العدد: 01 ، الجزائر، 2020 ، ص488-489.

حيث تشكل هذه المعايير مجموعة من القواعد العلمية التي تحظى بالقبول العام، حيث تمثل إجماع الخبراء والهيئات المختصة في المحاسبة على تقريب الممارسات المحاسبية على الصعيد العالمي من خلال تقديم إرشادات لتوجيه عمل المحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية، التي تمثل مخرجات نظام المحاسبة العمومية، مما يسمح بالرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط المؤسسات العمومية.¹

و من هنا يمكن ان تعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها: "تلك المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تستخدم في اعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات

3. نطاق وصلاحيات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

- يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي؛
- إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصممة ل يتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام؛
- يتم توضيح أي قيد على إمكانية تطبيق معايير محددة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تلك المعايير، ولا تنطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير المادية؛
- تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سياسة تقتضي بأن يكون لجميع الفقرات نفس النفاذ وأنه ينبغي تحديد نفاذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة. ومن أجل تجنب أي عواقب غير مقصودة، قرر المجلس تطبيق هذه السياسة بأثر مستقبلي حين يقوم بمراجعة وإعادة إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة مسبقاً. وتشير الفقرات بالخط الغامق إلى المبادئ الرئيسية. وينبغي قراءة أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في سياق الهدف وأساس الاستنتاجات.²

¹ روتال عبد القادر، المعايير الدولية للقطاع العام كآلية لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية / المجلد 09 العدد: 02 السنة: 2024 ، الجزائر، ص141.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مجموعة طلال ابو غزالة، عمان، الاردن، طبعة 2008 ، ص17-18.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف وخصائص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

1. أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أهمية كبيرة تتمثل في :

- تحسين جودة التقارير المالية .
- تحقيق رقابة داخلية أكثر كفاءة وشفافية أكبر ومعلومات أكثر تفصيلاً تدعم إدارة الموارد.
- يعزز من إدارة الأصول والالتزامات وعمليات اتخاذ القرارات مع إمكانية المقارنة من المعلومات .
- زيادة كفاءة الإدارة المالية السليمة وتقديم فوائد اجتماعية واقتصادية واسعة.
- تحسين القرارات المالية والتقليل من حالة عدم التأكد من المعلومات المحاسبية.¹
- تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية .
- تحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام .
- تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.
- تؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دوراً هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي .
- تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام .
- تشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظرية المحاسبة العمومية .
- الرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية وعلى هذا الأساس ، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها ، وتشجيع البيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير.²

2. أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

¹ مهند حماد ، صالح منصور ، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية دراسة استكشافية-، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، قسم المحاسبة والمراجعة ، العدد الأول المجلد (07)، 2023، ص 168.

² لحنش توفيق ، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفاق تبنيتها ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2019، ص 25 .

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية.
- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ، أي مجموعة الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح المالية الدولية.
- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
- تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على مستوى الوطني أو الدولي؛
- تطبيق لمبدأ الاداء الذي يقتضي بانه على الدولة العمل بمبدأ القيد المزدوج اذ يجب تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة و استثمارها كنفقات، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم.¹

3. خصائص المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى التقريب بين المحاسبة التجارية والمحاسبة العمومية، فهي تفرض على الدولة الأخذ بعين الاعتبار لكل التزاماتها اتجاه الغير ومن أبرز خصائصها:
- منطق الأداء :

فعلى الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثمارها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تمتلك بمرور الزمن. وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملا بمبدأ القيد المزدوج.

- الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة:

إن محاسبة الصندوق تجاوزتها الأحداث وأصبحت أشبه بمحاسبة لما قبل التاريخ، فهي لا تعبر إلا عن ما تم إنفاقه بعيدا عن ما يجب تحصيله أو ما يجب إنفاقه، إن محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة. ولا أدل على ما حدث في نيوزلندا التي كانت تعتبر فائض الموازنة- والذي بلغ في إحدى السنوات 1 مليار \$- معيار IPSAS الاعتبار كل المصاريف المتعلقة بالسنة المحاسبية وليس فقط النفقات لاسيما القروض التي تسجل كخصوم لا كأصول.

- الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية:

¹ نور الهدى بوليفة ، واقع اصلاح المحاسبة العمومية الجزائرى لمواجهة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، جامعة الشهيد حمة لخضر -الوادي-، الجزائر، 2015 ، ص 26 .

من خلال حسابات تتيح تحديد الإيرادات بالضبط وكذا مجال صرف أموال الدولة بدقة. هذه الحسابات تضمن شفافية أكبر للأرقام التي تقدمها الحكومة. هذه المعلومات تتميز بالوضوح، الدقة، الحياد، الصدق، الشمولية، يمكن الحصول عليها في أي لحظة وتعكس الصورة الحقيقية للهيئة العمومية .

- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي:

فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

- الملائمة:

باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب م ا رعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة للواقع التطبيقي العملي وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق .

- الواقعية:

يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

- المفهومية:

يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة من إعدادها.¹

4. هيكل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAs .

يتناول الباحث تعريف معايير المحاسبة الحكومية الدولية واهمية هذه المعايير وإجراءات إصدارها وتطورها المستمر من خلال واقع التطبيق لهذه المعايير ومؤشرات تقييمها ثم هيكل هذه المعايير وتقسيمها الى ثلاث محاور ويمكن للباحث عرضها

- المعايير العامة للاعتراف والقياس المحاسبي تتضمن خمسة معايير .

- المعايير العامة لإعداد التقارير تتضمن هذه المجموعة خمسة عشر معيارًا.

- معايير لعناصر محددة من القوائم المالية تتضمن هذه المجموعة ستة عشر معيارًا.

¹ عبود ميلود، متطلبات تبنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، جامعة احمد دراية- ادرار-، الجزائر، 2019 ، ص 180 .

ويرى بعض الكتاب بأن هناك أربعة معايير ذات الطبيعة الخاصة بالجهات الحكومية وهي:

- معيار رقم 21 انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد وهي الاصول الثابتة التي لا تولد عائد تجاري، ومحاسبة الانخفاض في الاصول الثابتة في IPSAS (نوعان الأول: هو المعيار رقم) 21 (لانخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد والثاني: هو المعيار رقم) 26 (لانخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد وسبب هذه التجزئة إلى ضرورة مراعاة الموجودات حكومية .
- معيار رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي: ويتمثل الهدف من هذا المعيار تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة.
- معيار رقم 23 الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات): تطرق المعيار للإيرادات من العمليات التبادلية المتعلقة بالسلع والخدمات التي تقدمها المنشأة ولم يتطرق الي أي إيرادات اخري ناتجة عن العمليات غير التبادلية حيث جاء المعيار ليهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية بخصوص الإيراد الناشئ من معاملات غير التبادلية كالضرائب والمنح، والهدايا والتبرعات.
- معيار رقم 24 عرض معلومات الموازنة في البيانات: يأتي هذا المعيار لإجراء مقارنات بين القيم الفعلية التي تظهر نتيجة تطبيق الموازنة و يتطلب هذا المعيار بأن يكون الإفصاح خارج الكشوف المالية ويتضمن الإفصاح عن الموازنة الأصلية والنهائية مع الإيرادات المخططة والاعتمادات، المبالغ الفعلية وتوضيح، الاختلاف.¹

¹ إطار محاسبي مقترح للقياس والإفصاح عن الاصول الحكومية للتوافق مع المعايير الدولية بالتطبيق على الهيئات العامة الخدمية ، ALAT-Volume%2045-Issue%203-%20Page%20207-244.pdf ، 2020 ، ص 21-22

المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

لقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتخصيص مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB حتى يتولى مسؤولية اصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى حتى تتمكن منشآت القطاع العام في دول العالم من تطبيق و فهم هذه المعايير من اجل اعداد التقارير المالية ذات الاغراض العامة التي تلخص الانشطة المالية العامة، بما يكفل الجودة والشفافية في التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام لتزويدها بمختلف المعلومات التي يستند اليها أصحاب القرار.

وذلك عن طريق توفير التنسيق الدولي بين معايير المحاسبة الدولية الواجبة التطبيق وذلك لأن الاتساق الدولي يدعم القواعد والأسس المحاسبية والاحصائية لإعداد التقارير المالية، وأخيرا يتم التأكد من توفير الرضا والقبول العام حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمنشورات الصادرة عن المجلس من خلال المساهمة العامة في التعليق على مسودات عرض المعايير وتقديم اي توصيات من شأنها رفع هذه المعايير والمنشورات. ومن هنا يمكن التطرق الى مجلس المعايير المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSASB بانه :

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (لجنة القطاع العام سابقاً) هو مجلس تابع للإتحاد الدولي للمحاسبين تم تشكيله لوضع وإصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضمن صلاحياته. ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي معايير عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير المالية يتم تطبيقها من قبل منشآت القطاع العام بإستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية.

يتم تعيين المجموعة الإستشارية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل المجلس نفسه. والمجموعة الإستشارية هي مجموعة لا يحق لها التصويت. وتشكل إحدى الوسائل التي تمكن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلالها من إستشارة أحد المجموعات العريضة التابعة له أو الحصول منها على النصيحة حسبما تقتضي الضرورة. ويرأس المجموعة الإستشارية رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. والمجموعة الإستشارية هي في الأساس منتدى إلكتروني. ولكن الفروع الإقليمية للمجموعة الإستشارية تلتقي مع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالالتزام مع أي إجتماع للمجلس في منطقتها.

وتتم دعوة جميع أعضاء المجموعة الإستشارية لهذه الإجتماعات. إضافة إلى ذلك، قد يعقد إجتماعاً شاملاً لجميع أعضاء المجموعة إذا إعتبر ذلك ضرورياً.¹

1. دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB :

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "ج1"، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال ابو غزالة ، عمان، الاردن ، 2008، ص 16 .

قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية والادارية التي لا تهدف الى تحقيق الربح والذي يعمل على ان تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام.

وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات اجبارية أخرى اختيارية.

بالإضافة الى انه يقوم بإصدار معايير للمحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.

عند اعداد البيانات المالية على اساس الاستحقاق فان المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بوصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية.

اما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من اجل رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء.¹

كما تتمثل أعمال مجلس معايير المحاسبة الحكومية في :

- إعداد المعايير التي تعمل على تحسين جدوى التقارير المالية .
- الحفاظ على المعايير الحالية لكي تعكس التغييرات في البيئة الحكومية .
- تقديم توجيهها حول تطبيق هذه المعايير .
- النظر في المجالات الهامة من المحاسبة وإعداد التقارير المالية والتي يمكن تحسينها من خلال عملية وضع المعايير .
- تحسين الفهم المشترك لطبيعة واغراض المعلومات التي تحتويها التقارير المالية .²

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "ج1"، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال ابو غزالة ، عمان، الاردن، 2009، ص 4 .
² رحاب كمال محمود الزكي ، مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري مع دراسة تطبيقية ، كلية التجارة بالاسماعيلية ، جامعة قناة السويس، مصر، ص 15 .

2. اهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يهدف المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين الى خدمة الصالح العام عن طريق تطوير معايير اعداد التقارير المالية ذات جودة عالية والعمل على تسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية من خلال اصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية في القطاع العام لاستخدامها من طرف الحكومات في العالم ومختلف الوحدات الغير هادفة للربح، حيث تمثل هذه الأخيرة ارشادات عن أفضل الممارسات الدولية في اعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، من أجل تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة المالية التي تعدها الحكومات وفي هذا الاطار يهدف نشاط المجلس الى تحقيق ما يلي :

- اصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.

- نشر وثائق أخرى توفر ارشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عنصرها في استراتيجية عمل المجلس الذي يهدف الى الحفاظ على متطلبات وهيكل ونص المعيار ما لم يكن هناك سبب يأخذ بعين الاعتبار خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام.¹

3. الاستراتيجية المتبعة من مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام:

تعتمد استراتيجية ال (IPSAS) عند اعتماد أي معيار من المعايير المحاسبية وذلك من خلال ما يلي:

- استراتيجية التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

- بعض المعايير الخاصة بالقطاع الحكومي التي لم تتضمنها معايير (IAS) و (IFRS) مثل معايير المنافع الاجتماعية الحكومية والإيرادات غير التبادلية ومعلومات الموازنة ومعيار انخفاض قيمة الموجود الرغبة في اعتماد معايير محاسبية ذات جودة عالية لخدمة القطاع الحكومي في إعداد البيانات المالية للأغراض العامة بحيث يشمل كل معيار أساس الاستنتاج وأمثلة إرشاد التنفيذ.

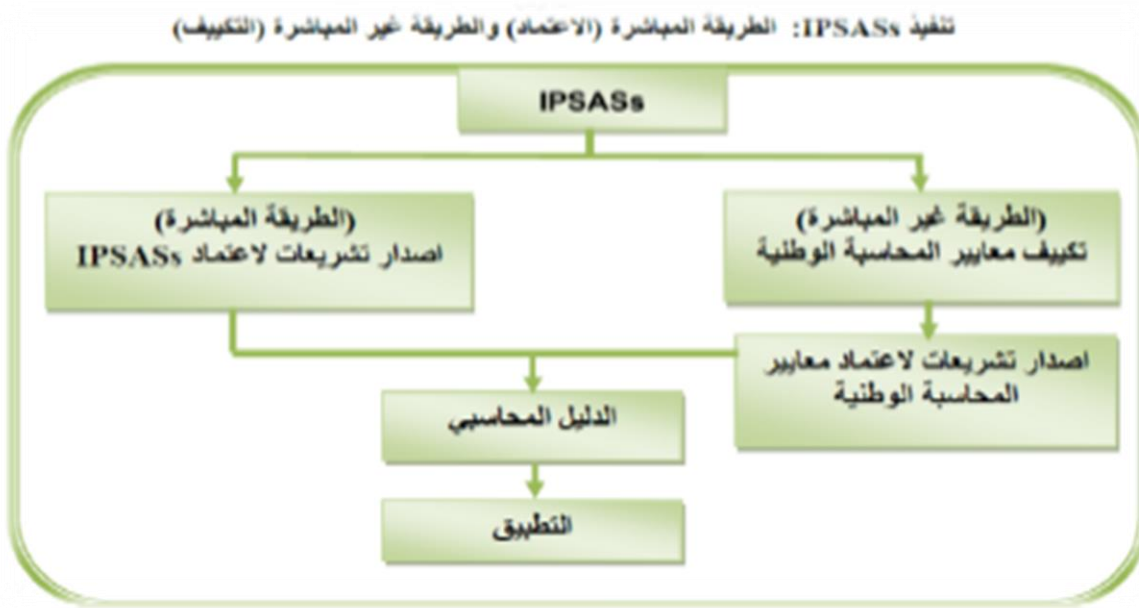
- الرغبة في إضافة قيمة عند وضع المعيار لتحسين الجودة والإفصاح والشفافية في التقارير المالية للقطاع الحكومي ومن ثم المساهمة في تعزيز الثقة العامة في الإدارة المالية للقطاع الحكومي.

- التدرج بحيث تسهل التحوّل التدريجي نحو أساس الاستحقاق عند إعداد وتنفيذ الموازنة العامة حيث يتم وضع معيار محاسبي يتم فيه تطبيق الأساس النقدي لمواجهة احتياجات الحكومة التي ما زالت تفضل وتعمل على المحاسبة على الأساس النقدي.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ذكره ، ص 17 .

- أدلة الممارسات الموصى بها Recommended Practice Guidelines والتي يتم اختارها ب RPGs والتي تزود بأدلة تمثل أفضل الممارسات في القطاع الحكومي وتشجع على اتباعها وتطبيقها، ويأتي عرض دليل التطبيق مباشرة بعد عرض المعيار، وتعتبر جزء منه.
- دراسات لتوفير النتائج في قضايا التقارير المالية في القطاع الحكومي، وتستند على دراسة أفضل الممارسات والأساليب الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا ذات العلاقة.
- أوراق وأبحاث أخرى للتزويد بمعلومات تساهم في زيادة المعرفة بقضايا التقارير المالية في القطاع الحكومي، وتهدف إلى التزويد بمعلومات جديدة ومواكبة التطورات، ومن أمثلة ذلك المقابلات، المسح بواسطة الاستبيانات، التجارب، الحالات العملية والتحليلية.¹
- ويتم تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بطريقتين هما الطريقة المباشرة (الاعتماد) والطريقة غير المباشرة (التكيف) كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل (01-02) : تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام



المصدر: سعاد عياش علي امعرف ، فتيحة جبريل شعيتير ، اكرم علي زوي ، إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، مجلة افاق اقتصادية E-ISSN: 2520-5005 ، ص 104

¹ سعاد عياش علي امعرف ، فتيحة جبريل شعيتير ، اكرم علي زوي ، إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، مجلة افاق اقتصادية E-ISSN: 2520-5005 ، ص 103-

المبحث الثاني : مزايا ومنهجية التحول للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومتطلبات تطبيقه في المؤسسات العمومية.

حتى يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لابد له من ان يحتوى على مجموعة من المزايا كما يجب التعرف على لها محدداتها وكذا معرفة منهجية التحول الى هذه المعايير ومن اجل ذلك يجب التعرف على هذه المعايير ومتطلبات تطبيقها، من خلال هذا العنصر سنحاول التطرق إلى.

المطلب الاول: مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

مزايا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

لن يتم تطبيق معايير محاسبية دولية للقطاع العام موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده، و يمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي:

التناغم والتناسق:

يعني ذلك قيام المنشأة بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية؛

قابلية المقارنة:

ويتم ذلك من خلال توحيد أسس وقواعد المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل المستخدمين ، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المتمركزة على المعلومات المحاسبية المماثلة والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة ؛

مواكبة متطلبات العولمة:

أصبح العالم الذي نعيش فيه صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول وانتشار شركات متعددة الجنسية، لهذا تطلب من المحاسبة مواكبة هذه التطورات بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي؛¹

تلبية متطلبات الممولين:

¹ خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية –دراسات اقتصادية – 31(2)، الجزائر ، ص 284 .

للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمنشأة التي تحتاج إلى تمويل. ولا يمكن أن تحدث هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية معدة وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة؛

الدخول إلى الأسواق المالية:

إن من نقاط الاختلاف المهمة في الأسواق المالية هي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وأساليب إعدادها، لذا فإن ظهور المعايير المحاسبية الدولية إزالة هذا الاختلال وأصبح لزاما على الشركات الالتزام بالمعايير الدولية في سبيل الدخول إلى الأسواق المالية الدولية والسماح لها لإمكانية إدراج اسمها في هذه الأسواق.¹

تلبية المتطلبات القانونية:

حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs ولا تملك حكومة وطنية او محلية او اقليمية تسعى إلى تحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا الانصياع إلى القانون.

قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية:

إن المعلومات المالية التي تعدها على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت المعلومات المالية، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيسي من المعلومات المالية المتعلقة بتزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية .

إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:

وهذا ينطبق على كافة المواضيع التي تطرقت لها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs كثير من القضايا المصرية المشتركة، كما حصل أخيرا في مواجهة الأزمة المالية العالمية، والخطوات التصحيحية التي تم اتخاذها على مستوى دول العالم كافة، مما ساعد وجود تصورات مشتركة لجميع دول العالم حول الاجراءات المالية التي يجب اتخاذها من قبل الحكومات لوضع البروتوكولات العالمية موضع التنفيذ بما يحقق السلام العالمي .

زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs

حيث تم وضع هذه المعايير من قبل خبراء في المحاسبة في القطاع العام، كذلك فمن شأن الاسلوب المتبع في اصدار هذه المعايير وخاصة التعليق على مسودات العرض والاستشارات المتاح لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة

¹ عبود ميلود ، مرجع سبق ذكره ، ص 184 .

دول العالم، اغناء المعرفة العلمية المحاسبية والمالية التي تتضمنها المعايير، مما ينتج عنه الوصول الى معايير عالية الجودة، وينعكس بالتالي على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول اليها بتطبيق هذه المعايير.

زيادة مستوى التنسيق والاتساق العالميين:

فتبرز إلى أرض الواقع تكتلات سياسية اقتصادية مالية نقدية، توجب التنسيق فيما بينها في كثير من القضايا التي تم التكتل، كما هو حال الاتحاد الاوروبي، الذي وصل اعلى درجة متقدمة من التنسيق ليس فقط على مستوى الحكومات، بل على مستوى القطاعات الخاصة، فهو الآن يشهد وجود عملة نقدية موحدة، وتوجيهات على مستوى معظم القضايا الاقتصادية والمالية والمحاسبية، وتلعب المنظمات الأمية دورا بارزا في تحقيق الاتساق والتنسيق العالميين، وما وجود معايير محاسبية دولية للقطاع العام إلا لتعزيز هذا التنسيق والاتساق .

تحقيق الشفافية والمصدقية والعدالة:

ان ما تصبو إليه الحكومة هو الوصول إلى درجة عالية من الشفافية بحيث تعرض المعلومات المالية المركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية في منشآت القطاع العام ، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بمعرفة الأسس التي تم على اساسها اعداد المعلومات المالية، ويؤيد ذلك أو ينفيه مدى الاستفادة من المعلومات المالية المنشورة في ترشيد ما تم اتخاذه من قرارات، كذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصداقيتها في تمثيل الواقع المالي للمنشآت الحكومية، بما يؤدي إلى تحقيق الغاية من عملية وضع معايير محاسبية للقطاع العام وهي المساءلة والمحاسبة، والوقوف على حقيقة مستويات الفساد وتبرير المديونية العالية.

التخلص من عيوب الأساس النقدي:

لقد أدى تطبيق الأساس النقدي إلى وجود كثير من السلبيات والمساوئ ، وخاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة على المال العام، حيث تنتهي العلاقة بالنفقات عند صرفها، مما ينتج عنه ضياع وهدر للموارد ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs تضع بذلك الحكومات ومسؤوليها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها القطاع الخاص مع أمواله، فملكية المال العام تؤول للشعوب والحكومات تشرف عليه وتنفقه وتعامل معه نيابة عن الشعوب.¹

¹ خالد جمال الجعارات ، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد ادنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة ، الجزائر، 2014، ص 20-21 .

المطلب الثاني: نهج التحول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومستويات تطبيقه في مختلف الدول.

إن تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية يتطلب استعدادات كبيرة لإنجاح العملية، لاسيما في مجال توفير الموارد البشرية والمادية التي من شأنها أن تسهم في تحقيق التحول بشكل مرن و ناجح، غير أن المعضلة تكمن في كيفية إجراء هذا التحول إذ يرى الكثير من المفكرين أنه يوجد طريقتين للتحول ولكل منهما إيجابيات وسلبيات.

1. نهج التحوُّل التدريجي:

ويرى مؤيدوا هذا النهج أن كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يُدرس بانفراد ، وأن التعديلات ينبغي أن تتم مع الاعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى. ومن جهة أخرى يجب أن يتم التحوُّل عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، إنما يحتاج تطبيق المعايير إلى تحول تدريجي في فترة من 2 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانيات ليتجسد على أرض الواقع. و يُشجع على إتباع هذا النهج مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية الذي أصدر معيار على الأساس النقدي ويرى المجلس أن هذا المعيار هو خطوة هامة نحو تحسين واتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي بموجب الأساس النقدي المحاسبي وتشجيع تبني هذا المعيار. ومزايا هذا النهج هي:¹

- يضمن تحول مرحلي وفعال ويحافظ على السير العادي للعمل، كما يمكن التحكم بكامل مراحلها؛
- لا يستنزف موارد كبيرة قد لا تستطيع عدة حكومات توفيرها في فترة قصيرة؛
- يحقق نتائج أكيدة تتسم بالواقعية ويسهل تطبيقها على أرض الواقع؛
- درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بنهج التحول المتكامل؛
- الاستفادة المثلى من الجهات المرافقة والداعمة للتحول؛
- يؤدي الى تدريب حقيقي للعنصر البشري على كافة المستويات.

2. نهج التحول المتكامل:

يستند مؤيدوا هذا النهج إلى كون عناصر الإدارة المالية العمومية مرتبطة ببعضها البعض ارتباطاً وثيقاً، حيث لا يمكن إجراء تغيير إلا في إطار منظومة متكاملة تمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية، غير أن الأمر لا يخلو من مخاطرة

¹ زرقين عبود، لعلايبية مالك، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2016/15، الجزائر، 2016، ص 284

يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول، ناهيك أن هذا النهج يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة، وقد أوضحت تجربة استراليا ونيوزيلندا (التي بدأت في تغيير كبير لأنظمة الإدارة لديها في أوائل وأواسط الثمانينيات) أن التطور التقليدي ليس ملائمًا في فترة قصيرة جدًا. **ومزاياه:**

- توفير الوقت لأنه عادة ما يتم على المدى القصير؛
- سهولة اكتشاف الأخطاء الناجمة عن التطبيق المتكامل لمشروع التحول وتصحيحها في الوقت المناسب؛
- يؤدي إلى إنتاج نظام جديد يتمتع لترابط والتجانس بين مكوناته؛
- لا يعطي الفرصة لتضارب المعلومات بين النظام القديم والجديد؛
- إن نتائج تطبيق هذا النهج تؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.

ج- المفاضلة بين الأسلوبين :

لقد أوصى مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية في التطبيق المرحلي للمعايير، حيث أصدر مؤخرًا معيارًا على الأساس النقدي للدول الراغبة في تبني معاييرها وهذا ما أشرنا إليه آنفاً، أما الدول التي سارعت في التحول فقد اختارت النهج التدريجي لما له من مزايا¹ والجدول التالي يعطي تصنيفًا لمستويات التطابق لتسعة عشرة دولة تنتهج أسلوب التطبيق التدريجي للمعايير.

الجدول رقم (01-02): مستوى تطابق الدول مع Benito, Brusca et Montesinos حسب دراسة 2007
IPSAS

الدول	مستوى التطابق مع IPSAS
الأرجنتين، الشيلي، النرويج، فرنسا، إيطاليا، كندا {المستوى المحلي والمركزي} النمسا وسويسرا { المستوى المحلي}	أقل من 50%
فنلندا، إسبانيا، بلجيكا {المستوى المحلي والمركزي} النمسا وسويسرا { المستوى المحلي}	55% < تطابق < 65%
أستراليا، السويد، زلندا الجديدة، المكسيك، البرتغال، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، هولندا {المستوى المحلي والمركزي}	أكثر من 70%

¹ زرقين عبود، لعلايبيبة مالك، مرجع سابق ذكره، ص 284 .

Source : Jean françois des ROBERT et Jaques COLIBERT, les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, 2008, p51

المطلب الثالث : متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من اجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها وان تقوم به من اجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفى وسليم وعليه فان متطلبات التطبيق تتمثل اساسا فيما يلي :¹

1. التأهيل العلمي والعملي :

يعتبر اعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي الامر بالصرف) المعنيين بالدرجة الاولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لذلك لا بد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالمحاسب اليوم مطالبا بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات واكثر اعوان المحاسبة لا يتوفرون على المهارات والكفاءات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير فضلا ان يفهموها ويطبقوها تطبيقا سليما وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر فقط بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم لم تقم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بعد .

2. الانظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج الى اسس قانونية تستند اليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها من بينها قانون المحاسبة العمومية قانون الصفقات العمومية... الخ.

3. دور الاعلام:

للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط من اية معايير او مفاهيم اخرى ولا شك ان هذا الدور شبه غائب في الجزائر فليس هناك اهتمام اعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الاعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى او يوم دراسي... الخ) من دون فسح المجال للمختين لتوضيح اهمية المعايير القطاع العام من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول افاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

¹ خلف الله بن يوسف، معاش قويدر ، مرجع سبق ذكره ، ص287 .

المبحث الثالث: الأسس المحاسبية وتطبيقها في القطاع العام و تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومحددات تطبيقها

يعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على معايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، مع تكييفها لسياق القطاع العام، وفي هذا الصدد، يتم الاحتفاظ بالمعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا في الحالات التي تبرر فيها خصوصيات القطاع العام، ومن أجل تناسق محاسبة القطاع العام مع المحاسبة المالية، استمدت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نصوص معايير التقارير المالية الدولية، وتحتوي حسب إصدارات سنة 2018 على 41 معيار، وسيتم عرض هذه المعايير من خلال العناصر التالية :

المطلب الاول: الأسس المحاسبية وتطبيقها في القطاع العام

تكتسي الأسس المحاسبية أهمية كبيرة باعتبارها المحدد الرئيسي لطبيعة وعناصر القوائم المالية عن كل فترة مالية، ولارتباطها الوثيق بالأهداف المتوقع إنجازها في القطاع العام، ويُمكن توضيح أهم أنواع الأسس المحاسبية الممكن إتباعها في القطاع العام فيما يلي:

1.1. الأساس النقدي:

الأساس النقدي هو الأساس الذي يركز على متابعة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها او فترة ربط النفقة او الايراد حيث يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية عند التحصيل او التسديد النقدي .

2.1. أساس الاستحقاق:

يقوم أساس الاستحقاق على مبدأ استقلال السنوات المالية والذي يعتبر كل سنة مالية وحدة زمنية مستقلة تُحمل بالمصروفات التي تخصها وتدرج في الحساب الختامي الإيرادات التي تخص السنة أي تُستحق فيها بغض النظر عما تم دفعه فعلاً من مصروفات أو قيمة ما تم تحصيله فعلاً من إيرادات.¹

3.1. الأساس المشترك:

¹ مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام ، <http://www.ipsasb.org/ifac> ، ص 3.

يضم الأساس المشترك العديد من الأشكال والنماذج، ومنها الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل، وهما الأكثر استخداماً في الحسابات الحكومية لدى العديد من بلدان العالم، وفيما يلي نبذة مختصرة عن كل شكل من أشكال الأساس المحاسبي المشترك .

4.1. الأساس النقدي المعدل:

يُعرف الأساس النقدي المعدل من خلال العناصر الأخرى خلاف النقدية التي سيتم التقرير عنها في القوائم المالية السنوية. ويرى البعض أن التعديل الشائع على الأساس النقدي يتمثل في احتواء القوائم المالية للمؤسسة الحكومية على معلومات حول العمليات والأحداث التي ستسفر عن مقبوضات نقدية أو مدفوعات نقدية خلال فترة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية مباشرة، إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية والأرصدة النقدية.

5.1. أساس الاستحقاق المعدل:

يُعرف أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل بأنه أساس محاسبي يُعترف بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة لتعكس قياس تدفق الموارد المالية الكلية، وفي واقع الأمر من الصعب وضع تعريف محدد لأساس الاستحقاق المعدل نتيجة تنوع التعديلات على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية.¹

2. اسباب استخدام اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

حتى تتمكن من معرفة أسباب استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية لابد لنا من التعرف على أساس الاستحقاق.

المحاسبة على أساس الاستحقاق هي نظام محاسبي يتمي بخصيتين

1. اثبات الاحداث الاقتصادية وقت حدوثها بغض النظر من وقت حدوث المقبوضات والمدفوعات النقدية ذات الصلة وهذا يتناقض مع نظم المحاسبة على أساس النقد حيث لا يتم التقرير عن الاحداث الاقتصادية الا عند تبادل النقد.

2. اثبات الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية ويشمل هذا الأصول غير المالية والأصول المالية. و جميع الالتزامات وعلى النقيض لا يتم التقرير بموجب نظام المحاسبة على أساس النقد الا من الأرصدة النقدية للجهة.²

¹ اكرم شنيح ، د. حكيم بوجطو، مرجع سبق ذكره ، ص 4 .

² مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام ، <http://www.ipsasb.org/ifac> ، ص 3.

استهل القرن الحادي والعشرون باتجاه دولي يسعى لتعزيز الشفافية المالية ومكافحة الفساد وتبناه منظمة الامم المتحدة وعدد من المنظمات الدولية والاقليمية الاخرى وكان للمحاسبة العمومية مكان للصدارة في ذلك ويتمثل في عدة اسهامات اهمها :

- تبني الاتحاد الدولي للمحاسبين اصدار معايير المحاسبة الحكومية الدولية لتشجيع تبني اساس الاستحقاق .
 - اصدار صندوق النقد الدولي دليل احصاءات مالية حكومية عام 2000 وفق اساس الاستحقاق .
 - اعتمدت منظمة الامم المتحدة اساس الاستحقاق في نظام الحسابات القومية لعام 2008.
- كما ان التغييرات الواردة بالتحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية كانت استجابة منطقية لأهداف المحاسبة العمومية الحديثة المتمثلة في الاتي :

- المساءلة :

ويقصد بها الالتزام بتقديم تفسيرات عن اعمال الوحدة الحكومية الى السلطة التشريعية او اي جهة (تنفيذية قضائية ناخبين) ولكل من له الحق في اجراء المساءلة وتحقيق اهدافها من خلال تقارير مالية تتضمن معلومات تكون مفيدة في :

- تحديد كفاية ايرادات السنة الحالية لتغطية نفقاتها.
- التأكد من تنفيذ العمليات المالية تم وفقا للموازنة المعتمدة .
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين والقواعد والنظم ذات العلاقة .
- تقييم جهود وانجازات المحددة الحكومية لتقييم كفاءة وفاعلية اداء هذه الوحدات .

- مصادر واستخدامات الموارد :

مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم نتائج التشغيل السنوي على مستوى كل وحدة ادارة حكومية ويحقق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول :

- مصادر توزيع استخدام الموارد المالية.
- كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل انشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية .
- تقييم قدرة الحكومية على تمويل انشطتها وتلبية طلباتها والتزاماتها .ذ
- مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانونيا .

- الوضع المالي :

مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن ان تقدمه الوحدة الحكومية ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها ويحقق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول :

- القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد بما فيها القيود المالية التي تضعها السلطات التشريعية المختصة.

- الاطلاع الوضع الحالي للحكومة او الوحدات الحكومية والتغيرات فيه .

- الانظمة الرقابية :

مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في فهم وتقييم مدى كفاية انظمة الادارة المالية والمحاسبية والرقابة المالية والادارية ويأتي ذلك من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة في :

- التأكد من تنفيذ العمليات المالية وفقا لقانون المالية .

- التأكد من ان الاصول المملوكة للدولة قد تمت المحافظة عليها بشكل صحيح لردع الاحتيال والتبذير وسوء الاستخدام.

- الحسابات الختامية :

يجب ان يوفر نظام المحاسبة العمومية معلومات معدة ومجهزة وفقا للمفاهيم والتعاريف المستخدمة في الحسابات الختامية وتزداد اهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان العالم بمسك حساباتها العمومية وفق نظام احصاءات مالية حكومية والذي يستند الى مفاهيم ومبادئ المحاسبة القومية وبالرجوع الى دراسة لجنة المعايير الدولية في القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين نجد ان اساس الاستحقاق يوفر المعلومات التي تمكن من انجاز كافة اهداف المحاسبة العمومية الحديثة بناء على النتائج التي اقرتها الدراسة .

لقي اساس الاستحقاق معارضة حول اعتماده في المحاسبة العمومية وهذا راجع الى اتوفر شروط تطبيق المحاسبة على اساس الاستحقاق في الدول النامية التي تحتاج الى تهيئة جادة تستجيب الى مثل هذا التجول في الميدان المحاسبة العمومية في جانبه النظري او التطبيقي لان المشكلات العملية احيانا في هذا الموضوع اهم من الناحية النظرية.¹

¹ بوخالف مسعود ، د. هواري معراج ، تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية - دراسات اقتصادية - 31(2)، جامعة زيان عاشور الجلفة ، ص55.

المطلب الثاني: عرض مختلف المعايير وتصنيفها

في الجدول التالي عرض لمختلف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الجدول رقم (01-03) : عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المعايير الملغاة	رقم و اسم المعيار IPSAS	تصنيف المعايير
//	IPSAS رقم 01 "عرض البيانات المالية"	
/	IPSAS رقم 02 "بيانات التدفق النقدي"	
/	IPSAS رقم 08 "الحصص في المشاريع المشتركة"	
/	IPSAS رقم 11 "عقود الانشاء"	
/	IPSAS رقم 12 "المخزون"	
استبدال بالمعيار رقم 43	IPSAS رقم 13 "عقود الإيجار"	
استبدال بالمعيارين 28 و 29 سنة 2013 الغي في 2015	IPSAS رقم 15 "الأدوات المالية : الافصاح والعرض"	المعايير المتعلقة
/	IPSAS رقم 16 "العقارات الاستثمارية"	بالقوائم
/	IPSAS رقم 17 "المتلكات والمصانع والمعدات"	المالية
/	IPSAS رقم 19 "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة."	وحسابات الميزانية.
/	IPSAS رقم 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"	
استبدال بالمعيار 39 والغى سنة 2018	IPSAS رقم 25 "منافع الموظفين"	
/	IPSAS رقم 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"	
/	IPSAS رقم 31 "الأصول غير الملموسة"	

/	IPSAS رقم 43 " عقود الإيجار "	
استبدل بالمعايير 34 و 35 الغي سنة 2017	IPSAS رقم 06 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"	معايير الحسابات
استبدل بالمعيار 36 الغي سنة 2017	IPSAS رقم 07 " الاستثمارات في المنشآت الزميلة "	المجموعة
/	IPSAS رقم 22 "الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"	معايير العرض
/	IPSAS رقم 24 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"	والإفصاح
/	IPSAS رقم 28 "الادوات المالية العرض"	في القوائم
/	IPSAS رقم 29 "الادوات المالية الاعتراف والقياس"	المالية
/	IPSAS رقم 30 "الادوات المالية الافصاحات"	
/	IPSAS رقم 03 " السياسات المحاسبية ،التغيرات في التقديرات المحاسبية"	معايير السياسات
/	IPSAS رقم 04 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"	والتغيرات المحاسبية
/	IPSAS رقم 05 ' تكاليف الاقتراض "	
/	IPSAS رقم 09 "الايراد من المعاملات التبادلية "	
/	IPSAS رقم 14 " الأحداث اللاحقة لفترة الابلاغ المالي "	
/	IPSAS رقم 23 "الايرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"	
/	IPSAS رقم 32 " ترتيب امتيا ز تقديم الخدمات، المانح "	
/	IPSAS رقم 44 " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها	

	لبيع والعمليات غير المستمر"	
	IPSAS رقم 10" التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع "	المعايير الأخرى
	IPSAS رقم 18" تقديم التقارير حول القطاعات "	
	IPSAS رقم 20" الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة "	
	IPSAS رقم 27" الزراعة"	
	IPSAS رقم 33" التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS "	
	IPSAS رقم 34" البيانات المالية المنفصلة "	
	IPSAS رقم 35" البيانات المالية الموحدة "	
	IPSAS رقم 36" الإستثمارات في المنشآت لزميلة والمشاريع المشتركة "	
	IPSAS رقم 37" الترتيبات المشتركة "	
	IPSAS رقم 38" الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى "	
	IPSAS رقم 39" منافع الموظفين "	
	IPSAS رقم 40" عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"	
	IPSAS رقم 41" الأدوات المالية "	
	IPSAS رقم 42" المنافع الاجتماعية "	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على كتيب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

1. المعايير المتعلقة بالقوائم المالية وحسابات الميزانية.

- معيار IPSAS رقم 01 "عرض البيانات المالية":

يهدف هذا المعيار الى : يهدف لبيان طريقة عرض البيانات المالية للأغراض العامة أي الموجهة لدافعي الضرائب، أعضاء الهيئات التشريعية، الدائنين والمزودين، الصحافة الخ من أجل المقارنة بين بيانات المنشأة لفترات سابقة أو البيانات المالية لمنشآت أخرى.¹

ولتحقيق هذا الهدف يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والارشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

يطبق هذا المعيار في عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمعروض بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، ويطبق على جميع مؤسسات القطاع العام ما عدا مؤسسات الأعمال.²

وينطبق بشكل متكافئ على جميع المنشآت اذا كانت بحاجة لأعداد البيانات المالية الموحدة او المنفصلة ، ويطبق على جميع منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الاعمال الحكومية .

- مكونات البيانات المالية

تحتوي مجموعة البيانات المالية الكاملة على الاجزاء الاتية :

1. بيان المركز المالي

2. بيان الاداء المالي

3. بيان التغيرات في صافي الاصول / حقوق الملكية

4. بيان التدفق النقدي

5. الموازنة المصادق عليها (كبيان مالي منفصل او كعمود موازنة في البيانات المالية)

6. الملاحظات التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الاخرى .

- العرض العادل او الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام³

- معيار IPSAS رقم 02 "بيانات التدفق النقدي":

يهدف إلى تقديم معلومات حول التغيرات التاريخية، من خلال بيان التدفقات النقدية خلال الفترة والنتيجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية".¹

¹ ضريفي نادبة ، حاج جاب الله امال ، مرجع سابق ذكره ، ص 226 .

² فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب ، مرجع سابق ذكره ، ص 494 .

³ الهام محمد واثق ، النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية ، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات المجلد 04 - العدد 06 جوان 2019 ، ص 130.

- معيار IPSAS رقم 08 " الحصاص في المشاريع المشتركة " :

يتناول هذا المعيار شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تؤسسها منشآت القطاع العام وفقا لشروط تعاقدية تحدد التزامات وحقوق كل مشارك، حيث يحدد هذا المعيار ثلاثة أشكال لهذه الشراكة كالآتي:

- العمليات تحت السيطرة المشتركة

- الأصول تحت السيطرة المشتركة

- المنشآت تحت السيطرة المشتركة

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، يترتب على وحدات القطاع العام تقديم تقرير عن الحصاص في المشاريع على أساس القيمة العادلة التي يجب أن تعكس حالة السوق الحقيقية، ويجب حذف الاعتراف بالعقارات الاستثمارية من بيان المركز المالي عند التصرف فيها أو توقف تحصيل إيرادات منها.

- معيار IPSAS رقم 11 " عقود الانشاء " :

يطبق هذا المعيار عند اعتبار الدولة مقاولا يشرف على انجاز كل عقد يهدف الى انشاء أصل أو مجموعة أصول مرتبطة فيما بينها.

- معيار IPSAS رقم 12 " المخزون " :

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وفق نظام التكلفة التاريخية، حيث تعتبر تكلفة المخزون أصل يدرج ضمن الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به.

- معيار IPSAS رقم 13 " عقود الإيجار " :

يهدف هذا المعيار الى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.²

- معيار IPSAS رقم 15 " الأدوات المالية : الافصاح والعرض " :

ان الهدف هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء للتدفقات النقدية للدولة أو منشأة أخرى في القطاع العام.

¹ ضريفي نوال، ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 01 العدد: 10 السنة: 2018، الجزائر، 2018، ص 79.

² نور الهدى بوليفة، مرجع سيق ذكره، ص 34.

استبدل هذا المعيار بالمعيار رقم 28 الأدوات المالية: العرض و29 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس و30 الأدوات المالية: الإفصاحات طبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2013 ونتيجة لذلك لم يعد يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 وتم الغاءه.¹

- معيار IPSAS رقم 16 " العقارات الاستثمارية " :

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة مع هذه الاستثمارات.

- معيار IPSAS رقم 17 " الممتلكات والمصانع والمعدات " :

وحدات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات، بما فيها أصول البنية التحتية والمعدات العسكرية، باستثناء الأصول البيولوجية الزراعية وحقوق الانتفاع بالموارد الطبيعية غير المتجددة.

- معيار IPSAS رقم 19 " المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة " :

تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ بحيث يتم تكوينها من اجل تغطية الالتزامات المحتملة لأحداث سابقة والتي لم يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية أو نفقات استثنائية لتسوية الالتزامات وعلى هذا الأساس، " يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير".

- معيار IPSAS رقم 21 " انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد " :

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل كبير من معيار المحاسبة الدولي رقم (24) " انخفاض قيمة الأصول " الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد وآليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبياً.²

- معيار IPSAS رقم 25 " منافع الموظفين " :

يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية إلى الامتيازات التي يستفيد منها المستخدمين العاملين في القطاع العام مقارنة بالخدمات المقدمة من طرف العامل ، وتمثل هذه الامتيازات في:

¹. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مجموعة طلال ابو غزالة ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، طبعة عام 2022 .، ص 471.

² نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره ، ص 34 .

الامتيازات طويلة الأجل المتمثلة في الأجر، الاشتراكات الاجتماعية، العطل المدفوعة الأجر، العطل المرضية، العلاوات، الخدمات المجانية... الخ؛
الامتيازات المتعلقة بمنصب العمل؛

امتيازات أخرى طويلة الأجل كالأوسمة المقدمة للأقدمية، العطل المتعلقة لأقدمية... الخ؛
التعويضات المقدمة في نهاية الخدمة المهنية.

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح لمنافع الموظفين، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بما يلي:-

التزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل حصوله عليها؛

المصروف المترتب على المنشأة حين تستهلك المنافع الاقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل هذه المنافع.

وهي عبارة عن البنود غير النقدية المتضمنة في الميزانيات: إن أهم النفقات غير النقدية التي تحتسب من أجل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعود إلى استحقاقات الموظفين:

استحقاقات التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة التي يتحصل عليها الموظفون العاملون وكذلك المتقاعدين المؤهلين أثناء سنوات الخدمة؛

الإجازة السنوية التي تدفع عادة للموظفين عند نهاية الخدمة؛

استحقاقات الإعادة إلى الوطن، التي تدفع للموظفين الدوليين عند نهاية الخدمة؛

كذلك الاهلاك/اندثار الأصول المادية وغير المادية يعتبر أيضا مصروفات غير نقدية.¹

استبدل هذا المعيار بالمعيار رقم 39 منافع الموظفين طبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2018 ونتيجة لذلك لم يعد يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 25 وتم الغاءه.

- معيار IPSAS رقم 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد " :

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للأصل.

¹ اسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام،
المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية المجلد 07/العدد 02، الجزائر، ص28-29.

يهدف هذا المعيار الى بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما اذا كان اصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان انه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة ويبين الإفصاحات اللازمة.¹

- معيار IPSAS رقم 31 "الأصول غير الملموسة":

يهدف هذا المعيار الى تحديد المعالجة المحاسبية بالنسبة للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها في أي معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ويتطلب المعيار ان يتم الأعراف بالأصل في المشروع اذا تم تلبية مقاييس معينة كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة يتطلب الأعراف بالأصل على انه غير ملموس ما يلي:

- تعريف الأصل غير الملموس.

- مقاييس الاعتراف المبينة في هذا المعيار.²

- معيار IPSAS رقم 43 "عقود الإيجار":

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة للقطاع العام 13 . يظل معيار المحاسبة للقطاع العام 13 منطبقاً إلى أن يُطبق هذا المعيار أو يسري مفعوله، أيهما أبكر . حيث يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بموثوقية عن تلك المعاملات. وتوفر هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة . يجب على الجهة تطبيق هذا المعيار على جميع عقود الإيجار، بما في ذلك عقود الإيجار لأصول حق الاستخدام في عقود الإيجار من الباطن³

2. معايير الحسابات المجمعة

- معيار IPSAS رقم 06 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة":

¹ . الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سيق ذكره ، ص 833-841.
² البروفيسور الدكتور فرانس فانك شايك ، كتيب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نحو ادارة مالية متطورة ، ديلويت اند توش الشرق الاوسط ، 2018 ، ص 52 .
³ معيار المحاسبة للقطاع العام 43 "عقود الإيجار" ، دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية ، وزارة المالية ، 2023 ، ص 7 .

يهدف هذا المعيار الى شرح متطلبات إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمنشأة إقتصادية وفقاً لمبدأ الإستحقاق المحاسبي ولتحديد كيفية المحاسبة للاستثمارات في المنشآت المسيطر عليها، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة.¹

استبدل هذا المعيار بالمعيار رقم 34 البيانات المالية المنفصلة و35 البيانات المالية الموحدة طبق هذه المعايير على البيانات السنوية التي تغطي الفرات التي تبدأ في 1 يناير 2017 ونتيجة لذلك لم يعد يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 06 وتم الغاءه.²

- معيار IPSAS رقم 07 " الاستثمارات في المنشآت الزميلة " :

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأسمال الشركات، والتي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة والتي تعبر عن المشاريع المشتركة التي يكون فيها للمستثمر نفوذ كبيرة وبالتالي، لا يمكن اعتبارها منشأة مسيطر عليها من طرف القطاع العام.

وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، تتم محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية، وهو أسلوب محاسبي يتم عن طريقه الاعتراف وتسجيل الاستثمارات مبدئياً بمقدار سعر التكلفة، ويتم تعديلها بعد ذلك حسب نتائج عمليات الشركة، حيث يجب إعداد البيانات المالية باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات و الاحداث المماثلة في الظروف المشابهة.³

استبدل هذا المعيار بالمعيار رقم 36 الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة طبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفرات التي تبدأ في 1 يناير 2017 ونتيجة لذلك لم يعد يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 07 وتم الغاءه.

3. معايير العرض والإفصاح في القوائم المالية.

- معيار IPSAS رقم 22 " الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام " :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة. ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

¹ نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره ، ص 34 .

² الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ذكره ، ص 337 .

³ نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره ، ص 34 .

- معيار IPSAS رقم 24 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة":

يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها أو تختار إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل عنا ويتطلب هذا المعيار أيضا الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية وسيتضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بان تؤدي منشآت القطاع العام التزاما المساءلة الخاصة بها بان تعزز الشفافية في البيانات المالية من خلال الامتثال للموازنات المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنا وحيث يتم اعداد الموازنة والبيانات المالية على نفس الأساس اظهار أدائهم المالي في تحقيق النتائج المقدرة.¹

- معيار IPSAS رقم 28 "الادوات المالية العرض":

يهدف هذا المعيار الى شرح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي الأصول/حقوق الملكية، ومقاصة الإلتزامات والأصول المالية. وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من خلال الأصول المالية الإلتزامات المالية حقوق الملكية وتصنيف الفائدة وارباح الأسهم او التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب والظروف التي يجب فيها اجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية.

يكمل هذا المعيار مبادئ الأعراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 الأدوات المالية ولإيضاح البيانات عنها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 الأدوات المالية الإفصاح.

- معيار IPSAS رقم 29 "الادوات المالية الاعتراف والقياس":

يهدف هذا المعيار الى تحديد مبادئ الاعتراف ، إلغاء الاعتراف وقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية. يجب ان تطبق كافة المنشآت المعيار على جميع الأدوات المالية ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام 41 الأدوات . كما يسمح هذا المعيار بتطبيق متطلبات محاسبة التحوط لهذا المعيار كما تعتبر الأداة المالية جزء من علاقة التحوط وفقا لهذا المعيار.²

- معيار IPSAS رقم 30 "الادوات المالية الإفصاحات":

يهدف هذا المعيار الى وصف الإفصاحات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأدوات المالية المهمة للمنشأة، وطبيعة مخاطرها ودرجتها، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.³

¹. الإتحاد الدولي للمحاسبين العام الجزء الأول 2022 ، مرجع سبق ذكره ، ص 338-697-807.

². الإتحاد الدولي للمحاسبين الجزء الثاني 2022 ، مرجع سبق ذكره ، ص 100.

³ البروفيسور الدكتور فرانس فانك شايك ، مرجع سبق ذكره ، ص 42-45 .

4. معايير السياسات والتغيرات المحاسبية والمعايير الأخرى.

1. معايير السياسات والتغيرات المحاسبية:

- معيار **IPSAS رقم 03** "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية":

تحديد المعايير اللازمة لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات هذه السياسات والتغير في التقديرات وتصحيح الأخطاء .

- معيار **IPSAS رقم 04** "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية":

بيان طريقة المعالجة المحاسبية عن المعاملات بالعملة الأجنبية من خلال تحديد سعر الصرف المستخدم وكيفية الاعتراف في القوائم المالية تبعاً للتغيرات في أسعار الصرف.

- معيار **IPSAS رقم 05** "تكاليف الاقتراض":

توضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وفق نموذجين ، نموذج المصاريف ونموذج الرسملة المحاسبي.¹

- معيار **IPSAS رقم 09** "الإيراد من المعاملات التبادلية":

يهدف هذا المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التبادلية.²

- معيار **IPSAS رقم 14** "الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي":

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، حيث يجب التمييز بين آخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد وإصدار البيانات المالية بشكلها النهائي من أجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، وبالتالي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية نتيجة تسويات محاسبية أو تصويب لأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقرير .³

- معيار **IPSAS رقم 23** "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)":

الهدف من هذا المعيار هو وصف متطلبات إعداد التقارير المالية للإبلاغ عن الإيرادات الناشئة عن المعاملات غير تبادلية، بخلاف المعاملات غير تبادلية التي تؤدي إلى اندماج الكيان (المنشأة). كما يتعامل مع القضايا التي يجب

¹ ضريفي نوال، ضريفي الصادق، ، مرجع سبق ذكره ، ص79 .

² البروفيسور الدكتور فرانس فانك شايك، مرجع سبق ذكره ، ص19 .

³ نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره ، ص30-31 .

أن تأخذ بعين الاعتبار عند تقدير وقياس الإيرادات من المعاملات غير تبادلية، بما في ذلك تحديد المساهمات من المالكين.¹

- معيار IPSAS رقم 32 "ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح":

يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، الذي يكون عبارة عن منشأة قطاع عام، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص. IFRIC12.²

2. المعايير الأخرى:

- معيار IPSAS رقم 10 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع":

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في بيان كل من المركز المالي، التدفقات النقدية و الأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار، لأن البيانات المالية في الاقتصاد ذات التضخم المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير. وتجدد الإشارة في هذا الإطار، بأن هذا المعيار لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم المرتفع حيث إن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعات يخضع للحكم الشخصي، ولكن هنالك مؤشرات لمعدل التضخم.

- معيار IPSAS رقم 18 "تقديم التقارير حول القطاعات":

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ لتقديم التقارير المالية حسب القطاعات، ويقصد بالقطاع "نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة والتي يكون من الملائم تقديم المعلومات حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد"، وفي معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية عنها.

كما يشجع هذا المعيار عرض البيانات المالية والإفصاح عن أصول وإيرادات ونفقات والتزامات كل قطاع على حدى، مع ضرورة التمييز بين إيرادات القطاع من مخصصات الميزانية و الإيرادات من مصادر خارجية.³

- معيار IPSAS رقم 20 "الإفصاحات عن الاطراف ذات العلاقة":

¹ International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board**, 2016 Edition Volume 1, op cit, p:774.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام**، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2013، ص: 1459.

³ نور الهدى بوليفة، **مرجع سبق ذكره**، ص30-31.

يهدف هذا المعيار الى ضمان أن تفصح البيانات المالية عن وجود علاقات بين الأطراف ذات العلاقة والمعاملات بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها. إن مثل هذه المعلومات مطلوبة لأغراض المساءلة ولتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل.¹

- معيار IPSAS رقم 27 "الزراعة":

يهدف هذا المعيار إلى تحديد ووصف المعالجة المحاسبية المتعلقة بالنشاط الزراعي، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص IAS 41.

- معيار IPSAS رقم 33 "التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS":

الهدف من هذا المعيار هو تقديم إرشادات للجهة المطبقة لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة من أجل تحقيق الجودة المطلوبة لعرض المعلومات.

نطاق هذا المعيار هو عند أعداد وعرض الجهة القوائم السنوية عند التطبيق وأثناء التحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. عند قيام الجهة بتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة وخلال الفترة الانتقالية المسموح بها.

يحدد الإفصاح مدى استفادة الجهة من الإعفاءات الانتقالية التي تؤثر ولا تؤثر على العرض العادل وقدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. تاريخ تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، و معلومات توضيحية عن كيفية تأثير التحول إلى معايير المحاسبة للقطاع العام على مركزها المالي توقع تجاوز الإيرادات للتكاليف.²

- معيار IPSAS رقم 34 "البيانات المالية المنفصلة":

لتحديد كيفية حساب الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للرقابة، والمشروعات المشتركة والشركات الزميلة في بيانات مالية منفصلة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص IAS27.

- معيار IPSAS رقم 35 "البيانات المالية الموحدة":

الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تتحكم الجهة في منشأة أو أكثر من المنشآت الأخرى، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص IAS10.

- معيار IPSAS رقم 36 "الإستثمارات في المنشآت لزميلة والمشاريع المشتركة":

¹ البروفيسور الدكتور فرانس فانك شايفك ، مرجع سبق ذكره ، ص 30 .

² وزارة المالية ، معايير المحاسبة للقطاع العام رقم (33): تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة ، تاريخ النشر 21/12/1445، تاريخ الاطلاع 2023/12/25 ، المملكة العربية السعودية، ص 30 .

يهدف هذا المعيار إلى تبيان محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن استثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص IAS 28.

- معيار IPSAS رقم 37 "الترتيبات المشتركة":

الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للإبلاغ المالي من قبل المنشآت التي لها مصلحة في الترتيبات التي يتم التحكم فيها بشكل مشترك. كما يحدد هذا المعيار الرقابة المشتركة ويتطلب من المنشأة أن تكون طرفاً في ترتيب مشترك لتحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقييم حقوقه والتزاماته، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص IAS 11.

- معيار IPSAS رقم 38 "الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى":

يهدف هذا المعيار إلى مطالبة جهة ما بالكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم: - طبيعة المخاطر المرتبطة بمنشأتها غير متحكم فيها، والمنشآت الخاضعة للرقابة غير موحدة، والترتيبات المشتركة والاحتياجات، والهيئات غير الموحدة؛ - آثار تلك المعوقات على مركزها وأدائها المالي والتدفقات النقدية .

- معيار IPSAS رقم 39 "منافع الموظفين":

يهدف هذا المعيار إلى وصف المحاسبة والإفصاح الخاصة باستحقاقات الموظفين، بما في ذلك الاستحقاقات قصيرة الأجل، الأجور، الإجازات السنوية، الإجازات المرضية، العلاوات، تقاسم الأرباح والمزايا غير نقدية، المعاشات التقاعدية، التأمين على الحياة بعد العمل والاستحقاقات، إنهاء الخدمة واستحقاقات الموظفين الأخرى (طويلة الأجل) إجازات الخدمة طويلة الأجل، الإعاقة والتعويض المؤجل، المكافآت، تقاسم الأرباح على المدى الطويل، باستثناء العمليات القائمة على الأسهم وخطط استحقاقات التقاعد للموظفين

- معيار IPSAS رقم 40 "عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام":

يهدف هذا المعيار إلى وضع متطلبات لتصنيف مجموعات القطاع العام والاعتراف بها وقياسها، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص IFRS 4.

- معيار IPSAS رقم 41 "الأدوات المالية":

يعتمد هذا المعيار على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 (IFRS9) ويستبدل بالمعيار رقم 29 IPSAS والذي يعتمد على المعيار ، المحاسبة الدولي للقطاع الخاص رقم 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

، اعتباراً من 1 جانفي 2022 . وتتمثل التغييرات الرئيسية عن المعيار رقم 29 في إدخال متطلبات التصنيف والقياس المبسطة للمؤسسات المالية ، الأصول. بما في ذلك انخفاض القيمة، ونموذج محاسبة التحوط المرن .¹ الهدف من هذا المعيار هو إرساء مبادئ اعداد التقارير المالية عن الأصول المالية والالتزامات المالية التي ستقدم معلومات مفيدة وملائمة لمستخدمي البيانات المالية تمكنهم من تقييم مبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها وعدم التيقن بشأنها.

يطبق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية ماعدا الحصص في المنشآت المسيطر عليها والحقوق والالتزامات بموجب عقود الايجار .

- معيار IPSAS رقم 42 " المنافع الاجتماعية ":

يهدف هذا المعيار الى تحسين الملاءمة والعرض العادل وقابلية المقارنة للمعلومات التي تقدمها المؤسسة المعدة للتقارير في البيانات المالية والتي تخص المنافع الاجتماعية وفقا لتعريفها الوارد في هذا المعيار وينبغي ان ساعد المعلومات المقدمة مستخدمي البيانات المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام على تقييم ما يلي:

- طبيعة المنافع الاجتماعية التي تقدمها المنشأة.
- الخصائص الرئيسية لتشغيل خطط تلك المنافع الاجتماعية.
- اثر تلك المنافع الاجتماعية المقدمة على الأداء المالي والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- ولتحقيق ذلك يضع هذا المعيار المبادئ والمتطلبات المتعلقة بما يلي
- الاعتراف بالمصروفات والالتزامات المتعلقة بالمنافع الاجتماعية.
- قياس المصاريف والالتزامات المتعلقة بالمنافع الاجتماعية.
- عرض المعلومات عن المنافع الاجتماعية في البيانات المالية .
- تحديد المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة المنافع الاجتماعية واثارها المالية وهي المنافع التي تقدمها المنشأة المعدة للتقارير.²

¹ عبود ميلود، مرجع سبق ذكره ، ص 193-194 .

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثالث، مجموعة طلال ابو غزالة ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، طبعة عام 2022 .، ص 13-509 .

المطلب الثالث: محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs

ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبارهما السباقتان لوضع معايير محاسبية محلية خاصة. وبعد خروج هذه المعايير من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، هذا ما ادي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي:

1. عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة ، والتي وصلت الى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه، والأمر يكون مختلفا كثيرا في الدول النامية باعتبار غياب المؤسسية والمحاسبة والمساءلة وكثرة اوجه هدر الموارد العامة والاستهانة بالمال العام واتساع فجوة الفساد بين الدول المتقدمة والدول النامية، اضافة إلى توجيه الانفاق في الغالب الى الانفاق العسكري.

2. يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلاً للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، ولذلك محاذير منها: الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، والمراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين، بالإضافة إلى أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المتعلق IPSASs لاختلاف الإجراءات السائدة، كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار 25 IPSASs المحاسبة منافع الموظفين.

3. إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي اصدرت المعايير بشأنها، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، وأمر آخر يتعلق بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية، وأخيرا فإن المعايير من صنع البشر ويعتريها ما يعتري البشر من قصور النظرة العلمية الثاقبة أحيانا، وعدم إمكانية الإحاطة بكل ما يتعلق بمستقبل المعايير، وإذا تم النظر إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs نجد انها عملية مستمرة دائمة التغيير.¹

4. اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في

¹ عبود المبلود ، مرجع سبق ذكره ، ص 201 .

الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار ، إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة IPSASs اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الانجليزية .

5. الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية.

6. عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وذلك لأسباب تتعلق بتغييب المؤسسة المقصودة من اجل التصرف بالمال العام وفق الاهواء والأمزجة.

1

7. التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وهذا التطور نابع من التطور المستمر لمصدر هذه المعايير - وهي معايير IFRS- ، أشكالاً عديدة كتعديل المعايير، وإلغاء IPSASs ويأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بعض البدائل المحاسبية، و تعديل التعريفات، وإلغاء بعض الممارسات المحاسبية، ودمج التفسيرات في المعايير، ودمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها، وسحب بعض المعايير، وإلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة ، وفصل المعيار إلى أكثر من معيار.

8. المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير، حيث أنها تصدر عن خبراء في المحاسبة، وليس من السهولة فهمها، حيث أنها تتطلب تأهيلاً عالياً المستوى وتدريباً مكثفاً من قبل مؤهلين للتدريب عليها، ليتسنى فهمها بداية قبل تطبيقها، وإلا فإن عدم فهمها أو اللبس فيها قد يؤدي إلى تشويه وتحريف في مخرجات الأنظمة المحاسبية الحكومية، إضافة إلى أن تطبيقها يتطلب نقلة نوعية من المحاسبة الحكومية التقليدية إلى المحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة في القطاع العام، علاوة ما يمكن أن يبديه المستفيدون من عدم وجود هذه المعايير من مقاومة لتطبيقها.

9. اختلاف البيئات وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، ففي حين نجد أن هناك كثير من العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs كالديموقراطية وجدية المساءلة وأنظمة الرقابة الصارمة ، والمؤسسية العالية ودور السلطة التشريعية التي يفترض أن تتبنى هي تطبيق هذه المعايير باعتبار دورها الرقابي على الحكومة من خلال دواوين المحاسبة والرقابة والتفتيش، إضافة إلى اختلاف ثقافة التعامل مع المال العام والحزم وغير ذلك من العوامل، التي تشكل في مجموعها بيئة مناسبة وملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs، الأمر الذي تفتقر له الدول النامية الذي تستهين بنظرها للمال العام وتوجيهه إلى مصارف لا يوجد للسلطة التشريعية أدنى رقابة عليها.

¹ خالد الجعارات، مرجع سبق ذكره ، ص 20-21 .

10 . عدم أخذ كافة التعديلات التي تتم على معايير التقارير المالية الدولية IFRSs باعتبار هذه المعايير ما تم الاستناد اليه عند اصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs، فهناك كثير من التعديلات التي تمت على معايير التقارير المالية الدولية IFRSs ولم يتم عكسها في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs ولعل من ابرزها ما يتعلق بالقيمة العادلة التي ورد تعريفها في كثير من المعايير، ولكن لم يتم اخذ التعديل الذي تم على التعريف بعد صدور المعيار IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة حيث تم تعريف القيمة العادلة بأنها "القيمة التي يمكن استلامها نتيجة بيع الأصل أو دفعها لتحويل الالتزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس"، بينما التعريف الذي لا يزال يتم تداوله في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو أن "القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل أو دفعها لسداد الالتزام بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية"، وهذا يضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام موضع تساؤل هام بالنص صراحة على أن هذه المعايير مستقلة من معايير التقارير المالية الدولية IFRS¹.

¹ عبود المبلود ، مرجع سبق ذكره، ص 202-203 .

خلاصة الفصل:

ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معايير وقواعد عالية الجودة من اجل تنظيم المحاسبة والمحاسبين في القطاع الحكومي كما انها تتميز بعدة خصائص اهمها: الشفافية، الدقة، المساءلة، الموثوقية ... الخ، فمحاسبة القطاع العمومي تعتبر العمود الفقري لتسيير مؤسسات القطاع العام ولضمان تقديمها للمعلومات والتقارير المالية بدقة وموثوقية وجب على مجلس المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي وضع قواعد وتوجيهات ومعايير للمحاسبة الحكومية ومن اجل التقريب بين الدول تم وضع هذه المعايير الموحدة، كما ان تطبيقها يواجه عدة صعوبات اهمها: البيئة، القوانين، النظام السياسي، نية التطبيق، التطور التكنولوجي، الثقافة، التأهيل العلمي والعملي، وهنا لعبت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دورا كبيرا في ضمان التأهيل للمحاسبين بالاضافة الى ترجمة هذه المعايير لعدة لغات لتسهيل فهمها.

حتى تستطيع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الوصول الى اهدافها وهو ضمان توحيد مهنة المحاسبة في القطاع الحكومي والحصول على اعتراف كل الدول بهذه المعايير وبالتالي ضمان جودة التقارير المالية المقدمة وتحقيق الفوائد لكل الاطراف.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للحكومة المحلية

تمهيد

لقد حظي موضوع الحكومة أو الحكم الرشيد باهتمام الكثير من العلماء والباحثين لاسيما في الفترة الممتدة من أواخر السبعينات إلى يومنا هذا باعتباره موضوع حيوي وليس ثابت، ويعد مفهوم الحكومة الرشيدة من بين هذه المفاهيم الحديثة نسبيا، ذلك لما له من دور فعال ومهم في تحقيق التقدم والرقي لكثير من دول العالم بغية التنمية، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تجسيد مؤشرات من شفافية ومشاركة ومساءلة وغياب العنف والاستقرار السياسي ومحاربة الفساد وغيرها، والتي مكنت المواطن والجهات المسؤولة بالقيام بدورها على المستوى المحلي بشكل سليم كفاء، فعمل هذه الآليات يتطلب وجود ديمقراطية تشاركية والتي تعتبر من أهم المبادئ التي يقوم عليها الحكم الرشيد لتحقيق كفاءته ولا تقوم إلا بوجود مجتمع مدني رشيد، مما جعل منه آلية تساهم في ترشيد الدولة وفقا لصيغ ومبادئ ديمقراطية، فالديمقراطية التشاركية على المستوى المحلي تعمل على تقريب الإدارة من المواطن وتهتم بحل مشاكله، بالإضافة إلى أنها تمنح له الحق في إبداء الرأي وصنع القرار داخل الإدارة المحلية سواء على المستوى الولائي أو على المستوى البلدي، بإعتبارها النهج الأكثر نجاعة لتدبير وإدارة الشأن العام والمحلي، بما يسمح بتعبئة الطاقات والموارد وترشيد استثمارها لتأمين شروط تدبير وإدارة جيدة وفق رؤية تشاركية تفتح المجال واسعا أمام المجتمع المدني المحلي، وتمكن القطاع الخاص من أداء دوره في تحقيق التنمية المستدامة. وفيما يتعلق بتحديد مفهوم Governance ، فإن هناك غموض سواء في ترجمة أو تعريف هذا المفهوم، ويعني المفهوم وفقا للبنك الدولي نوع العلاقة بين الحكومة والمواطنين، وليس مجرد التركيز على فعالية المؤسسات المتعلقة بإدارة شؤون الدولة. وعليه فقد تطرقنا في هذا الفصل الى ما يلي :

- المبحث الاول : نشأه ومفهوم الحكومة.
- المبحث الثاني: الحكومة المحلية الرشيدة.
- المبحث الثالث: محددات الحكومة المحلية ومعاييرها ومبادئها ومعوقاتهما واليات تجسيدها.

المبحث الاول : نشأه ومفهوم الحوكمة.

يعتبر موضوع الحوكمة من المواضيع التي أثارت اهتمام الباحثين والمفكرين إذ أن هذا المفهوم يعتبر أداة فعالة لمواجهة التحديات التي تواجه الدولة والمجتمع، بحيث أن هناك العديد من العوامل التي أدت إلى بروز مفهوم الحوكمة سواء من الناحية العلمية أو الناحية الفكرية بحيث ظهر كنتيجة حتمية للتطورات والتحويلات الدولية الراهنة على المستويين الكلي والجزئي نتيجة التغير الحاصل في طبيعة دور الدولة من جهة والتطورات المنهجية والأكاديمية من جهة أخرى، فهو يبنى على ركائز أساسية كالمشاركة والشفافية وغيرها، ومن المؤكد أن هذه الركائز لا تكتمل إلا بمشاركة مؤسسات المجتمع المدني وفسح المجال أمامها لمراقبة أجهزة الحكم. حيث سنذكر ما يلي :

يعتبر مصطلح الحوكمة من أكثر المفاهيم الحديثة التي تم تداولها من قبل الباحثين الاجتماعيين والسياسيين والاقتصاديين، إذ أن ظهور هذا المفهوم في الحقل المعرفي يرتبط بمتغيرات وتحويلات جديدة يمكن للمفهوم تفسيرها وتوضيحها.

المطلب الاول :نشأة وتطور الحوكمة

تعود جذور الحوكمة إلى المفكرين القدامى و على رأسهم دافيد هيوم و جون جاك روسو حيث طرحوا أفكارا توحى بأن الاستقرار و الحرية و الديمقراطية لا تتحقق إلا بوجود رضا الفرد عن الحاكم و احترام الإدارة العامة و الاحتكام إلى العقل الرشيد بحيث لا يمكن نسب فكرة الحوكمة إلى شخص واحد فقط، وإنما هي نتاج لتضافر جهود عديدة للباحثين و المختصين في مختلف المجالات و العلوم وجاء مفهوم الحوكمة كمفهوم معاصر صناعة المؤسسات الدولية في العقد الأخير من القرن العشرين كفكرة مبتكرة لتسيير أمور البشر بشكل يضمن لهم حياة كريمة على المستويين الاقتصادي و السياسي فكلمة *Gouvernance* (الحوكمة) مشتقة من " *Gouvernement* (حكومة) الذي يأتي من " *gubernare* " اللاتينية و " *kubernân* " الاغريقية القديمة وهو مصطلح يعني "قيادة السفن"¹ فهي تعبر عن قدرة ربان السفينة الاغريقية ومهاراته في قيادة السفينة وسط الامواج والاعاصير والعواصف وما يمتلكه من قيم وخلق نبيلة وسلوكيات نزيهة وشريفة في الحفاظ على ارواح وممتلكات الركاب.²

¹ جوي سعيدة ، الحوكمة المائية كالية لترشيد تسيير المياه في الجزائر ،مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد ، المجلد 02/ العدد 02: (2018)، الجزائر، 2018، ص 428 .

² حمزة براج ، شوقي براج ، الحوكمة المحلية ودورها في تحسين التسيير للجهاز الاداري المحلي في الجزائر ،مجلة تنوير، العدد السادس-جوان 2018، الجزائر، 2018، ص 229 .

استخدم مصطلح "Gouvernance" في فرنسا في القرنين 12 و 13 بمعنى "حكومة" (فن او طريقة الحكم)، ابتداء من سنة 1478 استعمل المفهوم للإشارة الى المنظمات التي تتبع هيكل اداري خاص. وفي اللغة الانجليزية تم طرح مصطلح "Governance" للدلالة على وسيلة الادارة او الحكم،¹ ثم مصطلح قانوني سنة 1978م، ليستعمل بعدها في نطاق واسع معبرا عن تكاليف التسيير "charges de gouvernance"، بينما انصرف المعنى الانجلوساكسوني "Gouvernance"، من خلال مؤرخي العصور الوسطى لإنجلترا الى التعبير عن نمط تنظيم السلطة القطاعية. استخدم الملك "شارل البرت" من جهة اخرى مصطلح "Governo Buon"، حوالي سنة 1840، للدلالة على اداة جوهرية لإخراج ممتلكاته من حالة الانسداد، وتشير العديد من الدراسات الى ان المحتوي و الدلالات التي يحملها مصطلح الحكم الراشد قد ظهرت في حقب تاريخية سابقة من خلال كتابات الفكر الاسلامي حيث اخذت على عاتقها فكرة تسديد وترشيد الحكم، فالماوردي في كتابه "الاحكام السلطانية". وابن تيمه في كتابه "السياسة الشرعية في اصلاح الراعي والرعية"، وابن خلدون مباحث مقدمته الشهيرة،... وغيرهم الذين اهتمت كتاباتهم بهذا الافق الفكري المهتم بما نسميه بترشيد السياسة ونظام الحكم للوصول الى الحكم الراشد.

نجد ان مصطلح "Gouvernance" قد عاود الظهور في مقال الاقتصادي الامريكي "رونالد كوس" نشر سنة 1937 بعنوان "طبيعة المؤسسة"، والذي ينصرف مفهومه الى تسيير المؤسسة الاقتصادية، حيث اوضح فيه ان المؤسسة الاقتصادية تستطيع الصمود في السوق اذا كانت انماط تسييرها الداخلية تسمح لها بتقليل تكاليف معاملاتها.²

من ابرز الاعمال المكتوبة والتي تعالج موضوع الحكومة نذكر كتابات بيرل ومينز عام 1932 Berle & Means و التي جاءت عام بعد ازمة الكساد الكبير. وقد ظهرت الحاجة إلى الحكومة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي تشهدها كل من أمريكا اللاتينية، وروسيا، وفي عقد التسعينات من القرن العشرين وكذلك ما شهده الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة من أزمة مالية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وكانت أولى هذه الأزمات تلك التي عصفت بدول جنوب شرقي آسيا ومنها ماليزيا، كوريا، اليابان عام 1997م، فقد نجم عن هذه الأزمة تعرض العديد من الشركات العملاقة لضائقة مالية كادت أن تطيح بها، مما استدعى وضع قواعد للحكومة

¹ غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحكومة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة-، الجزائر، 2014، ص 2.

² جوي سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 429.

لضبط عمل جميع أصحاب العلاقة في الشركة، وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة في النمو الاقتصادي، وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر التمويل أقل تكلفة من الاستدانة فالتجّهت إلى أسواق المال وساعد ذلك ما شاهده العالم من تحرير الأسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق ودفع زيادات الحجم الشركات إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المدراء الى وقوع الشركات في أزمة مالية.

كتابات جنسين Jensen عام 1993 بعد فشل مؤسسات كبيرة مثل جنرال موتورز Motors General وكوداك Kodak. كما ان انتشار صياغة واعتماد مبادئ للحوكمة الرشيدة زاد بسرعة كبيرة في اوروبا بدا ببريطانيا عام 1993. اظهرت دراسة قامت بها لجنة بروكسل وجود 35 مجموعة من المبادئ Codes صادرة عن دول اعضاء الاتحاد الاوروي. اعتبرت هذه الدراسة بريطانيا نقطة الانطلاق لصياغة وانتشار تلك المبادئ في اوروبا. لقد اصدرت المملكة المتحدة عام 2000 مجموعة مبادئ تحت اسم Combined Code الذي اعتمد بدوره على تقارير سابقة لكل من كادبوري Cadbury وجرينبيري Greenbury عام 1995 . تسارع انتشار مبادئ الحوكمة حول العالم في اواسط التسعينيات حيث تظهر لائحة صادرة عن المؤسسة الاوروبية للحوكمة ان 193 مجموعة مبادئ Codes صدرت بين 1992 و2006 من بينها 180 على المستوى الوطني و13 على المستوى الدولي. اعتبرت ان هنالك دولا ريادية في مجال صياغة ونشر مبادئ الحوكمة منها المملكة المتحدة (18 مجموعة) الولايات المتحدة (12 مجموعة) ... الخ.¹

ومن هنا نجد ان عملية تطور مفهوم الحوكمة مرت بالعديد من المراحل الزمنية تبلورت من خلالها واكتسبت بذلك اهمية كبيرة، واسهمت بذلك المنظمات والمؤسسات الدولية المتخصصة، حيث اصبحت الفكرة مهمة جدا بالنسبة للدول من اجل تجسيدها وتحقيق الاهداف والمبادئ التي وجدت من اجلها، سواء كانت هذه الدول متقدمة او نامية، و حدث هذا في العقود الثلاث الاخيرة من القرن العشرين من اجل تحقيق طموحات المواطنين فيها بتوفير التنمية الشاملة، الا ان الامر اصبح اكثر الحاحا ذو ضرورة قصوى بالنسبة للدول النامية بشكل خاص نتيجة للتحديات التي واجهتها سواء اقليمية او محلية او عالمية.

المطلب الثاني: تعريف الحوكمة

¹ عبير رياض نقي الدين، الحوكمة الرشيدة: ماهيتها، معاييرها الدولية، وخطوات القطاع المصرفي اللبناني لتعزيزها، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع / العدد الثاني، 2017، ص 357 .

يعتبر مصطلح الحوكمة هو ترجمة مصطلح (Corporate Governance)، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة".

التعريف اللغوي للحوكمة :

- المنع: فيقال حكمت فلانا، أي منعته، ومنها "حكمت الدابة" وهو ما يوضع على فم الدابة لمنعها من التهام ما لا يريد لراكبها تلتهمه.

- القضاء: ويطلق عليه لفظ "الحكم" بمعنى "القضاء" وقد ظهر ذلك في قوله تعالى في سورة المائدة "...فحكم بينهم بما أنزل الله...": أي أفضي بينهم بحكم الله "والحكام" في الآية هم "القضاة" ومن قوله سبحانه وتعالى " ولا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل وتدلوا بها الى الحكام لتأكلوا فريقا من أموال الناس بالإثم و أنتم تعلمون" أي لا تؤتوا أموالكم بغير حق الى الحكام أي القضاة.

- الحكمة: وهو ان يتم وضع الشيء المناسب في المكان المناسب كما دل على ذلك قوله تعالى "...وشددنا ملكه وأتيناها الحكمة وفصل الخطاب" ، وقوله سبحانه وتعالى " يؤتي الحكمة من يشاء ومن يؤت الحكمة فقد أوتي خيرا كثيرا وما يذكر إلا اولو الالباب".

حيث تم الإشارة الى هذه الكلمة covernance والتي تم ترجمتها إلى العربية و بعد العديد من المحاولات و المشاورات بين اللغة العربية من جهة والخبراء الاقتصاديين و القانونيين من جهة أخرى ،وقد برزت ترجمات أخرى لنفس المصطلح مثل الإدارة الجيدة وعليه لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:

أ- الحكمة: ما يترتب عنه من الإرشاد و التوجيه.

ب- الحكم: وما يترتب عنه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تتحكم في السلوك .

ت- الاحتكام: وما يترتب عنه من الرجوع الى مرجعيات أخلاقية و ثقافية إلى خيارات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

ث- التحاكم: وذلك طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.¹

لغويا الحوكمة معناها: " التحكم او الحكم بمعنى السيطرة على الامور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم العلاقات داخل المنظمات ،بصفة عامة سواءا بالتوجيه والارشاد ، اللجوء الى العدالة او الرجوع الى المرجعيات الاخلاقية ".

التعريف الاصطلاحي للحوكمة المحلية :

¹ سلماطي خيرة، مرجع سبق ذكره ص4 .

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحكومة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ".¹

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين ".²

ويمكن أيضا تعريف الحكومة بأنها: " هي النشاط الذي تقوم به الإدارة. وهي تتعلق بالقرارات التي تحدد التوقعات، أو منح السلطة، أو التحقق من الأداء. وهي تتألف إما من عملية منفصلة أو من جزء محدد من عمليات الإدارة أو القيادة. وفي بعض الأحيان مجموعة من الناس تشكل حكومة لإدارة هذه العمليات والنظم".

تعرفها الأمم المتحدة على أنها: " ممارسة السلطة لإدارة شؤون المجتمع باتجاه تطويري وتنموي وتقديم أي أنها الحكم الذي تقوم به قيادات سياسية منتخبة واطارات إدارية ملتزمة بتطوير موارد المجتمع وبتقدم المواطنين وبتحسين نوعية حياتهم ورفاهيتهم، وذلك برضاهم من خلال دعمهم ومشاركتهم ".³

كما تعرف بأنها هي: " نظام متكامل للرقابة المالية و غير المالية الذي بواسطته يتم تسيير المؤسسة و الرقابة عليها".⁴

تعني **الحكومة المحلية**: " تلك المشاركة في ممارسة السلطة بين مجموعة متنوعة من الجهات الفاعلة التي هي أجزاء من شبكات اجتماعية مختلفة، تتصرف بمسؤولية تجعلها تعزز الخير العام وليس المكسب الشخصي، وتعني كذلك تمكين السكان المحليين من إدارة شؤونهم المحلية، مع الاعتراف بأن الدولة لا تزال تلعب دورًا هامًا بسبب كل الموارد المتاحة لها ".⁵

حيث يرى **البنك الدولي** أن الحكومة المحلية هي: " الطريقة التي تمارس بها السلطة لأجل إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية لأي بلد، بغية التنمية"، وعرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بأنها "ممارسة السلطة السياسية والإدارية

¹ امال مجناح ، **اهمية الحكومة المحلية في تنمية الادارة العمومية المحلية** ، مجلة الناقد للدراسات السياسية ،المجلد04 العدد 01 (2020) ،الجزائر ،ص137.

² نين عمارة ،عدنان محيريق ، **اهمية الحكومة كخيار استراتيجي لتحسين الادارة المحلية الجزائرية** ، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد04، جوان 2018، جامعة الشهيد خمة لخضر-الوادي-، الجزائر،ص169.

³ بطيب ناريمان ، **حوكمة التنمية الحضرية لتحسين اداء الادارة المحلية بالجزائر "ابعاد مشاركة المواطن"** ، مجلة الجزائرية للعلوم الانسانية والاجتماعية ، 2017- N°0-AJHSS، الجزائر،ص53.

⁴ غضبان حسام الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص4..

⁵ مرزوق عنتره ، سي حمدي عبد المومن، **الانتقال الى الحوكمة المحلية الجيدة دراسة في التحديات و الاليات** ، مجلة التراث، 2018/ Vol:8 N°01 J-ALT، <http://www.asjp.cerist.dz> ،ص216.

والاقتصادي لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات من خلال آليات وعمليات ومؤسسات تتيح للأفراد والجماعات تحقيق مصالحها".¹

ومن هنا يكن القول ان الحكومة المحلية هي: " الطريقة التي تمارس بها السلطة من اجل ادارة شؤون الدولة بغية تحقيق التنمية من خلال اليات وعمليات تتيح للأفراد والجماعات تحقيق مصالحها من خلال تمكين السكان المحليين من ادارة شؤونهم المحلية".

المطلب الثالث: اهداف ، مبادئ وخصائص ومؤشرات الحكومة المحلية .

من خلال مجموعة المفاهيم التي اعطيت للحكومة والتي شملت جوانب عديدة ومتنوعة بتنوع وجهات النظر حول هذا المصطلح نجد انها تقوم على مجموعة الخصائص التي تميزها ، لذلك لا بد لها من ان تتوفر على مجموعة من العناصر التي تسمح لها بأداء هذه الخصائص وفقا لما يجب حيث سنتطرق في هذا المطلب الى ما يلي :

✓ اهداف الحكومة المحلية

أشارت كثير من الكتابات لأهداف الحكومة والسبب في تبني هذا المفهوم والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- إعادة تعريف دور الدولة في إدارة المصالح العامة.

ب- تشجيع سياسات وبرامج جديدة للشراكة داخل الدول تحظى بتأييد ورعاية المنظمات الدولية، وذلك في إطار سياق مجتمع قائم على الديمقراطية والمساءلة واحترام حقوق الإنسان.

ج- تعزيز قدرات المواطنين على المشاركة والمبادرة.

د- تمكين منظمات المجتمع المختلفة من مشاركة الحكومة في نشاطات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، سواء كان ذلك على المستوى الكلي (القطاع الخاص، الجمعيات الأهلية والنقابات) أو على المستوى الجزئي (المواطنون).²

الهدف الأساس للحكومة في البلديات هو قيام البلدية بالقيام بأعمالها عن طريق التطور على الأداء التنظيمي و المساءلة ، ويتحقق هذا عبر الأهداف الفرعية التالية: -

- ضمان وجود إدارة مستقلة تصدر التوجيه السليم وتشرف على عمل البلديات.

- إدخال نظم التدقيق والرقابة بما يضمن اكتشاف الخلل في عمل البلديات.

- دعم إدارة المعلومات بهدف تحقيق الشفافية من أجل تحقيق إنتاجية أعلى وكفاءة وممارسات أفضل.

¹ د. زرزار العياشي ، من الحكومة المحلية الى الحكومة الالكترونية للإدارات المحلية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، سكيكدة ، الجزائر، ص91-92.

² برنامج الديمقراطية، حقوق الانسان، الحكومة والدراسات العربية والغربية، كلية العلوم الاقتصادية والسياسية ، القاهرة-مصر- ، ص52.

- حماية حقوق أفراد المجتمع المحلي والمساهمين وغيرهم من الأطراف المعنية بما يكفل استدامة وازدهار المؤسسة.¹
✓ خصائص الحوكمة المحلية .

تميز الحوكمة بجملة من الخصائص حيث يمكن تلخيصها فيما يلي :

الانضباط : اي اتباع السلوك الاخلاقي المناسب والصحيح .

الشفافية : اي ان يتم تقديم صورة حقيقية وواضحة لكل ما يحدث.

الاستقلالية: اي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل .

المسؤولية : اي ان يتحمل كل شخص المسؤولية عن كل افعاله وذلك بان يكون مسؤولا امام جميع الاطراف ذوي المصلحة في المؤسسة .

المسؤولية الاجتماعية: اي النظر الى الشركة كمواطن جيد .²

المشاركة : بمعنى تهيئة السبل والآليات المناسبة للمواطنين المحليين كأفراد وجماعات، من أجل المساهمة في عمليات صنع القرارات، إما بطريقة مباشرة أو من خلال المجالس المحلية المنتخبة تعبر عن مصالحهم وعن طريق تسهيل التحديد المحلي للقضايا والمشكلات، وفي إطار التنافس على الوظائف العامة، يتمكن المواطنون من المشاركة في الانتخابات واختيار الممثلين في مختلف مستويات الحكم، ويمكن أن تعن المشاركة أيضا المزيد من الثقة وقبول القرارات السياسية من جانب المواطنين الأمر الذي يعني زيادة الخبرات المحلية.

المساءلة : يخضع صانع القرار في الأجهزة المحلية لمسائلة المواطنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

الشرعية: قبول المواطن المحلي لسلطة هؤلاء الذين يجوزون القوة داخل المجتمع ويمارسونها في إطار قواعد وعمليات وإجراءات مقبولة وان تستند إلى حم القانون والعدالة، وذلك بتوفير فرص متساوية للجميع.

الكفاءة والفعالية: ويعبر ذلك عن البعد الفني لأسلوب النظام المحلي، ويعني قدرة الأجهزة المحلية على تحويل الموارد إلى برامج وخطط ومشاريع تلبي احتياجات المواطنين المحليين، وتعبر عن أولوياتهم، مع تحقيق نتائج أفضل وتنظيم الاستفادة من الموارد المتاحة.

¹ علي طایل احمد قوقزة، تطبيق نظام الحوكمة في البلديات واثره في تحقيق التنمية المحلية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية المجلد 04 العدد 02 ،الاردن، ص52.

² علي سايح جبور، صفية يخلف، الحوكمة ودورها في ترشيد نفقات الجماعات المحلية كمدخل للحفاظ على المال العام، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد04/العدد01(2020) ،2020، الجزائر، ص58.

الاستجابة : أن تسعى الأجهزة المحلية إلى خدمة جميع الأطراف المعنية والاستجابة لمطالبها، خاصة الفقراء والمهمشين، وترتبط الاستجابة بدرجة المسائلة التي تستند بدورها على درجة الشفافية وتوافر الثقة بين الأجهزة المحلية والمواطن المحلي.¹

الرؤية الإستراتيجية: وذلك يحتاج إلى ضرورة امتلاك القادة والمواطنين على المستوى المحلي آفاقا واسعة وبعيدة المدى لتحقيق التنمية، وأن يكون لديهم شعور مشترك عما يريدونه من تلك التنمية. **سيادة القانون:** نعي بها وجود قواعد وأنظمة قانونية عادلة وواضحة تنفذ بنزاهة على الجميع دون استثناء ، خاصة فيما يتعلق بحقوق الإنسان وضمان مستوى عال من السلامة والأمن العام في المجتمع .

بناء التوافق والاحترام والثقة وقبول وجهات النظر المعارض: حيث تعمل الحكومات على تحقيق التوافق بين المصالح المختلفة لأطراف الحكومة للوصول إلى مصالح الجميع في إطار من الاحترام والثقة، وكذلك وضع الإجراءات والقواعد اللازمة لتحقيق هذه المصالح بأفضل السبل الممكنة، وعليه فإن الديمقراطية التشاركية تسعى إلى تسوية الخلافات بين مختلف الأطراف حول أي المصالح أفضل من أجل تحقيق الإجماع والتوافق ما يتطلب معرفة الأكثر خدمة منها للجماعة.

العدالة والمساواة أو الإنصاف والتضمين: ويشير إلى إتاحة الفرص المتكافئة للجميع بصرف النظر عن النوع أو العرق أو اللون أو الدين أو الحالة الصحية أو الانتماء السياسي أو غير ذلك بهدف تحسين أوضاعهم جميعا . إن الحديث عن خصائص الحكومة المحلية الرشيدة يدفعنا إلى الإشارة إلى مبادئ الحكومة والتي يعتبرها البعض ضمن الخصائص، ويجدر بنا التطرق إليها، حيث تقوم الحكومة المحلية على مبدأ المشاركة ، المساواة والشفافية، والتي تعتبر العمود الفقري للحكومة بصفة عامة والحكومة المحلية بصفة خاصة .²

✓ مبادئ الحكومة المحلية.

تبين الحكومة آلية عمل الدوائر والمؤسسات الحكومية، مثل: كيفية تنظيم أمورها، عمليات صنع القرار الخاصة بها، سياساتها واستراتيجياتها، كيفية إدارة مواردها، كيفية تقديم خدماتها وتحقيق النتائج المرجوة منها. وعليه، واستناداً لعدد من المصادر والممارسات الدولية والمحلية ومجموعة المعايير المقبولة والمعترف بها من قبل المنظمات الدولية .، فإنها تشمل المبادئ كما يوضحها الشكل التالي:

¹ بومصباح صافية، تناح رانية، جاهزية الإدارة المحلية لاعتماد الحكومة الالكترونية -دراسة ميدانية-، مجلة ابحاث ودراسات التنمية ، العدد الرابع (جوان 2016) ،جامعة محمد البشير الابراهيمى-برج بوعريبيج-، الجزائر، ص56.

² نبيلة مرمات ، الانتقال من الحكومة المحلية الى الحكومة الالكترونية ضرورة ام خيار ، مجلة معارف ،المجلد 18 ، العدد01(2023) ،2023، الجزائر، ص548.

الشكل رقم (01-02) :مبادئ الحوكمة المحلية الرشيدة .



المصدر : من اعداد الباحثة.

سيادة القانون: يعني أن الجميع، حكماً ومسؤولين ومواطنين يخضعون للقانون ولا شيء يسمو على القانون، ويجب أن تطبق الأحكام والنصوص القانونية بصورة عادلة وبدون تمييز بين أفراد المجتمع وأن توافق هذه القوانين معايير حقوق الإنسان وتكون ضمانتها لها ولحريات الإنسان الطبيعية.

الشفافية والانفتاح : وهي من أهم خصائص الحكم الرشيد وتعني إتاحة كل المعلومات وسهولة تبادلها، بأن تكون متاحة لكافة المؤسسات ولجميع الأطراف المعنية، وأن تكون الحسابات العامة متاحة بصورة مباشرة، وأن تتوفر معلومات كافية وشاملة ومنظمة عن عمل المؤسسات وأدائها لكي يسهل رقبته ومتابعتها. إذا الشفافية هي تدفق المعلومات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية الشاملة في الوقت المناسب وبطريقة يمكن الاعتماد عليها، وتتخلص الشفافية بالمكونات التالية:

الحصول على المعلومة.

العلاقة السببية بين المعلومة والموضوع المراد مراقبته.

الدقة في الحصول على المعلومة.¹

وعليه يجب على الدولة أن تصدر قوانين المختلفة تهتم بحرية المعلومات وتسمح للجمهور ولوسائل الإعلام بالحصول على جميع الوثائق والمتعلقة بعمل الحكومة والتشريعات والسجلات المختلفة. ومن الصعب تخيل وجود حكم راشد ووجود حكومة فاعلة ومتجاوبة مع شعبها دون وجود قطاع إعلامي متميز وقوي يتسم بالمهنية والاستقلالية.

الزامية المساءلة: هي أن يكون جميع المسؤولين والحكام ومنتخذي القرار في الدولة أو القطاع الخاص أو مؤسسات خاضعين لمبدأ المحاسبة أمام الرأي العام ومؤسساته دون استثناء. وتعد آلية المساءلة أهم سبل تحقيق التنمية المستدامة لمجتمع المدني،

انتخابات منتظمة وتمثيلية ومشاركة عادلة: وهي تضمن لجميع أفراد المجتمع المشاركة الفعالة في اتخاذ القرار والتي تضمن حرية الرأي والتعبير والمعايير الأساسية لحقوق الإنسان كما يرتبط مبدأ المشاركة بمفهوم الشفافية، فمعرفة المعلومات وحدها لا يفي بالغرض، بل لابد أن تكون هناك آليات يكون الشعب قادر على اتخاذها ليؤثر في صنع القرار وأن يضع المسؤولين تحت طائلة المسؤولية والمحاسبة. وعلى الدول أن تعطي لأفراد المجتمع الحق في المشاركة في صياغة القوانين واللوائح والأنظمة واستشارتهم في شؤون الحياة العامة وإعطائهم حق الاعتراف وحق إجراء الاستفتاء على القوانين وغيرها من الأمور بكل نزاهة وسهولة وشفافية.

الانصاف: وتعني خضوع جميع أفراد المجتمع للمساواة وعدم التمييز، فهم متساوون بالحقوق والحريات والكرامة.

الكفاءة والفاعلية: تعتبر الكفاءة والفاعلية في إدارة المؤسسات العامة ومؤسسات المجتمع المدني ضماناً أساسية لاستمرارية تحقيق التقدم والازدهار والتطلع دائماً إلى تعزيز مفهوم التنمية والتنمية المستدامة، وهي التي تعمل على الالتزام بتوظيف الموارد الوطنية بالصورة السليمة والواضحة لكل أفراد المجتمع.²

وهي تعرف بمدى مقدرة المنظمة على الاستغلال الأمثل لمواردها ضمن التغيرات البيئية من خلال خلق نوع من التوازن بينهما³

¹ سعاد عمير ، الشفافية و المشاركة على ضوء أحكام القانون 07/12 المتضمن قانون الولاية مجلة العلوم القانونية والسياسية ، العدد 07 (2023) ، 2023 ، الجزائر ، ص 23.

² سعاد عمير ، مرجع سابق ذكره ، ص 23-24.

³ طالب بن علي بن عبد الله المنذري ، اثار ابعاد الحوكمة على الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في سلطنة عمان ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرقية ، عمان (2022) ، ص 07.

التفاعل : من أجل ضمان أن الأجوبة التي تقدمها الجماعات المحلية تلائم، توقعات المواطنين المشروعة واحتياجاتهم;

السلوك الأخلاقي : لضمان وضع المصلحة العامة فوق المصالح الخاصة;

المهارات والقدرات : وتعني ضمان قدرة الممثلين والمسؤولين المحليين على أداء مهامهم على أكمل وجه وعدم التكاسل اثناء ذلك.

الابتكار والافتتاح على التغيير : أي ان الحلول الجديدة المطبقة والممارسات التي قامت بها الإدارة المحلية يجب ان تكون جيدة وقادرة على التغيير واحداث فرق عن طريق التحسين.

الاستدامة والتوجيه على المدى الطويل : أي انه يجب مراعاة مصالح الأجيال المقبلة;

الإدارة السليمة المالية : يعني الاستخدام الأمثل والعقلاني والانتاجي للمال العام.

حقوق الانسان والتنوع الثقافي : بغية ضمان احترام وحماية جميع المواطنين على حد سواء وذلك بمنع كل طرق التمييز والاقصاء بالإضافة الى العمل على القضاء على البيروقراطية الإدارية على وجه الخصوص.¹

✓ مؤشرات الحوكمة الجيدة

فيما يلي سنستعرض المؤشرات الستة التي صنفها Daniel Kaufmann وآخرون في دراسة للبنك الدولي حول المؤشرات العالمية للحكومة:

مؤشر السيطرة على الفساد:

يقيس "المدى الذي يمكن من خلاله للسلطة العامة إن تحجم المكاسب الشخصية الكبيرة والصغيرة، وكذلك الحد من سيطرة النخب وأصحاب المصالح الشخصية على الحكم".

مؤشر فعالية الحكومة:

يقيس "مدى جودة الخدمات العامة، جودة الخدمات المدنية ودرجة استقلالية عمل الحكومة عن الضغوط السياسية، جودة الأنظمة وتطبيقها ومصداقية التزام الحكومة بهذه الأنظمة".

مؤشر الاستقرار السياسي:

يقيس "احتمال زعزعة استقرار الحكومة أو حدوث انقلاب غير شرعي أو استخدام العنف وهذا يشمل العنف ذو الطابع السياسي والإرهابي".

¹ كونغرس السلطات المحلية والإقليمية التابع لمجلس أوروبا، الأخلاقيات العامة الشفافية والحوكمة المفتوحة، مطبعة شركة بن حميدة، 2020، ص18-19.

مؤشر جودة التشريعات وتطبيقها:

يقيس "مدى قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ سياسات ولوائح فعالة من شأنها مساعدة التنمية في القطاع الخاص".

مؤشر سيادة القانون:

يقيس "مدى ثقة المتعاملين بتطبيق القوانين من قبل الحكومة بشكل متساوي على كل الأفراد والمنظمات، وبشكل خاص الثقة في مدى إنفاذ العقود، حماية حقوق الملكية، عمل الشرطة، والمحاكم، فضلا عن احتمال حدوث الجرائم والعنف".

المساءلة والمشاركة:

يدخل ضمن هذا المؤشر مجموعة من المؤشرات التي تدخل في النظام السياسي، الحريات المدنية والحقوق السياسية، يقيس هذا المؤشر الى أي مدى يمكن لأي مواطن في الدولة ان يشارك في اختيار الحكومات والتنظيمات السياسية وهل له القدرة على ذلك، إضافة الى حرية الاعلام في هذا المجال".¹

✓ مجالات تطبيق الحوكمة.

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد الحوكمة وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والشكل التالي يوضح هذه الأهداف.

1. المساهمون

وهم الذين يقومون بتقديم رأس المال للشركة من خلال امتلاكهم للأسهم وذلك مقابل حصولهم على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، ولهم الحق اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم. على الرغم من كون المساهمين هم في نهاية جزء من أصحاب المصالح في الشركة، إلا انه ونتيجة لأهمية دورهم وضرورة حماية حقوقهم من أجل ضمان استمرار دعمهم وتفضيلهم للشركة، فقد تم ذكر المساهمين ضمن مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في بندين هما ضمان حقوق المساهمين وضمان المعاملة المتكافئة.

2. مجلس الادارة :

¹ Mohamed Djellouli, Mohamed Amine Boumediene, Boudali **Bensakrane , Good Governance and Government Expenditure : Econometric Study on African Countries**, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship Spatial and entrepreneurial development studies laboratory, Year : 2019 Vol.3 No.1,2019, p.42

هو بمثابة وكيل من المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة، المسؤولة عن أصول المنظمة، بناء منظمات ناجحة ورفع مستوى قيمة عوائدها، يتم انتخاب أعضائه من قبل الجمعية العامة والتي تضم جميع الأشخاص الذين يمتلكون أسهما في المؤسسة، ويعهد الى هذا المجلس الإشراف على إدارة المؤسسة حيث ينتخب من بين أعضائه رئيسا لمجلس الإدارة يعرف بالمدير العام أو رئيس المجلس ويكون مسؤولا مع المجلس أمام الجمعية العامة عن إدارة المؤسسة.¹

- حيث يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمنظمة وكيفية المحافظة على الحقوق المساهمين، ويقع على عاتقه نجاح نظام الحوكمة في المنظمة، كما تمثل كفاءة أعضاء مجلس الإدارة ميزة تنافسية للمؤسسة، ويمكن القول أن مجلس الإدارة يؤمن للمنظمة الوظائف:
- تعيين وتقييم وربما الفصل الإدارة العليا.
- التصويت على القرارات المالية العامة.
- اسداد النضج والمشورة إلى الإدارة العليا والمدير التنفيذي.
- . التأكد من تقديم تقارير دقيقة عن أنشطة المنظمة

3. الإدارة

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي نشرها المساهمين

4. أصحاب المصالح

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة من دائنين، موردين عمال وموظفين، إلا إن هذه المصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.

الملاحظ أن مفهوم حوكمة يتأثر بالعلاقات بين هذه الأطراف حيث يتباين دور كل من هؤلاء في الحوكمة حيث يعتبر مجلس الإدارة أطرافا متأثر في حوكمة الشركات لأنها من الأطراف المسؤولة على تطبيق مبادئها، في حين يتأثر كل من المساهمين وأصحاب المصالح بحوكمة الشركات لأنهم من بين الأطراف المستفيدة من تطبيقها.

✓ متطلبات الحوكمة :

¹ طالب بن علي، بن عبد الله المنذري، مرجع سبق ذكره ، ص20.

تتمثل متطلبات الحوكمة في الآتي :

1. الإطار القانوني :

المسؤول عن تحديد حقوق المساهمين واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانته الرئيسية ومراقب الحسابات،

2. الإطار المؤسسي:

وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة لمشركات دون استهداف الربح كالجمعيات المهنية والعمومية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والتحميل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها.

3. الإطار التنظيمي :

يتضمن عنصرين هما: النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحاً عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

4. روح الانضباط والجد والاجتهاد:

والحرص على المصلحة العامة للشركة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانيات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة، والعمل عمى تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن الشركة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية،¹

✓ نموذج أداة تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة

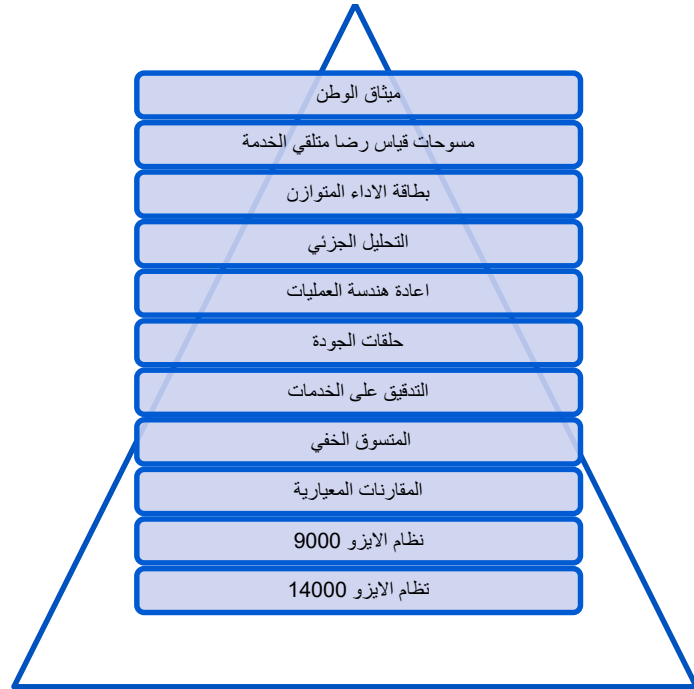
تم اعتماد مصطلح GAIT ليستخدم كاسم ل "أداة تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة" استناداً إلى أنماط حركة الكائنات الحية خلال السير على أرضية ثابتة، حيث تظهر الكائنات الحية المختلفة أنماط سير مختلفة، بالإضافة إلى أن الكائن الحي قد يظهر أكثر من نمط سير واحد وذلك بناء على السرعة وطبيعة الأرض والطاقة المتوفرة. وعلى هذا النسق، فإن الدوائر والمؤسسات الحكومية يجب أن تظهر أيضاً أنماط سير مختلفة في عمليات التحسين المستمر وفقاً للظروف والمتطلبات.

¹ طالب بن علي، بن عبد الله المنذري، مرجع سبق ذكره ، ص20.

إن أداة تقييم وتحسين ممارسات الحكومة GAIT في القطاع العام هي نموذج على المستوى الجزئي، حيث أنه يوفر إطار لتحليل الحكومة في دائرة حكومية واحدة، من خلال تحديد نقاط القوة والضعف واعداد الخطط المصممة خصيصاً لتحسين الحكومة الرشيدة فيها.

تعتبر أداة تقييم وتحسين ممارسات الحكومة GAIT أداة مكملية للأدوات الإدارية والنماذج الأخرى المطبقة حالياً من أجل تحسين جودة الدوائر والمؤسسات الحكومية وكفاءتها وفعاليتها، أو رضا المواطنين ومتلقي الخدمة، وطريقاً إلى استدامة التميز المؤسسي، مثل: نماذج إدارة الجودة الشاملة، التخطيط الاستراتيجي، بطاقات الأداء المتوازن، موثائق الخدمة، مسوحات قياس رضا متلقي الخدمة، وغيرها. كما يمكن اعتبارها بمثابة المظلة التي توفر إطار عمل مشترك لتقييم استخدام هذه الأدوات في تحسين الحكومة الرشيدة في الدائرة الحكومية.¹

الشكل رقم (02-02): يوضح العلاقة بين نموذج GAIT وأدوات الإدارة ونماذج الجودة المختلفة.



المصدر : وزارة القطاع العام، دليل تقييم وتحسين ممارسات الحكومة في القطاع العام-الإصدار الثاني - ،مديرية دعم الابداع والتميز الحكومي، المملكة الأردنية الهاشمية (2017)، ص10-11.

تركز أدوات إدارة الجودة الشاملة التقليدية بشكل أساسي على طبيعة عمل الدوائر والمؤسسات الحكومية وقيامها بمهامها وواجباتها، فهي تحاول تقييم ما إذا كانت تلك الدوائر تقوم بمهامها وواجباتها بالشكل الصحيح، وبالتالي

¹ وزارة القطاع العام، دليل تقييم وتحسين ممارسات الحكومة في القطاع العام-الإصدار الثاني ،مديرية دعم الابداع والتميز الحكومي، المملكة الأردنية الهاشمية (2017)، ص10-11.

فإنها تميل إلى استبعاد البنية التشريعية والتنظيمية كما أنها لا تميل إلى التركيز على النتائج الكلية والأثر، لكونها ذات علاقة بالعوامل الخارجية، بالإضافة إلى أن الأثر يتم تقييمه على المدى المتوسط والبعيد. أما فيما يتعلق بأداة تقييم وتحسين ممارسات الحكومة GAIT فإنها تميل إلى التركيز بشكل رئيسي على الأطر الرئيسية، مثل: التشريعات وعمليات صنع القرار والهياكل التنظيمية، بالإضافة إلى التركيز على الأثر الاجتماعي للقطاع العام. كما تهدف الأداة إلى تقييم ثلاثة جوانب: فيما إذا كانت الدائرة الحكومية تقوم بمهامها وواجباتها المنوطة بها وتحقق أهدافها والغاية التي أنشئت من أجلها، وفيما إذا كانت تقوم بمهامها وواجباتها بالشكل الصحيح، وفيما إذا كانت تحقق النتائج والمخرجات المرجوة ذات الأثر على المجتمع. وهذا هو السبب أن هذه الأداة تتضمن العديد من عناصر إدارة الجودة الشاملة، كما أنها أيضاً تشمل على العديد من الأدوات ذات الصلة بنظرية تقييم السياسات العامة ومبادئ ومعايير الحكومة الرشيدة.

يفترض في الدوائر والمؤسسات الحكومية المشاركة في جوائز التميز ومنها جائزة الملك عبدالله الثاني لتمييز الأداء الحكومي والشفافية أن تتكامل منهجيات عملها مع المبادئ والمعايير والمؤشرات الواردة في هذا الدليل، وأن تكون مبادئ الحكومة الرشيدة مظلة وقيم أساسية تنتهجها الدائرة الحكومية في أطر عملها جميعها، حيث يتم مراجعة المنهجيات والأدوات المتوفرة وادخال المفاهيم الخاصة بسيادة القانون والشفافية والمساءلة بشكل أكثر وضوحاً، والتأكد من تبني المفاهيم أو المعايير والمؤشرات الخاصة بمبادئ المشاركة والنزاهة والإنصاف في جميع العمليات الإدارية، وأن تعمل الدائرة الحكومية عند قياس الكفاءة والفاعلية والاستدامة لهذه المنهجيات بالرجوع أيضاً إلى المعايير والمؤشرات الخاصة بها والواردة في الدليل.¹

رابعاً: الحكومة ومحاربة الفساد

يعد الفساد في الجماعات المحلية من أكبر عراقيل التنمية وبالتالي عرقلة الحكومة المحلية كونه يؤدي إلى تدهور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والسياسية على المستوى المحلي وعلى مستوى المجتمع ككل. ومن هنا سنتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

1. تعريف الفساد

توجد عدة تعاريف للفساد من أهمها ما يلي:

يعرف البنك الدولي الوجه الخاص بالفساد على أنه: "إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص".²

¹ وزارة القطاع العام، مرجع سابق ذكره، ص 10-11.

² حمزة براج، ط.د. شوقي براج، الحكومة المحلية ودورها في تحسين التسيير للجهاز الإداري المحلي في الجزائر، مجلة تنوير، العدد السادس - جوان 2018، ص 231.

تعريف موسوعة العلوم الاجتماعية بانه: "سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق ارباح خاصة"¹. يعرفه صندوق النقد الدولي بانه: "استغلال السلطة لأغراض خاصة سواء في تجارة الوظيفة او الابتزاز او المحاباة او اهدار المال العام او التلاعب فيه وسواء كان ذلك مباشرا او غير مباشر"². وبالتالي يعرف الفساد بانه: "سوء استغلال السلطة والتلاعب والابتزاز وهدر المال العام لتحقيق مكاسب شخصية".

2. علاقة الشفافية والافصاح بالفساد الاداري والمالي

إنّ غياب الشفافية والافصاح هو أحد الاسباب وراء ارتفاع مستويات الفساد ، فمن الاسهل على سلوك الفساد ان يتزعم ويدوم في الانظمة التي تفتقر الى الشفافية والافصاح ، مما يتيح تورية الفساد والتستر عليه من خلال رفض توفير اي معلومات، او ببساطة من خلال اعطاء معلومات خطأ ، يفضي الى زعزعة الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي، اما بالنسبة للصورة التي يمكن نقلها عن اثار المترتبة عن تدني مستوى الشفافية وقصور معاييرها، فيمكن تمثيلها بالاتي:

- ان تدني مستوى الشفافية والافصاح يقود الى اعتماد العديد من المتعاملين في الاسواق على الشائعات التي يروجها المضاربون بهدف تعزيز حجم الطلب على اسهم بعض المنظمات ورفع سعرها، وهذا بالطبع يسبب خسائر كبيرة خصوصا لصغار المستثمرين .
- عزوف الكثير من المستثمرين على الاستثمار في الاوراق المالية بالدول النامية خوفا من المفاجآت المتكررة فيها(بسبب عدم توفر المعلومات الصحيحة) واعطاء اولوية في تفضيل اموالهم للدول الصناعية رغم العائدات المنخفضة فيها احيانا.
- ان غياب معايير الشفافية عن مجتمع الاعمال يمثل اكبر التحديات التي تهدد مسيرة اي اقتصاد ، وذلك لان معايير الشفافية ينتج عنه نتائج سلبية كثيرة لعل من اهمها استثناء ظاهرة الفساد التي تؤدي بدورها الى انخفاض معدلات التنمية.
- ان غياب الشفافية والمساءلة يؤدي الى وجود بيئة عمل تزداد فيها فرص استخدام المسؤولين للمقدرات العامة للمصالح شخصية (فساد) ، كما يؤدي الى شخصنة المنظمات حيث ان اسمها يعرف باسم مديرها او

¹ د. فوزية برسولي، د. محمد جوبر، الشفافية والافصاح كأليتين لمكافحة الفساد الاداري والمالي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، مجلة دولية دورية تصدر عن معهد الحقوق والعلوم السياسية بالمركز الجامعي بافلو، ص148.

² امال غنو، تفعيل الشفافية الادارية كالية لمكافحة الفساد الاداري، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، العدد العاشر (10) جانفي (2017)، ص224.

- مؤسسها او احتكار ادارتها في يد واحدة ،فضلا عن غياب عملية التوثيق المنهجية داخل هذه المنظمات مما يعوض الشفافية اذا ما رغبت المنظمة في تطبيقها.
- ان انعدام الشفافية وقلة المعلومات يؤدي الى خوف وقلق المستثمر وعزوفه عن الدخول في السوق كون المستثمر الصغير هو الاضعف في السوق وهو عرضة للاستغلال والخسارة.
 - ان غياب المعلومات عن البيئة المالية يؤدي الى خلق مجال الاشاعات التي لا يمكن القضاء عليها الا بالاعتماد على المعايير المحاسبية والمالية والمعلوماتية الدقيقة تعتمد منتهى الشفافية وتمكن من العدالة بين الجميع في الحصول على المعلومة في السوق ،وبخلافه فان انعدام مثل هذه المعايير سيؤدي الى حدوث تقلبات حادة في الاسعار صعودا وهبوطا.¹

3. المساءلة والشفافية كاهم اليات مكافحة ظاهرة الفساد.

ادى الانتشار الكبير لمظاهر الفساد في الجزائر بالمشروع الى اعتماد عدو معايير للانتقال الى الحوكمة المحلية والتقليل من الفساد اهمها ما يلي:

- ارساء مبدأ الشفافية والمساءلة في التعامل مع المواطنين ادى الى :
- ✓ تمكين الجمهور من ممارسة الرقابة الشعبية على تصرفات الادارة.
- ✓ مكافحة كل اشكال الفساد.
- ✓ تمكين الاعلام من اداء مهامه ونشر القيم الفاضلة داخل المجتمع.
- ✓ تمكن الشفافية من وضع كل اجهزة الدولة بما فيها الاجهزة المحلية في ميزان القانون للتأكد من مدى تجسيدها واحترامها لأحكامه.
- ✓ تحسين الاساليب المستخدمة في التسيير.
- ✓ تعد المساءلة اداة لضمان ديمقراطية الادارة العمومية لكونها من اهم اليات ضبط العمل الاداري.
- ✓ تساهم المساءلة التشريعية في التحقيق والاستجواب من خلال تشكيل لجان تحقيق دائمة في البرلمان لمساءلة الاجهزة الحكومية.
- ✓ وضع برامج نوعية وفتح قنوات التواصل مع الجمهور لتجنب حدوث الانحرافات في تنفيذ السياسات العامة سواء من طرف المسؤولين او مرؤوسيههم.²

¹ د. فوزية برسولي، د. محمد جوبر، مرجع سبق ذكره، ص 163.

² ط/د. صادقي نوال، دور الشفافية والمساءلة في مجابهة الفساد المحلي، مجلة الدراسات السياسية ، المجلد(01) /العدد(02) ، جوان (2020) ، ص104-105.

- ✓ قيام إدارة كفؤة وفعالة وعادلة على صعيد المؤسسات العامة والخاصة.
- ✓ ضبط أداء المؤسسات وتقييم الأداء من خلال المحاسبة من طرف السلطات التشريعية والقضائية بالإضافة الى الجهات المختصة لمكافحة الفساد.
- ✓ حماية المال العم من الهدر والضياع وسوء الاستخدام.
- ✓ تطوير أنظمة الحكم الداخلي.
- ✓ يعملان على نشر ثقافة الرقابة وتنسيق القيم العادلة.
- ✓ زيادة كفاءة الاقتصاد وحماية المستثمرين وتوفير الثقة في السوق.¹

¹ ايمان هير الزيات، مجدي، محمد جودت، ميتاني ، الشفافية والمساءلة ودورهما في تعزيز دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المسابقة التاسعة للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية /منظمة الاربوساي ،ديوان الرقابة المالية والادارية ، السلطة الوطنية الفلسطينية ،فلسطين ، 2009 ، ص21-22.

المبحث الثاني: الحكومة المحلية .

حاز موضوع الحكم المحلي على إهتمام العديد من الباحثين والدارسين، وبالخصوص في الفترة الممتدة من أواخر السبعينيات إلى وقتنا الراهن ، وكل هذا بعد التيقن من أهمية الحكم الراشد في تحقيق الإزدهار والتقدم في كثير من الدول، حيث عرف العالم تحولات عميقة فرضت على الدول المتقدمة والدولة النامية خاصة تقييم أساليب الحكم التي تتبناها، ما حتم إعادة النظر في سياساتها الاقتصادية والإدارية والإجتماعية، بغية تحقيق تنمية على مختلف الأصعدة وطنية ومحلية، فالتنمية المحلية رهينة مدى جودة فلسفة الحكم، ولتجسيد التنمية أملت البلدان المانحة والمؤسسات المقرضة على البلدان النامية مجموعة من الإجراءات تهدف لإحداث إصلاحات عميقة وجذرية في بنائها السياسية والإقتصادية والإدارية وإعادة النظر في فلسفة الإدارة والحكم.

تعتبر الحكومة المحلية الرشيدة رؤية فلسفية جديدة للتغيير لها مضمون إقتصادي مالي إجتماعي وسياسي، كما تعتبر النهج الأكثر نجاعة لتدبير وإدارة الشأن العام والمحلي، بما يسمح بتعبئة الطاقات والموارد وترشيد إستثمارها لتأمين شروط تدبير وإدارة جيدة وفق رؤية تشاركية تفتح المجال واسعا أمام المجتمع المدني المحلي، وتمكن القطاع الخاص من أداء دوره في تحقيق التنمية المستدامة.

المطلب الاول: الحكومة المحلية واهميتها .

1. أهمية الحكومة المحلية

هي استراتيجية تساعد على تقريب الادارة المحلية من المواطن حيث تسمح الولايات والبلديات والمؤسسات المحلية للمواطنين بالتعبير عن احتياجاتهم وتطلعاتهم:

✓ تعتبر المجالس المحلية المنتخبة مكونا اساسيا للنظام والتي من خلالها يتمكن المواطنين من المشاركة مراقبة كيفية التصرف في الموارد المحلية ومساءلة مسؤولي الادارة المحلية.

✓ تطبيق الحكومة المحلية يوفر الخدمات العامة المحلية مثل: تهيئة الطرقات وانارة الشوارع وفضلا عن تصميم وتنفيذ مشروعات الاصلاح المحلية ومشروعات البيئة التحتية بكفاءة عالية.

✓ تؤدي الى قيام بلديات وادارات محلية قادرة ومسؤولة وقابلة للمحاسبة ولديها حرية لتدفق المعلومات

✓ تحديد المسؤوليات والمهام داخل الجماعات الإقليمية

✓ تساعد الاعضاء المجالس المنتخبة في الجماعات الاقليمية والمديرين التنفيذيين في تحقيق الاهداف واتخاذ القرارات بأفضل الطرق.

✓ تعزز الثقة والمصداقية في المجالس المنتخبة.

✓ تبني بيئة وعلاقات عمل متميزة مع المواطنين .¹

¹ دعلوس رابح ، لدغش سليمة، البيات الرقابة على المجالس البلدية المنتخبة ، مجلة الباحث للدراسات الاكاديمية ، المجلد 07-العدد02-جوان(2020)، ص465.

المطلب الثاني: ابعاد الحوكمة المحلية وسماحتها.

1. ابعاد الحوكمة المحلية

من خلال التعاريف التي قدمت حول الحوكمة المحلية نستنتج انه يوجد ثلاثة أبعاد للحكومة المحلية وتتمثل هذه الابعاد في ما يلي :

البعاد السياسي: يقوم على احترام حقوق الإنسان، والحريات المدنية والسياسية، وقيام الدولة بتحقيق الديمقراطية وتفعيل المشاركة السياسية واحترام القانون.

البعاد التقني: فيعني الإدارة الفعالة والشفافة للموارد المادية والبشرية للمجتمع، وتفعيل الديمقراطية المحلية اللامركزية. **البعاد الاقتصادي :** فهو فتح المجال أمام القطاع الخاص للنشاط الاقتصادي دون تخصيص القطاع العمومي بامتيازات، أي تساويهما في الحقوق والواجبات، تعتمد الحوكمة المحلية على التفاعل الإيجابي للأبعاد السابقة بحيث تتجسد.

الديمقراطية والشفافية كمحاور كبرى لها، لذا فان الحوكمة المحلية تستهدف تحقيق مصلحة عموم الناس في المجتمع، وتقوم الحوكمة المحلية على المساءلة والشفافية والمشاركة بواسطة المؤسسات للوصول إلى هدف أسمى هو القضاء على الفقر والحرمان بمختلف مستوياته وأنواعه، وتحقيق التنمية البشرية المستدامة ومستوى عال من الرفاهية.¹

2. سمات الحوكمة المحلية

سيتم وضحها من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (02-03) : سمات الحوكمة المحلية .



المصدر : من اعداد الباحثة.

¹ د.زرزار العياشي ، مرجع سبق ذكره ،ص92.

تتسم الحكومة المحلية الرشيدة بما يلي:

- المشاركة:

تهيئة السبل والآليات المناسبة للمواطنة المحلية كأفراد وجماعات، من أجل المساهمة ف عمليات صنع القرارات، التي تعبر عن مصالحهم القضايا والمشكلات المحلي.

- المساءلة:

يخضع صانع القرار في الأجهزة المحلية لمساءلة المواطنة والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

- الشرعية:

قبول المواطن المحلي لسلطة هؤلاء الذين يجوزون القوة داخل المجتمع ويدارسونها في إطار قواعد مقبولة وأن تستند إلى حكم القانون والعدالة، وذلك بتوفير فرص متساوية للجميع.

- الكفاءة والفعالية:

ويعبر ذلك عن البعد الفتي لأسلوب النظام المحلي ويعتقد قدرة الأجهزة المحلية على تحويل الموارد إلى برامج وخطط ومشاريع تلي احتياجات المواطنة المحلية وتعبر عن أولوياتهم، مع تحقيق نتائج أفضل وتنظيم الاستفادة من الموارد المتاحة.

- الشفافية:

إتاحة تدفق المعلومات وسهولة الحصول عليها لجميع الأطراف في المجتمع المحلي، من شأنها توفرت الفرصة للحكم على مدى فعالية الأجهزة المحلية، تعزيز قدرة المواطن المحلي على المشاركة. كما أن مساءلة الأجهزة المحلية مرهون بقدر المعلومات المتاحة حول نتائج الأعمال.

- الاستجابة:

أن تسعى الأجهزة المحلية إلى خدمة جميع الأطراف المعنية، والاستجابة لمطالبها، خاصة الفقراء والمهمشين، وترتبط الاستجابة بدرجة المساءلة التي تستند بدورها على درجة الشفافية وتوافر الثقة بث الأجهزة المحلية والمواطن المحلي.

1

¹ علي سايج جبور ، صفية يخلف، مرجع سبق ذكره، ص59.

المطلب الثالث: الحكومة المحلية ومساهمتها في محاربة الفساد الاداري والمالي.

يعتبر موضوع الحكومة المحلية ذو أهمية كبرى باعتبارها تستأثر اهتمام الباحثين والسياسيين من عقدين من الزمن. تشمل الحكومة الرشيدة العديد من العناصر الأساسية للديمقراطية، مثل المشاركة والانفتاح على المجتمع المدني، واحترام حقوق الإنسان المدنية والفكرية والممتلكات الخاصة، فضلا عن إدارة الصراع بشكل سلمي.

1. أهمية وفوائد الحكومة المحلية الرشيدة

تتبع أهمية الحكومة المحلية الرشيدة أنها تسمح بتخصيص الموارد وادارتها من أجل حل المشاكل الجماعية. وتتميز بالمشاركة والشفافية والمساءلة كما تغطي أيضا مفاهيم سيادة القانون والفعالية والكفاءة والانصاف. ومن بين فوائد الحكومة المحلية الرشيدة نذكر ما يلي:

- ✓ تحدد المسؤوليات والمهام داخل الجماعات المحلية.
- ✓ تضمن التوازن بين المسؤوليات الاستراتيجية والتشغيلية.
- ✓ تساعد اعضاء المجالس المنتخبة في الجماعات المحلية والمديرين التنفيذيين في تحقيق الاهداف واتخاذ القرارات بأفضل الطرق.
- ✓ تضمن حماية المصالح والموجودات والالتزام بالسياسات الموضوعية واحترام القوانين والانظمة.
- ✓ تعزز الثقة والمصداقية في المجالس المنتخبة.
- ✓ تبني بيئة وعلاقات عمل متميزة بين المواطنين.¹

2. عناصر الحكومة المحلية

ويوضح الإعلان الذي صدر عن مؤتمر الإتحاد الدولي لإدارة المدن الذي عقد في صوفيا في ديسمبر 1999 عناصر الحكومة المحلية الرشيدة على النحو التالي:

- ✓ نقل مسؤولية الأنشطة العامة الملائمة إلى المستويات المحلية المختلفة بموجب القانون.
- ✓ لامركزية مالية وموارد كافية للقيام بتلك الأنشطة على المستوى المحلي.
- ✓ مشاركة حقيقية للمواطن في صنع القرار المحلي.
- ✓ تهيئة الظروف الذي من شأنها خصخصة الاقتصاد المحلي.²

¹ د. شريقي عمر، د. دين منصور موسى، مؤشرات الحكومة المحلية في تونس في ضوء الدستور الجديد لسنة 2014، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، ص 42.

² بومصباح صافية، تناح رانية، مرجع سبق ذكره، ص 55.

المبحث الثالث: محددات الحوكمة المحلية ومعاييرها ومبادئها ومعوقاتهما واليات تجسيدها.

مما سبق ذكره ومن خلال التعاريف الخاصة بالحوكمة في مستواها الكلي، يمكن القول أنه تطور مفهومها تطورا ملحوظا نحو المحيط السياسي من خلال تداخل مجموعة من المحددات والفواعل التي تسعى في آن واحد أن يكون لها دور في صنع القرار، كما انه توجد عدة عراقيل تمنع انتشارها رغم اهميتها الكبرى لذا يجب التغلب عليها من اجل تسهيل تجسيدها على ارض الواقع والتغلب على مختلف التحديات التي تواجهها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف المحددات العامة للحوكمة ضمن المستوى الكلي بالإضافة الى فواعلها ومبادئها ومعاييرها ومعوقاتهما واليات تجسيدها وسيظهر من خلال ما يلي :

المطلب الاول: محددات الحوكمة المحلية ومبادئها.

حتى تتحقق الحوكمة المحلية ويتم تطبيقها لابد من التعرف على اهم محدداتها ومبادئها والعمل بها لان لها تعد مجموعة من القواعد والاسس التي تحدد اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات وكذلك القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي حيث سنتطرق في هذا المطلب الى:

1. محددات الحوكمة المحلية

لقد اتفق العديد من الباحثين ان تطبيق الحوكمة يعتمد على مجموعة من المحددات وبرز هذه المحددات يحددها الشكل التالي:

- المحددات الداخلية:

تشير الى القواعد والاسس التي تحدد اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الادارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية اخرى الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الاطراف الثلاثة . مما سبق نجد ان هذه المحددات الداخلية تتمثل في ما يلي :

✓ الية توزيع السلطة داخل الشركة

✓ الالية والقواعد والاسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الرئيسية للشركة.

✓ العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس ادارتها والمديرين التنفيذيين ووضع الية مناسبة لهذه العلاقة

مما يخفف التعارض بين المصالح هذه الاطراف الثلاثة وول التكامل هذه المصالح.¹

- المحددات الخارجية:

¹ خيضر عقبة، رضا زهواني، العيفة رحيمة، دراسة تحليلية لتطبيق مبادئ الحوكمة في سوق عمان للأوراق المالية، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد الاول، العدد الثاني، ديسمبر 2018، كلية العلوم الاقتصادية - جامعة الوادي-، الجزائر، ص199-200.

تشمل المحددات الخارجية للحكومة الرشيدة القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي للدولة الذي تعمل من خلاله الشركات :

✓ القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قانون الشركات وقانون المصارف، وقوانين العمل وقوانين الاستثمار ورأس المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس ومنع الاحتكار.

✓ توفير التمويل اللازم للمشروع من خلال وجود نظام مالي جيد يشجع الشركات على التوسع و المنافسة .

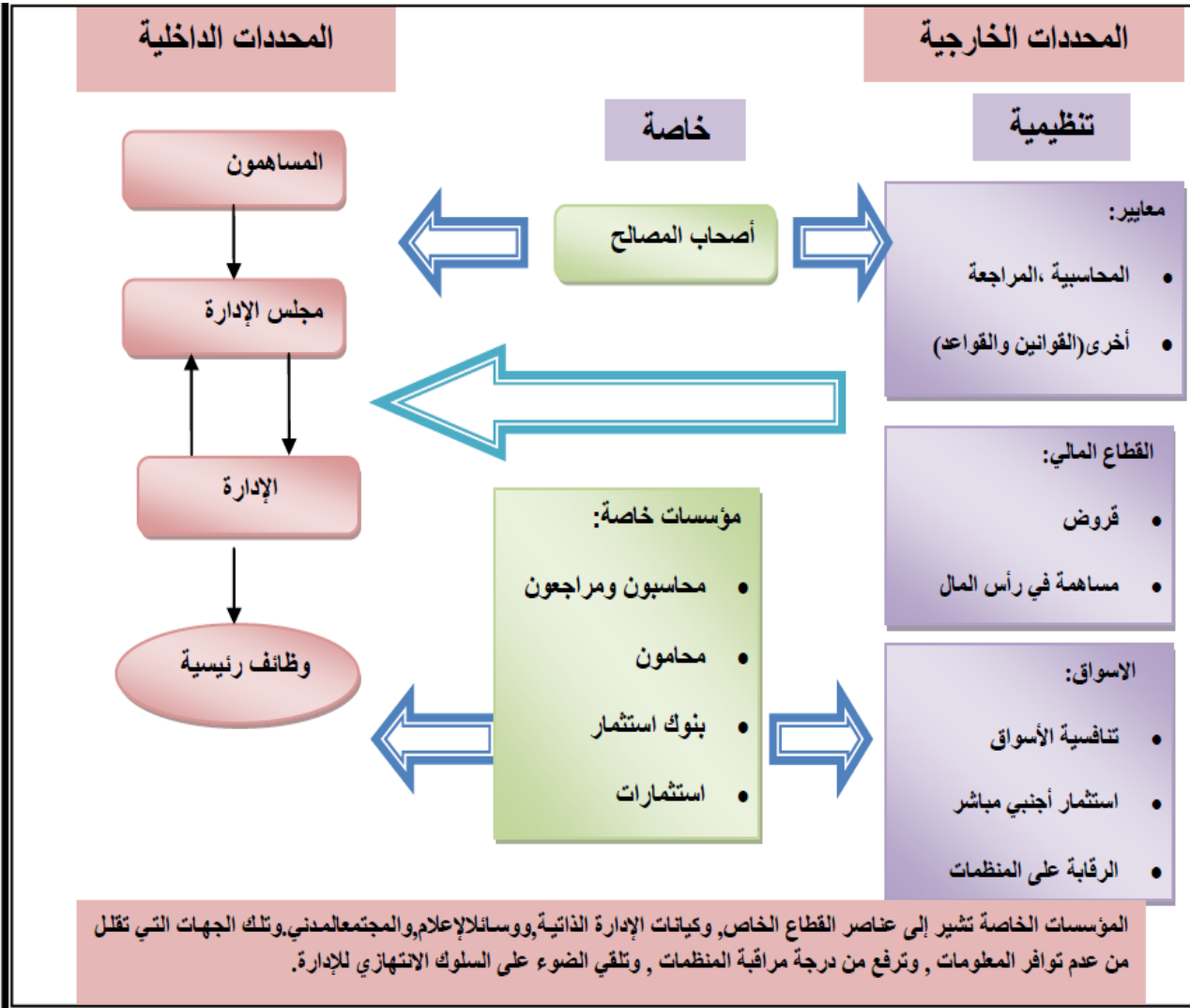
✓ كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة والبنك المركزي) في إحكام الرقابة على الشركات والمصارف، وذلك من خلال التحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المنشورة ووضع العقوبات المناسب والتطبيق الفعلي في حالة عدم الالتزام.

✓ دور المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالي وغيرها)، فضلا عن المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل من التعارض بين الفائدة الاجتماعية والعائد الخاص.¹

¹ ثابت حسان ثابت ،سيد احمد حاج عيسى، دور الحكومة في تعزيز اداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية على عينة المؤسسات المالية ، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية ، العدد السادس ، ص58.

الشكل رقم (02-04) : محددات الحوكمة المحلية



المصدر: بواشري أمينة، أسعدون حمود الربيعاوي، حسين وليد حسين، تنمية قدرات الموارد البشرية لتطبيق مؤشرات الحوكمة في العملية التعليمية بالتطبيق على عينة من المدارس العراقية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15 / العدد 20 السنة 2020، ص 60.

2. مبادئ الحوكمة المحلية

توجد العديد من مبادئ الحوكم المحلية نذكر منها:

- **الشفافية:** هي الوضوح وضرورة الافصاح عن تصميم وتطبيق النظم والاليات والسياسات والتشريعات وغير ذلك من الادوات التي تكفل حق كل طرف من الاطراق ذات المصلحة بمعنى كشف الحقائق والنقاش العام الحر.
- **المشاركة:** هي اتاحة مجالس الحوكمة للدولة و الهيئات والادارات والمجتمع المشاركة في رسم مختلف السياسات ووضع قواعد العمل اما بصورة مباشرة او عن طريق ممثلها في كل الامور .

- **المساءلة** : تتعلق بأصحاب السلطة والمسؤولية على المستوى المحلي فهم مسؤولين من كل الاطراف الداخلية والخارجية كما تعتبر فعل تقويمي هام وضروري لكل الجهات المسؤولة ومطلب رئيسي وحق للأطراف المرؤوسة.
- **الاستقلالية** : هي الحرية في اتخاذ القرارات وتنفيذها على جميع المستويات وايضا حرية المواطنين في معرفة الحقيقة وتتبعها دون اي قيود وانها حرية مسؤولة ترتبط ارتباطا وثيقا بالديمقراطية.¹

¹ مقيدش نزيهة ، قياس الحوكمة في الجامعات الجزائرية -دراسة تحليلية على ضوء نتائج بطاقة قياس الحوكمة المعتمدة من طرف البنك الدولي- ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-العدد الاقتصادي-34(02)، جامعة زيان عاشور-الجلفة، الجزائر ، ص490.

المطلب الثاني: معايير الحوكمة المحلية.

1. معايير الحوكمة وفق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004 وتتمثل في:

✓ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

✓ حقوق جميع المساهمين:

وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

✓ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:

وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أ و من الإبحار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

✓ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة:

وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء .

✓ الإفصاح والشفافية:

وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير .

✓ مسؤوليات مجلس الإدارة:

وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.¹

2. معايير الحوكمة المحلية حسب البنك الدولي

لقد حصر البنك الدولي هذه المبادئ في:

✓ التضمينية:

وتشمل حكم القانون والمعاملة والمشاركة بالمساواة وتأمين فرص متساوية للاستفادة من الخدمات التي توفرها الدولة وباختصار فإن الحكم الراشد تضمني وليس حصري أو مقصور على عدد محدد من الأفراد والفئات، فإدارة الحكم التضمينية تتضمن آليات تحدد وتحترم الحقوق الأساسية كما أنها تؤمن وسائل مراجعة ومعالجة يضمنها القانون.

✓ المساءلة:

تعتبر المساءلة من أهم المعايير التي تقاس عليها الحكومة في أي دولة والتي تعني بواجب المسؤولين عن الوظائف الرسمية سواء كانوا منتخبين أو معينين، في أن يقدموا تقارير دورية عن نتائج أعمالهم ومدى نجاحهم في تنفيذها حتى يتم التأكد من أن عملهم يتفق مع القيم الديمقراطية وأحكام القانون، وكذلك تعني مبدأ حق المواطنين في الحصول على التقارير والمعلومات اللازمة، كما تعني بشكل أكثر اختصارا الحساب على أعمال معينة وهناك عدة تصنيفات لآلية المساءلة تتمثل في:

✓ **المساءلة التنفيذية:** مسؤولية الجهاز الحكومي التنفيذي عن محاسبة نفسه بنفسه عبر سبل إدارية ووسائل تضبط العمل الإداري وتضمن سلامة الجهاز التنفيذي .

✓ **المساءلة التشريعية:** الدور الذي يلعبه البرلمان في تقييد الحكومة والرقابة عليها، ومعارضتها في أحيان كثيرة لضمان استقامة سير العمل الحكومي.

✓ **المساءلة القضائية:** تقوم بضبط جهاز العمل الحكومي، من خلال تطبيق القوانين من قبل القضاة في المنازعات والدعاوى المعروضة عليها، وبالاستقلالية التامة عن تدخل السلطتين التشريعية والتنفيذية في أعمالها.

✓ **المساءلة بنظام الأمير دسمان (المفتش العام):** عبارة عن جهاز للرقابة والمحاسبة ينشأ بموجب دستور، أو بنص تشريعي من البرلمان.²

¹ امال مجناح، مرجع سبق ذكره، ص138.

² عوالي بلال، حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية -دراسة حالة المراقبة المالية لأقطاب بعض ولايات الوسط، مذكرة دكتوراه، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2018، ص16-17.

3. معايير الحكومة المحلية وفق برنامج الأمم المتحدة الإنمائي:

فقد حدد برنامج الأمم المتحدة الإنمائي تسعة (09) معايير تعتبر أكثر شمولاً وتنوعاً وهذه المعايير هي :

➤ الرؤية الاستراتيجية:

بأن يمتلك القادة والجمهور العام منظورا عريضا وطويل الأجل فيما يتعلق بالحكومة والتنمية البشرية المستدامة، مع الإحساس بما هو مطلوب لهذه التنمية، كما ينبغي أن يكون هناك فهم للتعقيدات التاريخية والثقافية والاجتماعية التي يتشكل وسطها ذلك المنظور.

➤ سيادة القانون:

وهو اعتبار القانون مرجعية للجميع، وضمان سيادته على الجميع دون استثناء، وذلك يعني ان تكون القوانين والأنظمة عادلة وتنفذ بنزاهة، سيما ما يتعلق منها بحقوق الإنسان وضمان مستوى عال من الأمن والسلامة العامة في المجتمع.

➤ المشاركة:

تتوسط الحكومة المصالح المختلفة للوصول إلى توافق واسع للآراء بشأن ما يحققه مصلحة المجموع كأفضل ما يكون، وبشأن السياسات والإجراءات حيثما يكون ذلك ممكناً.

➤ الشفافية:

وتركز الشفافية على حرية تدفق المعلومات بحيث تكون العمليات والمؤسسات والمعلومات في متناول المعنيين بها ، وتكون المعلومات المتوفرة كافية لفهم العمليات في المؤسسات ومتابعتها.

➤ النزاهة:

وهي منظومة القيم المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص في العمل.

➤ اللامركزية:

توزيع الوظائف الإدارية بين الحكومة المركزية في العاصمة وبين هيئات إقليمية أو مرفقيه مستقلة تباشر اختصاصها تحت إشراف الحكومة المركزية ورقابتها.

➤ المساواة:

بحيث تتوفر الفرص للجميع بكافة أنواعهم وأجناسهم لتحسين أوضاعهم مثلما يتم استهداف الفقراء والأقل حظاً لتوفير الرفاه للجميع.

➤ الكفاءة والفعالية:

من حسن استغلال الموارد البشرية والمالية والمادية والطبيعية من قبل المؤسسات لتلبية الاحتياجات المحددة.

➤ **المساءلة:**

حيث يكون متخذو القرارات في القطاع العام والخاص وفي تنظيمات المجتمع المدني مسؤولين أمام الجمهور ودوائر محددة ذات علاقة، وكذلك أمام من يهمهم الأمر ولهم مصلحة في تلك المؤسسات.

➤ **الاستجابة:**

ينبغي ان تسعى المؤسسات وتوجه العمليات إلى خدمة جميع أصحاب المصالح.¹

¹ نور طاهر الاقرع، أثر تطبيق معايير الحوكمة على تنمية الموارد البشرية في الهيئات المحلية الكبرى في محافظة قلقيلية، مجلة جامعة فلسطين التقنية للابحاث، (<http://www.ptuk.edu.ps>)، 2017، ص68.

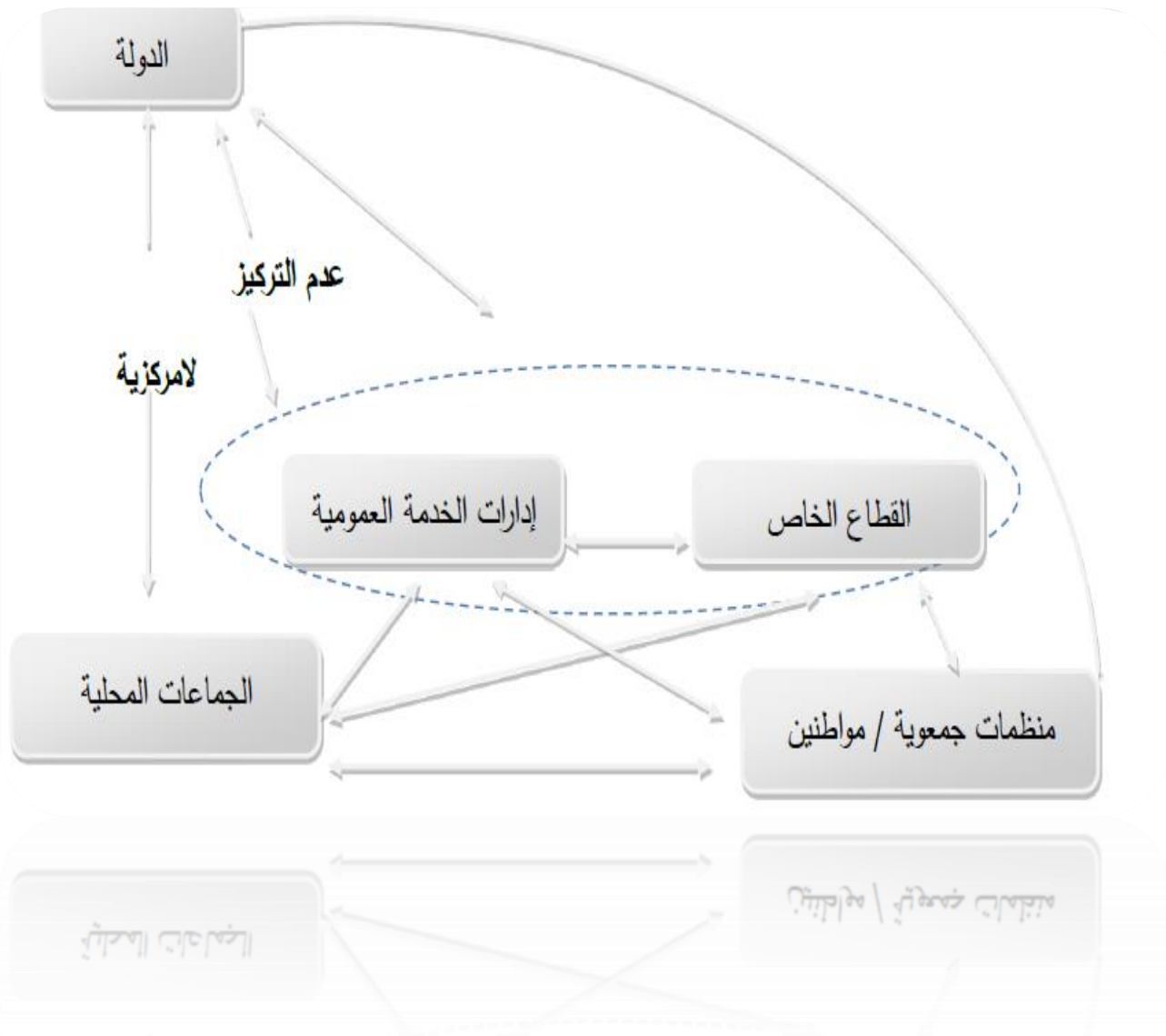
المطلب الثالث: فواعل الحكومة المحلية وتحديات تطبيقها في الجزائر .

الحكومة المحلية تتركز على مجموعة من العناصر والتي ارتبطت ارتباطا وثيقا بهذا المفهوم وهي المجتمع المدني والقطاع الخاص كفاعلين غير رسميين والدولة (الحكومة) كفاعل رسمي بحيث ان انتشار الحكومة المحلية في الجزائر قد مر بالعديد من الصعوبات والتي تمثلت في تحديات التطبيق حيث سنتطرق في هذا المطلب الى العناصر التالية

1. فواعل الحكومة المحلية

تقتضي الحكومة المحلية (على غرار الحكومة في بعدها الوطني) وجود فواعل رسمية وغير رسمية هي : الحكومة المجتمع المدني والقطاع الخاص . والشكل التالي يمثل فواعل الحكومة المحلية

الشكل (02-05) : فواعل الحكومة



المصدر: بلال عوالي، مرجع سبق ذكره، ص44.

يمكننا من خلال الشكل ان نرى ان ما تفرضه الحكومة المحلية من علاقات متداخلة ومتآزرة بين مختلف الاعوان الاقتصاديين العموميين، والمنظمات الجموعية والمواطنين، وكذلك بالنسبة لإدارات الخدمة العمومية بما يفرض على سلطات الدولة لامركزية حقيقية نحو الجماعات المحلية، وانعدام التركيز الاداري للخدمات.

➤ دولة فاعلة القدرة :

يقصد بالقطاع العام ذلك التنظيم السياسي والمؤسسات السياسية المهمة بالإدارة العمومية في إطار إقليم معين لخدمة المصلحة العامة، يهدف إلى الاستقرار السياسي داخل المجتمع وتعزيز القانون والدفاع عن المصالح العمومية، تحفز وتشجع على خلق جو لتنشيط التنمية البشرية، الحفاظ على الأمن والسكينة العمومية، وتوفير العدالة والاستقرار في السوق.¹ وهي تتكون من هيئات مركزية وأخرى لا مركزية باعتبار أن الجزائر تبنت اللامركزية الإدارية وتقسيم الوظائف العمومية

تمتلك الدولة القدرات المناسبة لصياغة سياسات فعالة من شأنها تدعيم وترقية الحكم المحلي وذلك بنقل بعض اختصاصاتها للسلطات اللامركزية بما يحقق الفعالية عليها، ونظرا لضعف القدرات المحلية ولتمكين المجتمعات المحلية من تحقيق وتلبية رغبات مواطنيها لا بد أن توفر الحكومة المركزية الآليات التالية:

✓ ضرورة التنسيق بين المستويات الحكومية المختلفة لتوفير القدر الكافي من الشفافية والمساءلة والتمثيل من خلال الإدارة الوصائية.

✓ وضع نظام رقابي فعال يسمح بمراقبة السلطات المحلية وتنظيمها .

✓ تغطية الحاجات المادية بما يكفل تلبية الاحتياجات الشعبية.²

فلكي تتمكن الحكومة المركزية من نقل بعض اختصاصاتها للسلطات اللامركزية بما يحقق الفعالية عليها ان توفر الآليات التالية :

✓ ضرورة التنسيق بين المستويات الحكومية المختلفة لتوفير القدر الكافي من الشفافية والمساءلة والتمثيل.

✓ وضع نظام رقابي فعال يسمح بمراقبة السلطات المحلية وتنظيمها.

✓ تغطية الحاجات المادية بما يكفل تلبية الاحتياجات الشعبية؛³

¹ نبيلة مرماط ، مرجع سبق ذكره، ص580.

² عوالي بلال، مرجع سبق ذكره، ص42-43.

³ جوي سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص432.

✓ سلطات محلية مؤهلة: إذ لا بد أن تكون الجماعات المحلية أكثر استجابة لتطلعات المواطنين، وذلك عن طريق إلزامها بمستوى الممارسة الديمقراطية وطبيعة الثقافة السائدة، التي تسمح بتفعيل المساءلة والمحاسبة والوعي في الانتخابات؛

➤ مجتمع مدني :

يتشكل هذا البعد من مؤشر المشاركة والمساءلة وهو واحد من مؤشرات الحكومة الذي يقيس مدى قدرة مواطنين بلد ما على المشاركة في انتخاب حكومتهم بالإضافة إلى حرية التعبير وحرية تكوين جمعيات وحرية الإعلام، أما عن خصائص جودة المؤسسات نجد الحرية المدنية والحقوق السياسية للأفراد كذلك حرية العمال وتعددية النقابية والحوار الاجتماعي، يلخص هذا البعد أهم أدوار ومسؤوليات المجتمع المدني في تنظيم العلاقة بين الفرد والحكومة فيهيئ للتفاعل السياسي والاجتماعي من خلال تسخير الجماعات للمشاركة في الأنشطة السياسية والاجتماعية والإقتصادية وبالتالي مشاركة المواطنين في اتخاذ القرارات ورسم الإستراتيجيات، ويتشكل المجتمع المدني من مجموع التنظيمات الطوعية الحرة التي تظم الجمعيات بجميع أنشطتها، النقابات العمالية، المنظمات غير حكومية، المؤسسات الدينية والأحزاب السياسية وكلما كان مستقلا عن تدخل الدولة ويعمل في بيئة تسودها الحرية والشفافية يكون تأثيره كبير في تحقيق الحكومة فهو يكمل دور حكومات الدول من خلال المشاركة الفعالة لشعوب وبناء مجتمع واعي سياسيا.¹

فلكي تستجيب السلطات المحلية لاحتياجات المواطنين المحليين ينبغي أن تبقى المجموعتان على اتصال دائم، ما يعني بالضرورة وجود مجتمع مدني منظم البنية واسع الاتصال قادر على جمع الآراء والتعبير عنها؛² حيث يشير هذا المفهوم إلى مختلف التنظيمات والهيئات التطوعية التي تنشأ بمقتضى الإرادة الحرة لأعضائها، بقصد حماية مصالحهم والدفاع عنها. ومن أبرز المؤسسات التي تنشط في المجتمعات المدنية هي المنظمات الغير حكومية والتي تقع بين الحكومة والقطاع الخاص فهي مستقلة نسبيا عن الدولة ولا تهدف الى الربحية فحيوية الدور الذي تقوم به هذه المنظمات يكمن في:

✓ السعي لتقديم التمويل والمساعدات اللازمة لتنفيذ برنامج التنمية.

✓ تدعيم التطور الديمقراطي من خلال توسيع المشاركة العامة ومراقبة عمل الحكومة.

¹ ابتسام حنصال يوسف صوار ،العلاقة بين أبعاد الحكومة والنمو الاقتصادي: تشخيص الإطار المؤسسي في الدول العربية، مجلد 07 العدد 01 ، 2021 ، ص385.

² اسماعيل صاري، رشيد سعيداني ، الحكومة المحلية الرشيدة كمدخل لرفع اداء الادارة المحلية- دراسة حالة بلدية دبي- ، مجلة البحوث و الدراسات التجارية ISSN 2572-0066-العدد الرابع سبتمبر 2018 ، ص196.

✓ تعزيز وحماية حقوق الإنسان من خلال لفت نظر الدول إلى مدى التزامها بالاتفاقيات الدولية المعنية بحقوق الانسان.

✓ تتميز المنظمات غير الحكومية بأنها جمعيات خاصة لا يتم تكوينها بين الحكومات وإنما بين افراد وهيئات خاصة أو عامة ينتمون الى جنسيات مختلفة.

كذلك نجد من بين مؤسسات المجتمع المدني الأحزاب السياسية والتي تمثل الإطار العام لأليات الحكم الجيد على مستوى النظام السياسي، بحيث يرتبط ارتباطا وثيقا بإدارة الحكم من خلال حرصه على توفير قنوات إتصال فعالة بين كل من الدولة والمجتمع. ولكي تؤدي هذه الأحزاب السياسية دور فعال وجيد لإدارة الحكم لابد من توفر عدد من العناصر أو الأدوار منها:

✓ الشفافية في إطار تداول المعلومات وضمان إستمرار العملية السياسية.

✓ ضرورة توفر نوع من التنافسية السياسية بين الدولة والمجتمع بشكل سلمي يضمن قدرا من التوازن.

✓ المساءلة عن طريق المجالس المحلية المنتخبة ومساءلتها عبر سلطة الاعلام.

➤ القطاع الخاص:

يلخص هذا البعد دور القطاع الخاص في تحقيق التنمية البشرية الاستقرار الاقتصادي ويتشكل من توفير البيئة الملائمة لإنشاء المؤسسات، وأهمية القروض الصغيرة ورأس المال الاستثماري المخاطر، هذان الخاصيتان تعملان على خلق بيئة استثمارية وتوفير فرص عمل ورفع الدخل لأفراد المجتمع وهنا يتجلى دور القطاع الخاص كفاعل مواز وداعم للدولة في إنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية من خلال مكافحة الفقر والبطالة وتقديم خدمات ذات جودة عالية وتحقيق تنافسية الأسواق باعتبارها ركيزة أساسية للحكومة، كذلك للقطاع الخاص دورا هاما في توفير الدعم المالي لمؤسسات المجتمع المدني ودعم الحملات الانتخابية والشخصيات السياسية.¹

على الرغم من إعتبار الدولة قوة كبرى في تحقيق التنمية إلا أنها ليست القوة الوحيدة، لذلك لجأت الدول إلى إتباع سياسات اقتصادية تتعلق أساسا بخصوصية المؤسسات العامة وفتح المجال لمنظمات القطاع الخاص في العديد من الميادين حيث أصبحت هذه الأخيرة فاعلا أساسيا في الحياة الاقتصادية وشريكا كاملا في جهود التنمية، فالبحث عن الكفاية في الخدمة العمومية تؤدي في اغلب الأحيان إلى نداءات بتشجيع المشاريع الخاصة بحجة إن القطاع الخاص أكثر فعالية من الحكومة، إن إنشاء وتطوير القطاع الخاص الحر التنافسي يؤثر إيجابا ويولد فرص أكثر

¹ ابتسام حنصال يوسف صوار، مرجع سبق ذكره، ص385.

لعملية خلق الوظائف التي تولد ما يكفي من الدخل لتحسين مستويات المعيشة فالقطاع الخاص هو المصدر الرئيسي لفرض العمالة المنتجة .

وتعتمد فلسفة الحوكمة فيما يتعلق ببناء قدرات القطاع الخاص على مجموعة من الخطوات أبرزها.

✓ خلق البيئة الإقتصادية الكلية المستمرة .

✓ تستقطب الإستثمارات وتساعد على نقل المعرفة والتكنولوجيا للطبقات الفقيرة بشكل خاص.

✓ التحفيز لتنمية الموارد البشرية.

✓ المحافظة على البيئة والموارد البشرية.

وتتمثل أهم الإجراءات الواجب اتخاذها فيما يلي:

✓ الإجراءات الإدارية فيما يخص إتمادات المشاريع الاستثمارية

✓ تسهيل انتقال المعلومات بين مختلف القطاعات وداخل القطاع الواحد.

✓ العناية بمشاركة المواطنين وتسهيل إتصاهم بالإدارة وفتح أبواب الخدمة العمومية أمامهم.

✓ توفير فرص وإمكانيات لعرض الطاقات والمواهب في مختلف الميادين.¹

2. معوقات الحوكمة المحلية

يقف عائقا أمام ترشيد الإدارة المحلية في الجزائر العديد من العقبات نذكر منها:

➤ الفساد الإداري:

تعاني الجزائر كغيرها من دول العالم من الفساد الإداري، من اختلاس للأموال ونهبها وتبذير المال العام، الرشوة والمحسوبية والبيروقراطية وغيرها من مظاهر الفساد الإداري الشيء الذي يعال بانتهاء النظم الإدارية في البلد الأمر الذي يستدعي التصدي لهذه الظاهرة ، وقد عبر السيد رئيس الجمهورية عن هذه الظاهرة أمام الولاية فقال عن الإدارة المحلية أنها إدارة غير موصلة العرى ، غير مبالية بحاجات الناس الذين تشرف عليهم.

➤ الأمية الحاصلة في الإدارة المحلية الجزائرية:

تعاني المجالس المحلية أيضا من ظاهرة الأمية والتي قد تصل إلى درجة الجهل بالكتابة والقراءة

➤ التباين بين واقع النصوص القانونية والجوانب العملية:

حيث نجد العديد من النصوص القانونية التي تصب في باب الحوكمة المحلية لكنها تفتقد إلى التنفيع على أرض الواقع.

¹ اسماعيل صاري، رشيد سعيداني ، مرجع سابق ذكره ، ص196.

➤ ضعف المجتمع المدني:

حيث لا يمكن الحديث عن دور المجتمع المدني في ظل غياب الأطر القانونية التي تنظم علقته بالمجالس المحلي، أو تحدد مدى إلزامية وأهمية الدور المنوط بالمجتمع المدن

➤ قصور النظام الانتخابي في تجسيد معالم الحوكمة:

حيث يفتقر هذا الأخير إلى تكريس مبادئ الحوكمة سواء على مستوى كيفية الترشح لعضوية المجالس المحلية وفيه يقيد الناخب أو من ناحية شروط الترشح بالقائمة المغلقة، أو حتى على مستوى توزيع المقاعد، الذي أدى إلى مصادرة أصوات الناخبين حيث دعا العديد من الباحثين إلى وضع شرط المؤهل العلمي لأنها ولاية عامة، في حين اعتبر الأستاذ الدكتور عمار بوضياف أن تطبيق هذا الشرط يتعارض مع شعار البلدية والولاية وهو: بالشعب وإلى الشعب، حيث من شأنه إبعاد العديد من فئات المجتمع من الترشح.

والحق أن هذه المناصب ولايات عامة ولهذا يبدو أن موقف من يرى بضرورة المؤهل أكثر منطقية، إذ ليس الكل أهل لممارسة الديمقراطية ولو قلنا بذلك لهدمنا العديد من النظريات والمبادئ كالفروق الفردية مثل، إذ لكل فن أهله و خاصته، ولنا في النبي صلى الله عليه وسلم خير المثال ، فقد كان يختار ولايته ممن تتوفر فيهم شروط معينة ، وقد جاءه يوما الصحابي الجليل أبو ذر الغفاري يطلب الولاية مرشحا نفسه لها، فرد عليه صلى الله عليه وسلم بأنها أمانة وأنها يوم القيامة خزي وندامة إلا من أخذ بحققها وأدى الذي عليه فيها ورفض أن يوليه لعدم كفاءته، والعبارة من هذه الحادثة هو ضرورة توفر المرشح لهذه الولايات العامة الهامة للقيام على أمر الرعية ينبغي أن يحوز شروطا معينة وليس الأمر على سبيل الإطلاق، كما أنه لا تعارض بين الاشتراط والديمقراطية طالما لم يتم حصره في أشخاص بعينهم بل بشروط معينة، متى توفرت في أي كان جاز تصديده لها.

ما يقال في الأخير حول آليات الحوكمة في قوانين الإدارة المحلية أنها ما تزال بعيدة كل البعد عن تحقيق أهدافها من ترشيد للإدارة المحلية، حيث وعلى الرغم من وجود العديد النصوص القانونية التي تركز مبدأ إعلام الجمهور، يلحظ عدم صدور النصوص التنظيمية التي تبين كيفية إعمال نصوص المواد التي نصت على المشاركة والشفافية وغيرها من آليات الحوكمة وكذلك الأمر بالنسبة للمساءلة حيث تم تكريس الحديث عن الرقابة الوصائية من طرف السلطة الوصية دون رقابة الفواعل الأخرى في المجتمع المحلي كطرف في الحوكمة المحلية. وكذلك الأمر بالنسبة لمؤشر الفاعلية والاستجابة تبقى كلها دون الآمال المحلية.¹

¹ فهيمة طوبال ، حوكمة لامركزية المجالس المحلية في الجزائر من خلال القانون 10/11 والقانون 07/12، مجلة

المعيار، مجلد 24 عدد 49 السنة 2020، ص 684

والجدول التالي يمثل اهم المعوقات التي تواجه تطبيق الحوكمة المحلية في الجزائر:
الجدول رقم (01-02): اهم المعوقات التي تواجه تطبيق الحوكمة المحلية في الجزائر.

المعوقات السياسية
✓ الصراع الحزبي وصراع المصالح داخل المجالس المنتخبة مما ادى الى تعطيل المشاريع التنموية . ✓ الحركات الاحتجاجية اليومية المرتبطة بمطالب السكن والشغل والخدمات العمومية في ظل نقص الموارد. ✓ عزوف المواطنين عن المشاركة والتعاون مع المجالس المنتخبة. ✓ عدم تطبيق النصوص القانونية والتشريعات المحلية الخاصة بمشاركة المواطن. ✓ غياب الثقة بين المنتخب المحلي والمواطن.
المعوقات الإدارية
✓ ضعف الرقابة الادارية على المجالس المحلية المنتخبة. ✓ التوجه المركزي للقرار البلدي. ✓ غياب الاستقلالية وعدم القدرة على ممارسة الصلاحيات. ✓ ازمة التوظيف البلدي ، وضعف التأطير النوعي والكمي وغياب التأهيل والتكوين.
المعوقات الاقتصادية والمالية
✓ الفساد الاداري والمالي. ✓ نقص الموارد ومصادر التمويل.

المصدر: مرزوق عنتر ، سي حمدي عبد المؤمن، الانتقال للحكومة المحلية في الجزائر، مجلة التراث /2018 / Vol:8
N°01 ، ص225.

3. اليات تجسيد الحوكمة المحلية

لتحقيق الحوكمة المحلية الرشيدة يجب توفر مجموعة من الشروط لتفعيل العلاقة بين المواطن والادارات المحلية وذلك من خلال :

➤ تقوية وتوسيع اللامركزية :

تقتضي الحكومة المحلية الرشيدة المشاركة الفعلية للمواطنين في تسيير شؤونهم المحلية مما يستلزم اعتماد اللامركزية من طرف السلطات المركزية حيث تمنح حرية اتخاذ القرارات على المستوى المحلي كما ان تكون موارد الجماعات المحلية مستقلة لضمان تحقيق التنمية المحلية .

➤ مشاركة المواطن في تسيير شؤونه المحلية :

يتوزع المواطنين على نقاط مختلفة من اقليم الدولة مما لا يسمح بالمشاركة وايصال ندائه الى النظام المركزي لذلك وجبت اللامركزية حتى يتم تقريب الادارة من المواطنين حيث ان مشاركة المواطن في تسيير الشأن العام هي مسألة مكرسة في الاعلان العلي لحقوق الانسان سنة 1948 حيث نص الاعلان على ان لكل شخص الحق في حرية الاشتراك في الجمعيات السلمية كما ان لكل فرد الحق الاشتراك في ادارة الشؤون العامة للبلاد اما مباشرة واما بواسطة ممثلين يختارون اختيارا حرا ويحق لكل شخص ان ينظم الى النقابات لحماية مصلحته.

➤ اعتماد التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال :

ادخال التقنيات الحديثة في التسيير والاعلام التي تسمح بالمحافظة على الموارد المتاحة والترشيد انفاقها وارساء قواعد الشفافية والمحاسبة وفتح قنوات الاتصال والمشاركة مما يسمح بحل مشكل عجز الميزانية.¹

4. دور الدولة في إدارة الحكم الجيد

تناولت أدبيات البنك الدولي ثلاثة أبعاد لدور الدولة:

➤ الوظيفة الاقتصادية للدولة –

والتي تحدت في القيام بأربع مهام أساسية:

✓ وضع وتطبيق القواعد القانونية التي تحكم عمل السوق

✓ الحفاظ على استقرار السوق وتعاملاته.

✓ الاستثمار في الخدمات والبنية التحتية الاجتماعية المطلوبة.

✓ توفير الحماية للبيئة والمعرضين للمخاطر.

➤ مهمة وضع الخطط والسياسات –

والتي تركز بالأساس على خفض الإنفاق العام وتوازن الموازنة العامة وإصلاح وتخفيض الضرائب وتحرير التجارة والاستثمار من القيود والمعوقات وحماية التنافسية وخصخصة مؤسسات القطاع العام. وهناك أربع مجالات يمكن

¹ يحيوي احمد، حتمية الانتقال من الادارة المحلية الى الحكومة المحلية ، معارف مجلة علمية دولية محكمة، السنة الثانية عشرة – العدد :22 (جوان 2017) ،ص381.

من خلالها تطوير القطاع العام في الدول النامية: تطوير القدرة على صنع السياسات، وتطوير وسائل تقديم الخدمات، وإعادة تأهيل القائمين عليه والعاملين به، وتفعيل الروابط والصلات بين مؤسسات القطاع العام وغيرها من المؤسسات المجتمعية لوضع تصورات أفضل للخدمات المطلوبة وكيفية تقديمها.

➤ الأبعاد غير الاقتصادية للحكم -

والتي تؤثر على الأداء الاقتصادي من قبيل المحاسبية والشفافية والمشاركة والاستجابة من قبل الحكام للمحكومين وضمان الأمن والسلامة للمواطنين وسيادة حكم القانون وإنفاذ العقود واحترامها وحماية حقوق الإنسان وتقليص الإنفاق العسكري.

وقد طور البنك الدولي مجموعة من المؤشرات التي يمكن من خلالها قياس مدى جودة الحكم في دول العالم من قبل خبراء البنك الدولي:

✓ **التصويت والمسئولية:** وقياس مدى قدرة المواطنين على المشاركة في اختيار الحكومة، وكذا حرية الرأي والتعبير والتجمع.

✓ **الاستقرار السياسي وغياب العنف:** وقياس توقعات أعمال العنف أو التغيير غير السلمي للسلطة.

✓ **كفاءة الحكومة:** وقياس جودة الخدمات العامة والخدمة المدنية ودرجة استقلالها عن الضغوط السياسية وجودة صياغة وتنفيذ السياسات والتزام الحكومة بتنفيذها.

✓ **حكم القانون:** وقياس مدى ثقة الأفراد في القواعد القانونية الحاكمة للمجتمع.

✓ **السيطرة على الفساد:** وقياس مدى التداخل بين العام والخاص واستغلال النفوذ وغيره من أشكال الفساد

وبالنظر إلى المحور الخاص بمقاومة الفساد - بكافة أنواعه - أحد أهم القضايا التي تحتل أولوية لدى البنك - نظرا لكونه السبب الرئيسي وراء الكثير من ظواهر التخلف والمعوق الأساسي لمعظم جهود التنمية. والفساد يمكن أن يتم تعريفه من خلال الإشارة للفاعلين الأساسيين، وهم عادة ما يكونون من أصحاب المناصب الرفيعة في النظام السياسي ويهدفون من وراء الممارسات الفاسدة إلى استدامة هيمنتهم على السلطة من خلال إساءة استغلال مناصبهم لتحقيق منافع شخصية تضمن لهم تحقيق هذا الهدف. ومن بين هذه الاستراتيجيات ما يسمى في أشد صور وهي "حكم اللصوص" وغيرها (kleptocracy) الفساد بالكليبتوكراسي من الصور الكثيرة كالاختلاس والرشوة. وبالتالي جاءت أشكال الفساد لتتضمن توزيعا يحمل الكثير من المحاباة لشراء الود والموالاة من خلال الموارد المالية والمنافع والفوائد السياسية.¹

¹ برنامج الديمقراطية، حقوق الانسان، مرجع سابق ذكره ، ص31-33.

خاتمة الفصل :

الحكومة المحلية هي التسيير الجيد للموارد المحلية سواء كانت مالية او بشرية من اجل تحقيق التنمية المحلية ،حيث تتميز بعدة خصائص اهمها : المساءلة ،الشفافية ،الكفاءة ،المشاركة ،الفعالية ... الخ .

ان الحكومة المحلية للإدارات المحلية هو في الحقيق الضمان للتسيير الفعال للمؤسسات الحكومية المحلية لتقديم مستوى امثل من الاداء من خلال التنسيق بين الادارات ، كما ته التطرق الى معايير الحكومة المحلية ومعوقات تطبيقها واهمية تطبيقها ،فهي تعتبر اداة لممارسة الشفافية والمساءلة باعتبارها من اهم مبادئها بالاضافة الى كونها فعالة في مواجهة الفساد الاداري والمالي وكشف مختلف الاختلالات والتجاوزات التي يقوم بها اصحاب السلطة باعتبارها اداة فعالة وموضوعية للرقابة على الاداء وطرق وكيفية تقديم الخدمات للمواطنين من خلال المشاركة والفعالية .

الفصل الثالث:

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

والحوكمة المحلية في الجزائر

تمهيد

نتيجة للتوسع الكبير في حجم المجتمعات والتنوع الكبير لاحتياجات الأفراد والمنظمات، أدى هذا التغيير إلى عجز الحكومات عن أداء الدور بمفردها، لذلك كان لابد من إشراك الجهات غير الحكومية والقطاع الخاص في إدارة شؤون الدولة والمجتمع. نموذج الحوكمة في القطاع العام تم تقديمه من قبل المنظمات الدولية لدعم الإصلاح الإداري ومحاربة الفساد وتعزيز التنمية البشرية والاقتصادية للدول. لذلك من الممكن القول إن الحوكمة هي عملية تكاملية لإدارة شؤون الدولة يشترك في هذه العملية كل من: الحكومة، والقطاع الخاص، والمجتمع المدني من منظمات وأفراد، مع الأخذ في الاعتبار اختلاف المهام لكل جهة. فكما أن كل الجهات تشارك في رسم السياسات العامة للدولة والرقابة والمحاسبة في ظل نموذج الحوكمة، فإن للحكومة دوراً مهماً في التنسيق بين مختلف الجهات، بالإضافة إلى دورها التنفيذي في تنفيذ الأحكام القضائية وما شابه.

حيث تعد الحوكمة في القطاع العام أحد الأساليب التنظيمية والإدارية التي تساعد الحكومات في تحقيق أهدافها التنموية عن طريق إشراك المستفيدين من الخدمات العامة في إدارة شؤون الدولة. وعلى الرغم من أن الحوكمة في القطاع العام تتشابه مع حوكمة الشركات في الدعوة إلى الشفافية والإفصاح فإن الحوكمة في القطاع العام تشمل أيضاً تطبيق مبادئ سيادة القانون والمحاسبة والمساءلة، وذلك بدعم وتعزيز مشاركة المواطنين ومنظمات المجتمع المدني ومؤسسات الأعمال في صياغة وإعداد السياسات العامة واتخاذ القرارات وتنفيذها.

ان تبني وتطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام يُسهم في فاعلية البرامج المقدم للمستفيدين بالإضافة إلى تعزيز انتماء الأفراد. كما أن تطبيق عناصرها يسهم في حماية حقوق الإنسان ودعم مشاركة الأقليات في إدارة شؤون الدولة، بالإضافة إلى أنه في ظل نموذج الحوكمة في القطاع العام يؤدي الأفراد ومنظمات المجتمع المدني دوراً مهماً في الرقابة والمساءلة على الأداء الحكومي. من جهة أخرى، العديد من الدراسات ربطت النمو الاقتصادي وتحقيق مستويات متقدمة في مؤشرات التنمية البشرية والاقتصادية للدول بتحقيق مستويات متقدمة في مؤشرات قياس الحوكم الرشيدة. لذا فإن تبني وتطبيق الحوكمة وسيلة لتعزيز جودة الخدمات العامة والسيطرة على الفساد وتحقيق العدل والمساواة. وقد تك التترك الى المباحث التالية :

✓ المبحث الاول : مفاهيم عامة حول الحوكمة في القطاع العام

✓ المبحث الثاني : المحاسبة العمومية والافصاح المالي العمومي.

✓ المبحث الثالث : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية في الجزائر

المبحث الاول : مفاهيم عامة حول الحوكمة في القطاع العام

ظهرت الحاجة الى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات في اعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية وتزايدت اهمية الحوكمة في كثير من دول العالم وذلك لأنها تهدف الى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة ادارة منظمة ومن هنا ظهرت اهمية حوكمة القطاع العام او ما تعرف بحوكمة الحكومات بشكل تطبيقي في نقاشات قادتها وزارة المالية الهولندية في عام 2000 حيث عقدت عددا من الاجتماعات وورش العمل بهدف تفعيل دور حوكمة القطاع العام.

فالحوكمة في القطاع الحكومي، ظهرت حديثًا حيث تساعد الشركات والمنظمات على تحديد أهدافه ومراقبة العمل، بالإضافة إلى أنها ترتبط بالمحاسبة خصوصًا في القطاع الحكومي.

علاوة على إن لها العديد من المبادئ، كالشفافية والمراقبة وتحديد المسؤوليات. كذلك هذه المبادئ يتم اتباعها للوصول إلى الأهداف، كما تعمل الحكومة على القضاء على الفساد من خلال المراقبة. حيث يعتبر الفساد ظاهرة منتشرة في بعض القطاعات الحكومية.

بالإضافة إلى الحوكمة في القطاع الحكومي تعمل على كسب ثقة المواطنين بمؤسسات الدولة، من خلال تحسين الخدمات التي تقدمها للمواطنين. بالإضافة إلى تحقيق العدل في استخدام السلطة. وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث.

المطلب الاول: تعريف واهمية ، اهداف وقواعد الحوكمة في القطاع العام

تعد الحوكمة متطلبًا أساسيًا لضمان تطور القطاع الحكومي واتخاذ القرارات الرشيدة التي تراعي متطلبات وتوقعات جميع المعنيين والمستفيدين من خدمات القطاع الحكومي، وأن تطوير أنظمة عمل متكاملة وتحديد المسؤوليات وأطر العمل والإلتزام بها يضع الأسس الصحيحة للحوكمة والإدارة الرشيدة. وتعزيز ثقافة التميز والإبداع ونشرها على كل مستويات العمل الحكومي لجعل الحكومة في صف الحكومات العالمية ومن هنا يمكن الاطلاع على مختلف المفاهيم المتعلقة بالقطاع العام وهذا ما سنجدّه في هذا المطلب :

1. تعريف الحوكمة في القطاع العام

ان اهم ما عنيته به حوكمة القطاع العام هو تكريس تضافر الجهود من كافة القطاعات الحكومية لمنع حدوث الازمات الادارية التي تؤدي الى هدر الاموال الحكومية والعامه ومن هنا ظهر مفهوم الحوكمة في القطاع العام :

تعرف الحوكمة في القطاع العام بانها : "كل التنظيمات والتشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والادلة والاجراءات والضوابط التي تحكم العمل في مؤسسات القطاع العام ،وتساعد على تحقيق مستهدفاتها من خلال

اليات عمل مهنية واخلاقية ، تعتمد على النزاهة والشفافية ،وتخضع لأليات المتابعة والرقابة والتقييم ،مع توفير ادوات المساءلة لضمان كفاءة وفعالية الاداء ، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة " .¹

كما يمكن تعريف الحوكمة في القطاع العام بأنها : "هي نظام يتم بموجبه إخضاع نشاط المؤسسات والهيئات العامة والأجهزة الحكومية الأخرى لمجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى ضبط مراقبة أعمال الوحدة الحكومية، بغرض حماية ممتلكاتها من ناحية، وتحقيق الجودة والتميز في الأداء من الناحية الأخرى وذلك من خلال اختيار الأساليب، والعلاقات بدين الأطراف الأساسية التي تؤثر على الأداء" .²

كما يمكن تعريفها بأنها : " تعرف بأنها الإدارة الجيدة لجميع مؤسسات الدولة من خلال تبني سياسات وآليات وممارسات تعتمد على مبادئ المشاركة، والشفافية والمساءلة، ومكافحة الفساد، وسيادة القانون وتسعى للوصول إلى العدالة بين المستفيدين " .³

و يمكن تعريف حوكمة القطاع العام بأنها : مجموع التنظيمات والتشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والادلة والاجراءات والضوابط التي تحكم العمل في القطاع العام من اجل اخضاع نشاط المؤسسات والهيئات العامة والاجهزة الحكومية من خلال تبني سياسات وآليات وممارسات تعتمد على مبادئ المشاركة، والشفافية والمساءلة، ومكافحة الفساد، وسيادة القانون وتسعى للوصول إلى العدالة بين المستفيدين وتحقيق الجودة والتميز في الأداء من الناحية الأخرى وذلك من خلال اختيار الأساليب، والعلاقات بدين الأطراف الأساسية التي تؤثر على الأداء،وتساعد على تحقيق مستهدفاتها من خلال اليات عمل مهنية واخلاقية وكذا ضبط مراقبة أعمال الوحدة الحكومية.

2. أهمية الحوكمة في القطاع العام

يكتسي الاتجاه نحو حوكمة القطاع العمومي أهمية بالغة لأنه يسعى إلى :

- ✓ إخضاع نشاط الحكومة إلى مجموعة الاجهزة والقوانين والسياسات والمعايير التي تحقق الانضباط المؤسسي في ادارة القطاع العام.
- ✓ الرفع من مستويات اداء الجهات الحكومية والحد من تداخل صلاحيات ومسؤوليات القائمين عليه .
- ✓ تكريس المساءلة وتحسين المنظومة الرقابية في القطاع العام.

¹ د. عامر بن محمد الحسيني، حوكمة القطاع العام .. فاعلية وكفاءة ، جريدة العرب الاقتصادية الدولية <https://www.aleqt.com/taxonomy/term/1080> ، تم الاطلاع على الموقع يوم 2022/03/19 .

² نهى احمد الحايك ، اثر تطبيق الحوكمة على تحسين الاداء في المؤسسات الحكومية (دراسة حالة المديرية العامة للجمارك السورية)، مذكرة ماجستير في ادارة الاعمال ، الجامعة الافتراضية السورية، 2016 ، ص 31 .

³ العنود القحطاني ، اختلاف مفهوم الحوكمة بين القطاع العام والقطاع الخاص، <https://maaal.com/> ، 2021/14/26 .

- ✓ الرفع من مستوى الشفافية والافصاح .
- ✓ تحسين انتاجية القطاع العام ووضع حد لحالات الفساد.
- ✓ المحافظة على المال العام باعتباره الوسيلة الاساسية التي تستطيع الدولة من خلالها تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين وضمان حقوقهم .
- ✓ استخدام الاساليب العلمية في اتخاذ القرارات مع ضرورة قياس الاداء والتعرف على اراء الافراد وفق مبدأ التشارك والوضوح والشفافية والعدالة وتحمل المسؤوليات.¹

3. اهداف الحوكمة في القطاع العام

- من اهم اهداف حوكمة القطاع العام ما يلي :
- ✓ الأداء الجيد في إدارة البرامج وتقديم الخدمات.
- ✓ بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الإدارية طبقاً للتشريعات، مع الاحتفاظ مبدأ الشفافية والنزاهة.
- ✓ التأكد من رضا المواطنين عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام، مع الاهتمام بتحقيق مبدأ المحاسبة، والمساءلة في القطاعات الحكومية ومدى التزامها بالقوانين.
- ✓ الاهتمام بتحقيق مبدأ العدل والشفافية في استخدام السلطات وإدارة المال العام، ومنع استخدام السلطة للأغراض الخاص.
- ✓ بالإضافة إلى تساوي المواطنين في الحصول على الفرص.
- ✓ رفع قدرات المنظمات الحكومية للعمل بكفاءة، من خلال تعزيز الأداء المؤسسي وتقييمه باستمرار.
- ✓ بالإضافة إلى تخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية.
- ✓ كما تعمل الحكومة على القضاء على الفساد من خلال المراقبة .حيث يعتبر الفساد ظاهرة منتشرة في بعض القطاعات الحكومية.
- ✓ بالإضافة إلى الحوكمة في القطاع الحكومي تعمل على كسب ثقة المواطنين بمؤسسات الدولة، من خلال تحسين الخدمات التي تقدمها للمواطنين..
- ✓ بالإضافة إلى تحقيق العدل في استخدام السلطة.²

¹ بن دعاس زهير، نريمان رقوب ، مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر ، حوليات جامعة الجزائر 1 ، جوان 2019 ، ص 277 .

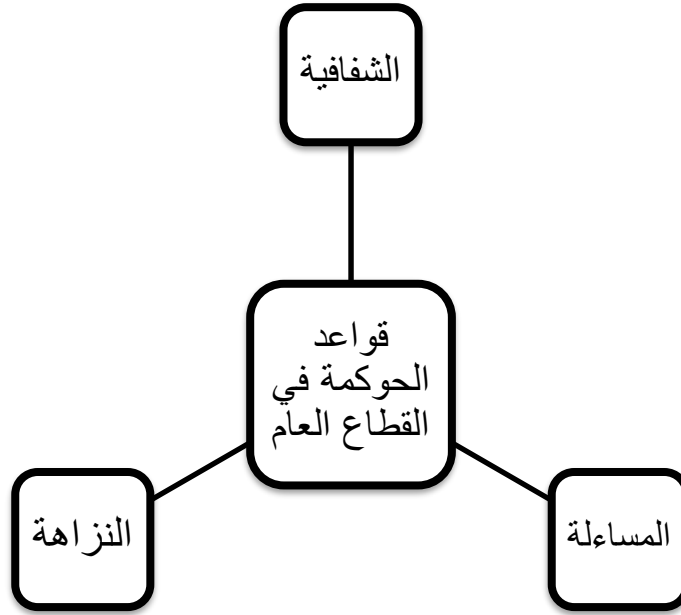
² راندا عبد الحميد ، الحوكمة في القطاع الحكومي ، <https://mqaall.com/tag/governmental-interests> ، 2022،

✓ تعزيز ثقة المواطنين في الدولة ومؤسساتها بزيادة نسبة رضا المواطنين عن الخدمات المقدمة لهم وكذلك تحقيق الدور الرقابي ومبدأ المساءلة والعدل في استخدام السلطة وإدارة المال العام.¹

4. قواعد الحوكمة في القطاع لعام

تمثل قواعد الحوكمة في القطاع العام في كل من الشفافية، المشاركة والمساءلة كما يلي:

الشكل رقم (03-01): قواعد الحوكمة في القطاع العام



المصدر : من اعداد الباحثة .

➤ قاعدة الشفافية:

نعني بالشفافية البساطة أي جعل الأمر واضحاً وشفافاً بعيداً عن اللبس والغموض وتعقد الإجراءات بطريقة لا تتيح إمكانية متابعتها ومعرفة أوجه النقص والخلل فيها، بمعنى تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

وفي حالة المؤسسات العمومية، يجب تصميم وتطبيق النظم والآليات والسياسات والتشريعات غير ذلك من الأدوات التي تكفل حق المواطن في معرفة وفهم ومراقبة السلوكيات والموظفين العموميين وإتاحة المعلومات للمواطنين عن ذلك دون طلب، أو بناء على الطلب حسب الحالة وتتمثل عناصر الشفافية فيما يلي:

✓ وضوح رسالة المؤسسة الحكومية؛

✓ شرعية ومشروعية وجود المؤسسة والمنظمة؛

✓ أن تتسم آليات وإجراءات العمل والتخطيط بالبساطة والوضوح؛

¹ العنود القحطاني ، مرجع سبق ذكره ، <https://maaal.com> . .

- ✓ نشر واسع للمعلومات والبيانات لمراقبة عمل المؤسسة ومعرفة تطورها وتقديمها؛
 - ✓ أن تبتعد المنظمة عن جميع الممارسات المثيرة للريبة والشكوك؛
 - ✓ امتلاك مدونات أخلاقية؛
 - ✓ صياغة برامج نوعية بمفهوم الشفافية؛
 - ✓ تبني المنظمة موقعا لها على شبكة الأنترنت.
- إذا يجب تطوير آليات ووسائل خاصة لمختلف الأنشطة، وعلى سبيل المثال:
- ✓ نشرات تصدر دوريا لأولياء أمور الطلاب؛
 - ✓ الكتب الدورية الصادرة من وحدات الجهاز الإداري؛
 - ✓ إتاحة الإحاطة الفورية بمعاملات البورصة؛
 - ✓ إتاحة تقارير مراجع الحسابات للمستثمرين والمساهمين؛
 - ✓ إتاحة العروض المقدمة في المناقصة أو المزايدة للكافة؛
 - ✓ تفعيل قوانين ومواثيق أخلاقيات العمل في مختلف المهن بالشكل الذي يدعم الشفافية.¹

➤ قاعدة المساءلة:

أي إمكانية تقييم أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وتمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة مساءلة الموظفين العموميين والمسؤولين من خلال القنوات والأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه بغير سند، وتتمثل وسائل المساءلة على سبيل المثال في :

- ✓ مجال المستفيدين (مثل مجلس الآباء في المدرسة، ومجلس العملاء في البنوك،...)
- ✓ النشر بكافة صوره، فالشفافية تؤدي إلى المساءلة، يجب الإلتزام بالنشر؛
- ✓ متابعة الإلتزام بالمعايير ؛
- ✓ الجمعيات الأهلية بكافة مجالاتها وصورها، مثل: جمعية المستهلك، جمعية حماية البيئة، جمعية المحافظة على التراث، جمعيات حقوق الإنسان، الصحافة ووسائل الإعلام، إقامة إدارات متخصصة للمساءلة،....

➤ قاعدة المشاركة:

إتاحة الفرصة للمواطنين أو الأفراد والجمعيات الأهلية للمشاركة في صنع السياسات ووضع قواعد العمل في مختلف المجالات وبخاصة الاعمال الحكومية وتتمثل أهميتها في ما يلي:

¹ بوسليمان صليحة ، ضريفي نوال ، فعالية حوكمة القطاع العام كإحدى اليات تحديث التسيير العمومي ، مجلة الحوكمة ،المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة ، 2019 ، ص 14 .

-توسيع نطاق الأفكار والعقول والتخصصات التي تصنع القرار وهو ما ينعكس إيجابيا على القرار في أغلب الحالات؛

-أخذ رأي المستفيدين فيما يتخذ من قرارات وهذا مهم للغاية؛

-المشاركة في القرار تعني الإلتزام بالدفاع عنه من جانب كل الأطراف فتزداد فرص نجاحه.¹

¹ بوسليمان صليحة ، ضريفي نوال ، المرجع السابق ذكره، ص 15 .

المطلب الثاني: ركائز ومبادئ الحوكمة في القطاع العام

1. ركائز الحوكمة في القطاع العام

تتطلب الحوكمة في القطاع العام توافر مجموعة من الركائز الأساسية، فطبقا للبرنامج الإنمائي للأمم المتحدة المشاركة الفاعلة من قبل المواطنين في إدارة شؤون مجتمعهم.

➤ **الشفافية:** وتعني توفير المعلومات الدقيقة و الصحيحة و إمكانية الحصول عليها من قبل المواطنين.

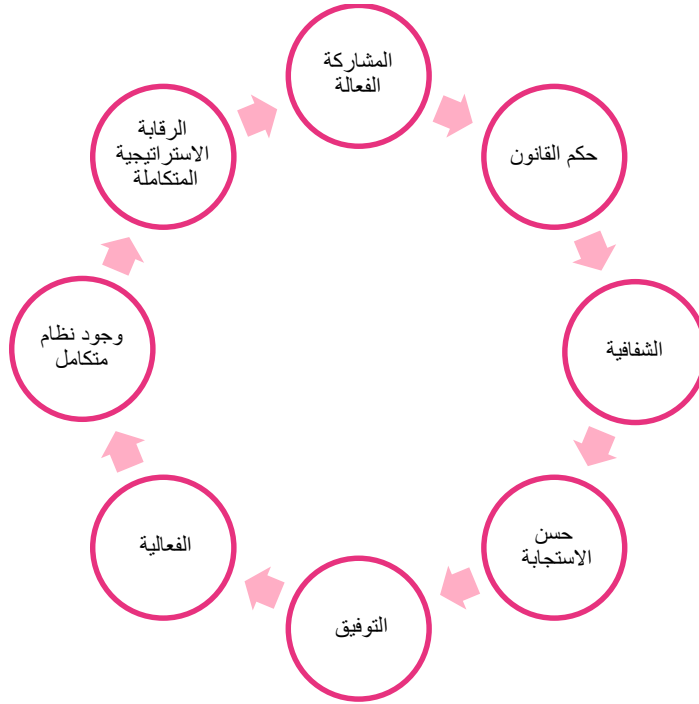
➤ **المحاسبية:** أي خضوع الموظفين الحكوميين للرقابة و المساءلة.

➤ **حكم القانون:** بمعنى توافر ترتيبات قانونية و قضائية واضحة مع كفالة المساواة أمام القانون للجميع.

➤ **الفاعلية:** و تعني الاستخدام الأمثل للموارد، أي تخصيص و غدارة الموارد استجابة للحاجات الجماعية.

➤ **الإنصاف:** أي كفالة معاملة عادلة للجميع، فضلا عن التوزيع العادل لثمار التنمية و أعبائها.

الشكر رقم (02-03): ركائز الحوكمة في القطاع العام.



المصدر: من اعداد الباحثة .

ونظرا للتطورات المتسارعة للأحداث الاقتصادية العالمية تم تطوير و تحديث ركائز الحوكمة، فالدراسات التي صدرت لاحقا عن البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة وضعت تسعة معايير للحكم يمكن تلخيصها في الآتي :

➤ **المشاركة الفعالة للمواطنين:** مع توفر القوانين التي تضمن حرية تشكيل الأحزاب و الجمعيات و كفالة حرية

التعبير و الانتخاب، و بسط الحريات العامة بشكل إجمالي.

- **حكم القانون:** أي مرجعية القانون و سيادته على الجميع دون استثناء.¹
- **الشفافية:** أي توفر المعلومات الدقيقة في مواقيتها، وإفساح المجال أمام الجميع للإطلاع على المعلومات الضرورية والموثوقة بما يساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة، ويجب نشر المعلومات بصورة علنية بما يوسع دائرة المشاركة والرقابة والمحاسبة، ويخفف من الهدر و يحاصر الفساد.
- **حسن الاستجابة:** أي قدرة المؤسسات على خدمة المجتمع، بالاستجابة السريعة لمطالبه و احتياجاته.
- **التوفيق:** أي القدرة على التوسط و التحكم بين المصالح المتضاربة.
- **الفعالية:** بمعنى القدرة على تنفيذ المشروعات التي تحقق احتياجات المواطنين وتطلعاتهم على أساس إدارة عقلانية وراشدة للموارد.
- **وجود نظام متكامل** من المساءلة السياسية والإدارية للمسؤولين ومنظمات المجتمع المدني والقطاع الخاص.
- **الرقابة الإستراتيجية** المنطلقة من المعطيات الثقافية والاجتماعية الهادفة إلى تحسين أوضاع الناس وتنمية المجتمع.

2. مبادئ الحوكمة في القطاع العام

- إضافة الى مبادئ الحوكمة وفي نفس الإطار يمكن تحويلها الى القطاع العمومي وعليه فمبادئ حوكمة القطاع العمومي وبالذات الجماعات المحلية تفترض الاعتماد على العناصر التالية:
- ✓ حماية حقوق المستفيدين.
 - ✓ ضمان المعاملة العادلة لجميع المستفيدين واصحاب المصالح.
 - ✓ توفير الحماية للأدوار التي يقوم بها اصحاب المصالح.
 - ✓ السعي لتحقيق الافصاح و الشفافية كاملة.
 - ✓ ضمان تحقيق وعدالة مسؤوليات المجالس العليا وعدم تضارب المصالح.²
 - ✓ شفافية المعلومات.
 - ✓ التقييم العمومي للمشاريع السابقة و اللاحقة.
 - ✓ تقسيم وتوزيع المسؤوليات والمهام.
 - ✓ الحد من تراكم العهدة التسييرية للمسؤولين المنتخبين

¹ تحريشي جمانة ، دور الحوكمة في تفعيل الدور التنموي للقطاع العام دراسة حالة الجزائر 2000-2014 ، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد الخامس ، العدد: 03 ، 2019 ، ص 336 .

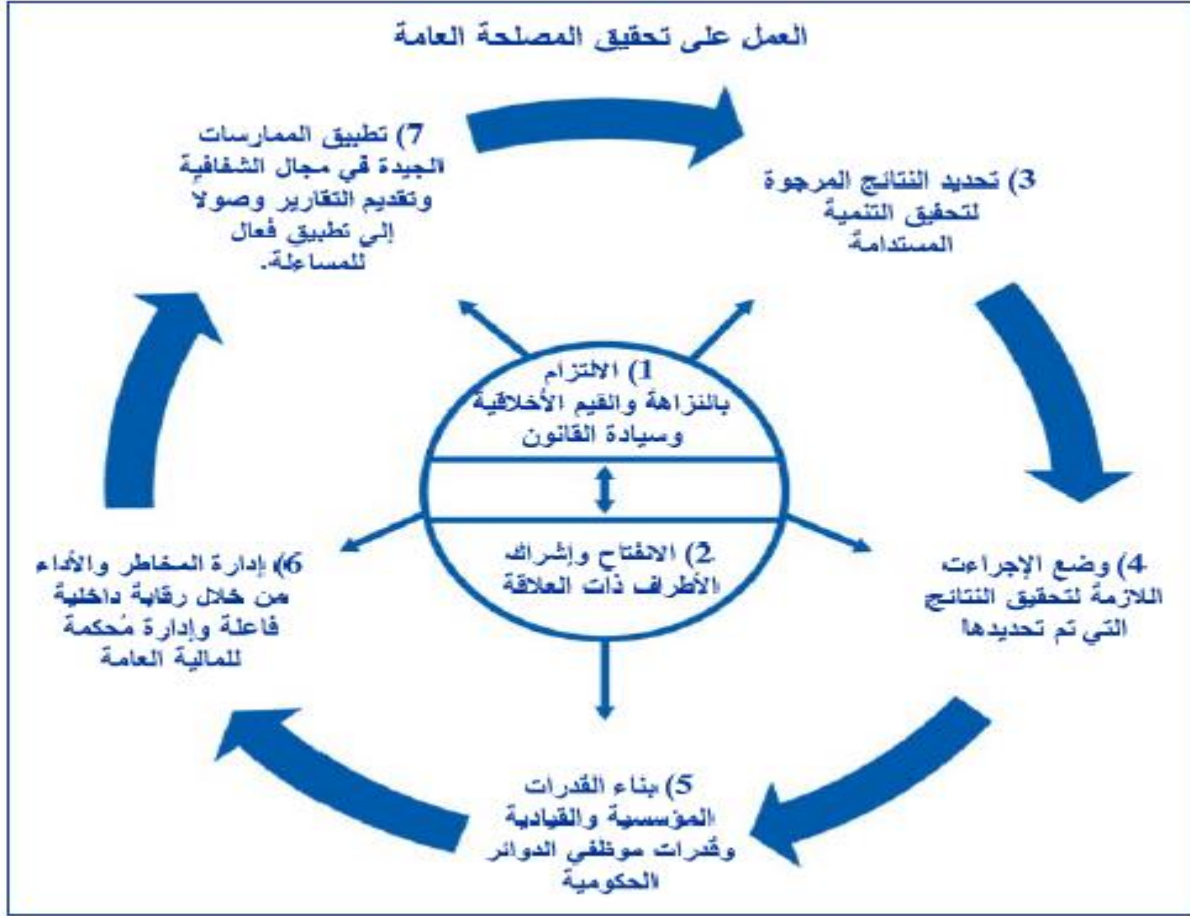
² د. عامر بن محمد الحسيني ، ، المرجع السابق ذكره <https://www.aleqt.com/taxonomy/term/1080> .

✓ دور واهمية أصحاب المصالح المختلف

فمن حول هذه المبادئ يجب ان تركز اليات الحكم المحلي على الخصوص، والاليات التي لاتزال بحاجة الى تحقيقها لهذه الغايات، سواء في الشركات الخاصة او غيرها، على إشكالية فعالية اليات الحوكمة والتي تعتبر محل دراسات عديدة، اذ انه لم يكن الشيء نفسه بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة او على الخصوص القطاع العمومي المحلي.

1

يوضح الشكل رقم (03-03): نموذج الحوكمة في القطاع العام ومبادئه المختلفة وعلاقتها ببعضها البعض.



المصدر: وزارة تطوير القطاع، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، المملكة الاردنية الهاشمية، تموز 2014، ص 12.

اذن ومن اجل ذلك فقد تم اقتراح تصنيف اليات الحوكمة المحلية بالمقارنة مع القطاع الخاص، وهذا التصنيف

يتمثل بصفة عامة في الجدول التالي :

¹ امال مجناح، مرجع سابق ذكره، ص141.

جدول رقم (03- 01): هياكل الحوكمة في القطاع العمومي والقطاع الخاص

معايير المقارنة	حوكمة القطاع الخاص (شركات ذات اسهم)	حوكمة القطاع العمومي (هيئات عمومية)
الملكية/السيادة	المساهمين	الشعب (المواطنين)، الناخب
الهيئات الرقابية	مجلس الإدارة، او مجلس المراقبة والمتابعة .	البرلمان، والمجالس الولائية، والمجالس البلدية .
الهيئات الادارية	المديرية العامة	الحكومة، رئيس البلدية، نواب رئيس البلدية .
مدة العهدة	مدة محددة	مدة محددة، عهدة محددة بالانتخاب ولاية مقرررة قانونا.

المصدر : امال مجناح، اهمية الحوكمة المحلية في تنمية الادارة العمومية المحلية ، مجلة الناقد للدراسات السياسية ، المجلد 04/العدد :01 (2020) ،ص141.

هذا هو التصنيف الخاص بتكييف القطاع العمومي المحلي التي تباشر تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العمومي المحلي كونها هي الأطراف ذات المصلحة في هذا القطاع .

ومن هنا يمكن القول ان أن الحوكمة المحلية في سياق عمل القطاع العمومي هي المشاركة الفعالة لكل الأعوان في الحكم وهذا من اجل التحكم الجيد في تسيير كل الموارد المتاحة الاقتصادية والاجتماعية، و من اجل المساعدة على تطبيق مبادئ الحوكمة ممثلة في الجهات الغير الرسمية، لأنها تساهم في تمكين القطاع العمومي المحلي من التكيف وتبني مبادئ الحوكمة، و الحفاظ عليها من الهدر العشوائي وهذا باستغلالها لأطول فترة ممكنة من اجل تحقيق الأهداف التنموية المرسومة في إستراتيجية القطاع العمومي المحلي.

المطلب الثالث : المساءلة والشفافية في القطاع العام

اولا: مفاهيم عامة حول المساءلة والشفافية في القطاع العمومي

1. المساءلة في القطاع العمومي

اليات المساءلة: تعد أهم سبل تحقيق التنمية المستدامة، وتأخذ هذه المساءلة ثلاثة أشكال وهي:

✓ الرقابة التشريعية: وهي أهم المساءلات في النظام الديمقراطي، لأن البرلمان يلعب دورا مهما في تنفيذ سياسات الحكومة والرقابة عليها.

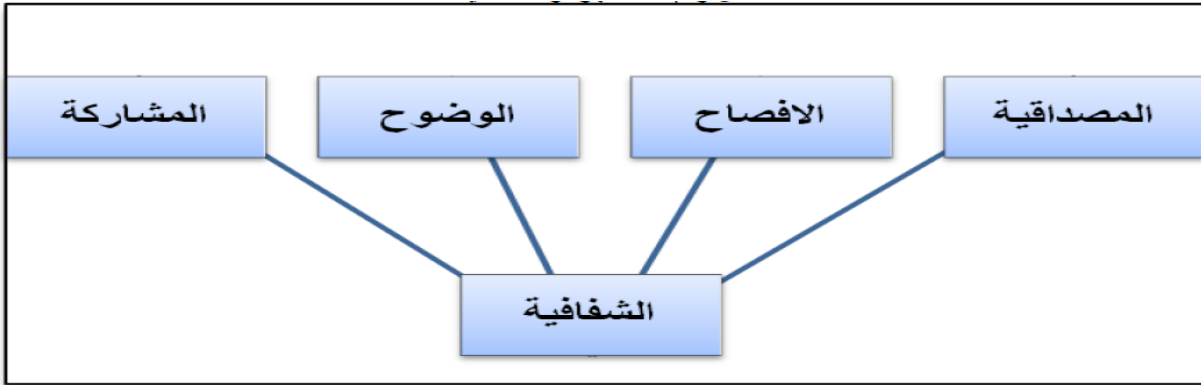
✓ الرقابة الإدارية: أي خضوع الجهاز التنفيذي نفسه للمحاسبة عن طريق الرقابة الإدارية (رقابة السلطة الرئاسية، رقابة السلطة الوصائية، رقابة الهيئات الرقابية المستقلة).

✓ الرقابة القضائية: تشكل ركنا أساسيا من أركان ضبط عمل الجهاز الحكومي وغير الحكومي، حيث تلعب دورا بارزا في أسلوب الحكم الراشد، وذلك عن طريق مختل الدعاوى القضائية (دعوى عمومية، دعاوى مدنية وإدارية)، ويفترض أن تضمنها سلطة قضائية مستقلة.¹

2. الشفافية في القطاع العام

. والشكل التالي يوضح مضمون الشفافية :

الشكل رقم (03-04) : جوهر الشفافية



المصدر : قسوم حنان، اثر الشفافية والمساءلة على الاصلاح الاداري، مجلة اباحث، العدد الرابع، ص 07.

اهمية مبدا الشفافية : تكمن أهمية تكريس مبدأ الشفافية في أنها:²

¹ سليمان حاج عزام ، التلازم بين الاستثمار الناجح ومبادئ الشفافية والديمقراطية ، مجلة الحقوق والحريات ، العدد الثالث ، ديسمبر 2016، ص 109.

² ليندة بوشقورة ، حلیم عمروش ، مبدا الشفافية في عقد استغلال الاملاك العقارية والوقفية ، مجلة العلوم القانونية والسياسية ، المجلد 11 العدد 02 ، سبتمبر 2020 ، ص 540.

✓ قناة متاحة للاتصال بين أصحاب المصلحة و المسؤولين و هي أداة مهمة لمحاربة الفساد من خلال إتاحة المعلومات لأصحاب المصلحة و بذلك فهي تعزز الثقة بين الأطراف المتعاقدة.
من بين الآليات الاعالة للحفاظ على المال العام و تنميته و مكافحة الفساد في الصفقات العمومية (العقود الإدارية) يظهر ذلك من خلال المعادلة التالية:

✓ المزيد من الشفافية يعني المزيد من جذب الاستثمار وبالتالي المزيد من فرص العمل وستتبعه المزيد من موارد الدولة (الضرائب) وهذا يؤدي الى المزيد من مخصصات الأمان الإجتماعي، والمزيد من الإنفاق على الخدمات الأساسية مثل التعليم والصحة والبنية الأساسية...

✓ تعتبر الشفافية من مقومات الحكم الرشيد.

✓ مبدأ الشفافية هو أحد الدعائم الأساسية التي يقوم عليها مبادئ أخرى للتعاقد من ذلك حرية الوصول للطلبات العمومية، ومبدأ المساواة في معاملة المرشحين.

✓ المساعدة على كشف أي خروقات أو تمييز في التعاقد.

➤ المشكلات التي تواجه تطبيق الشفافية :¹

توجد العديد من المشكلات التي تواجه تطبيق الشفافية منها ما يلي :

✓ صعوبة تحديد اولويات الاهداف المراد تحقيقها وهو اهم معوق للشفافية الادارية لأنها تحتاج الى وضوح و موضوعية اي ان كثرة الاهداف وتداخلها يجعل من الصعب وضع اولويات للتنفيذ .

✓ الاستمرار في تطبيق الانظمة القديمة والروتين والتعقيد في الاجراءات شكل عائقا في وجه الشفافية الادارية لذلك يجب القيام بالإصلاح الإداري والتطوير لجميع عمليات الادارة قبل البدء بتنفيذ الشفافية في الادارة.

✓ الازدواجية والفوضى في عمليات التحديث والتطوير ادى الى بعثرة جهود وضياح التنسيق بين اجهزة الادارة.

3. أهمية شفافية الميزانية العامة للدولة :

أصبحت الشفافية مطلبا دوليا نظرا لأهميتها البالغة في تحقيق أهداف الميزانية العامة للدولة ومن تم تطوير وتنمية المجتمع على كافة المستويات، يوضح الشكل التالي ذلك:

الشكل (03-05) : أهمية شفافية الميزانية العامة للدولة

¹ امال غنو ، مرجع سبق ذكره ، ص 222.

الأهمية الاجتماعية	الأهمية الاقتصادية	الأهمية السياسية
<ul style="list-style-type: none"> • محاربة الفساد (الرشوة، السرقة، سوء استخدام المال العام، الإنفاق غير القانوني للمال العام). • تدعيم العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل القومي بين مختلف الطبقات الاجتماعية 	<ul style="list-style-type: none"> • رفع كفاءة وفعالية وعدالة الإنفاق العام وتحصيل الإيرادات العامة. • تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق العام، زيادة التحصيل الضريبي. • تحقيق التنمية المستدامة والحد من الأزمات المالية، • تحسين التصنيف الائتماني وزيادة حجم الاستثمارات 	<ul style="list-style-type: none"> • تعزيز القدرة على محاسبة الحكومة والثقة في السياسات. • تعزيز تفعيل الرقابة البرلمانية على الميزانية العامة للدولة. • تفعيل مشاركة المجتمع في صنع الميزانية العامة.

المصدر : صايم مصطفى، مسعودي عبد الكريم، الشفافية وفعالية تسيير المالية العامة "إشارة إلى حالة الجزائر"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12 / العدد: 01، 2022، ص 547.

4. فوائد شفافية الميزانية :

نعرض فيما يلي بعض الفوائد التي تترتب على شفافية الميزانية في النقاط التالية¹:

- تكون الهيئات التشريعية ووسائل الإعلام والمجتمع المدني والجمهور بشكل عام أكثر قدرة على مساءلة السلطة التنفيذية إذا تم تزويدهم بمعلومات حول كيفية تحصيل واستخدام الموارد المالية.

قد يتصرف المسؤولون المنتخبون وموظفو الخدمة المدنية بمسؤولية أكبر إذا كانت قراراتهم وأفعالهم مفتوحة لعملية التدقيق العام، كما مكنت الشفافية المجتمع المدني بإجراء تحليل مستقل للميزانية وتتبع النفقات ومراقبتها وبالتالي منع سوء الإدارة والفساد.

✓ **إنفاق عام أكثر إنصافاً:** يمكن أن تفيد شفافية الميزانية في تحويل الموارد إلى المصالح الخاصة مما يؤدي إلى تمويل عام أكثر إنصافاً.

✓ **تعزيز شفافية الميزانية جودة النقاش العام** وقدرة المواطنين ومنظمات المجتمع المدني على المساهمة في صنع السياسات وعمليات الميزانية.

✓ **يمكن أن يؤدي التحديد المبكر لنقاط القوة والضعف في سياسات الميزانية إلى تقليل المخاطر وتعزيز الاستقرار المالي واستقرار الاقتصاد الكلي.**

¹صايم مصطفى، مسعودي عبد الكريم، الشفافية وفعالية تسيير المالية العامة "إشارة إلى حالة الجزائر"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12 / العدد: 01، 2022، ص 548..

- ✓ قد تؤدي الزيادة في شفافية الميزانية العامة إلى زيادة الثقة في الحكومات والقبول العام.
- ✓ يمكن لشفافية الميزانية أن تساهم في تحسين تحصيل الإيرادات من المصادر المحلية حيث سيكون الأفراد أكثر استعدادا للدفع بسبب فهم أفضل لكيفية ولأي أغراض تستخدم ضرائبهم المدفوعة.
- ✓ تسهل شفافية الميزانية العامة في الحصول على بيئة أكثر استقرارا وقابلية للتنبؤ لقرارات الاستثمار المختلفة مع فهم أوضح لسياسات الحكومة وإجراءاتها، قد يكون المستثمرون الدوليون والمحليون على استعداد لاستثمار المزايد من الموارد في بلد ما.¹

5. محددات تطبيق الشفافية في الميزانية العمومية في الجزائر:

ان تحسين شفافية الميزانية وتحديد المسؤوليات المالية والضريبية، اهم تحدي تواجهه الاقتصاديات الناشئة، الباحثة عن تحسين أداء المالية العامة ومحاربة الفساد. وأظهرت التجارب السابقة الخطر من وراء عدم افصاح الحكومات عن تفاصيل تسيير الميزانية، إذا تم استعادة التوازن في هذه الأخيرة عن طريق آليات تأطير داخلية ومسؤوليات خارجية ومن أكثر أنواع المخاطر الناجمة عنه فيما يخص نظام صرف الميزانية العامة للدولة الفساد بكل أنواعه. وتتسم النظم السياسية الرئاسية بضعف آليات الرقابة والاشراف، والافصاح وهذا دعا إلى تعزيز المؤسسات واعتماد ميكانيزمات "المسؤولية الأفقية 10" في دواليب الدولة. أما في النظم الديمقراطية، تقوم المجالس المنتخبة بممارسة مهامها في المراقبة والمساءلة وهذا بالنظر للتفويض الشعبي ووظيفة المراقبة المخولة لها. والملاحظ أن مسار إصلاح هياكل الدولة وتحديث التسيير الإداري والمالي في البلدان النامية يولي أهمية كبرى للمسائل المراقبة والمسؤولية. عندما أطلق القاضي الشهير جوتسيس برانديس جملته الأثرية " بأن ضوء الشمس هو أحسن مطهر " حظيت هذه الجملة باهتمام كبير ولكنها لم تساهم بشكل كبير في إثراء النقاش حول موضوع الشفافية غير أن هذا الأخير سمح بإضفاء نوع من الجدل حول ماهية الشفافية: هل تتعلق بمحاربة الرشوة أو تحسين أداء الحكومة في صرف النفقات العمومية وعلى هذا فإن شفافية المالية العامة حسب صندوق النقد الدولي تقتضي توفير معلومات شاملة وموثوقة بشأن أنشطة الحكومة في الماضي والحاضر والمستقبل، وسوف يؤدي توفير هذه المعلومات إلى إضفاء طابع المعرفة على القرارات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية وتحسين نوعيتها. كما تساهم الشفافية تسليط الضوء على المخاطر المحتملة لآفاق المالية العامة، مما يؤدي إلى الاستجابة في وقت مبكر وبسلاسة أكبر للأوضاع الاقتصادية المتغيرة، وبالتالي تقليص احتمال حدوث الأزمات والحد منها، إذ أنها تفيد المواطنين بإعطائهم المعلومات التي يحتاجون إليها لمساءلة حكوماتهم عن اختياراتها المتعلقة بالسياسات، تستفيد الحكومات الأكثر شفافية أيضا من زيادة قدرتها على الوصول إلى أسواق رأس المال الدولية. وبالإضافة إلى وضع الصندوق معايير تشمل البيانات وشفافية

¹صايم مصطفى، مسعودي عبد الكريم، مرجع سابق ذكره، ص 548..

السياسات النقدية والمالية، واعتبارها جزءا من أهدافه المتعلقة بالرقابة. ويعد تقييد البلد العضو بمعايير الشفافية مكتملا لعملية الرقابة، وهو ما يستتبع إجراء عمليات الرصد وعقد المشاورات مع سلطات البلدان حول مجموعة كبيرة من السياسات الاقتصادية بغية تقييم جوانب الضعف الاقتصادية.¹

ثانيا : اهمية المساءلة في القطاع العام الشفافية والمساءلة في مشروع اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد

1. اهمية المساءلة في القطاع العام :

وقد قدم الدراسات والتقارير الدولية التي تناول موضوع القطاع العام شرحا لأهمية المساءلة واعتبرتها قلب القطاع العام والنواة الأساسية للحكم الجيد، حيث يشير برينكروف إلى أهمية المساءلة في القطاع العام للأسباب التالية²:

✓ الحاجة إلى التحقق ومحاربة الفساد في القطاع العام خصوصا في حالات عدم الثقة والرضا عن أداء القطاع العام فيما يتعلق بالتكاليف والجودة و ضمان توفر الخدمة والوصول إليها، والتوزيع العادل للخدمات، وإساءة لاستعمال السلطة وسوء ادارة المالية والفساد وعدم الاستجابة .

✓ تعتبر المساءلة عنصرا أساسيا في أداء القطاع العام لأن الجهات الفاعلة الحكومية تلعب دورا هاما في التأثير على حياة الناس و تحقيق الرفاهية .

✓ الحاجة إلى مراجعة وتقييم النفقات العامة والتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية لأن الانفاق الحكومي على السلع والخدمات العامة جزء الرئيسي من الميزانية العامة .

2. الشفافية والمساءلة في مشروع اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد :

تتجه العديد من دول العالم نحو دعم آليات المساءلة والشفافية ، من خلال اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ، وتقوم الاتفاقية على تعزيزها في إدارة الشؤون العامة ، ومن أهم الأحكام التي وردت بشأنها ، التالي³:

✓ اعتماد وترسيخ وتدعيم نظم لتوظيف المستخدمين المدنيين، وغيرهم من الموظفين العموميين على مبادئ الكفاءة والشفافية والمعايير الموضوعية، مثل الجدارة والانصاف والأهلية .

✓ تشجيع تقديم أجور كافية ووضع جداول منصفة، مع مراعاة مستوى النمو الاقتصادي للدولة الطرف المعنية .

¹Menna Khaled, **Governance of public finance in Algeria and the challenges of transparency**, Munich Personal RePEc Archive, <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/85741/>, p09.

² عياد طاهر بن اسماعيل، **دعم آليات المساءلة للحد من الفساد في القطاع العام الليبي** ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 15/العدد 20 ، 2019، ص 139.

³ وزارة القطاع العام، **مرجع سبق ذكره**، ص23 و 24.

- ✓ تشجع على وضع برامج تعليمية وتدريبية لتمكين أولئك الموظفين من الوفاء بمتطلبات الأداء الصحيح والسليم للوظائف العمومية، وتوفر لهم التدريب المتخصص والمناسب من أجل إدكاء وعيهم بمخاطر الفساد الملازمة لأداء وظائفهم، ويجوز أن تشير هذه البرامج إلى مدونات أو معايير سلوكية .
- ✓ اعتماد تدابير تشريعية وإدارية مناسبة، بما يتوافق مع أهداف هذه الاتفاقية ووفقاً للمبادئ الأساسية لقانونها الداخلي، لوضع معايير تتعلق بالترشيح للمناصب العمومية وانتخاب شاغليها .
- ✓ تسعى كمثل دولة طرف إ اعتماد وترسيخ وتدعيم نظم تعزز الشفافية وتمنع تضارب المصالح .
- ✓ من أجل مكافحة الفساد، تعمل كل دولة طرف، بمن جملة أمور، على تعزيز النزاهة والأمانة والمسؤولية بين موظفيها العموميين، وفقاً للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني.
- ✓ إرساء تدابير ونظم تيسر قيام الموظفين العموميين بإبلاغ السلطات المعنية عن أفعال الفساد، عندما يتنبهون إلى مثل هذه الأفعال في أثناء أداء وظائفهم.
- ✓ وضع تدابير ونظم تلزم الموظفين العموميين، بالإفصاح للسلطات المعنية عن ما لهم من أنشطة خارجية وعمل وظيفي واستثمارات، وموجودات وهيئات، أو منافع كبيرة تتضارب مع مصالحهم ومهامهم كموظفين عموميين.

✓ اتخاذ تدابير تأديبية ضد الموظفين العموميين الذين يخالفون المدونات أو المعايير الموضوعة وفقاً له المادة.

ثالثاً : تطبيق الممارسات الجيدة في مجال الشفافية وتقديم التقارير وصولاً إلى تطبيق فعال للمساءلة والشفافية المالية في القطاع العام

1. تطبيق الممارسات الجيدة في مجال الشفافية وتقديم التقارير وصولاً إلى تطبيق فعال للمساءلة

➤ تطبيق الممارسات الجيدة في مجال الشفافية: ¹

على القطاع العام ككل أن يتمتع بقدر من الشفافية وسهولة التواصل مع مختلف الأطراف ذات العلاقة بما في ذلك المواطنين ومتلقي الخدمة والموظفين. وأن تُكتب تقارير المساءلة بلغة سهلة ومفهومة وتُنشر بأسلوب يناسب الفئة المستهدفة، بما في ذلك وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمكتوبة وشبكات التواصل الاجتماعي على الشبكة العنكبوتية. وهنا يجب المحافظة على التوازن المطلوب بحيث يتم توفير القدر المناسب من المعلومات لتلبية مطالب الشفافية دون أن يشكل ذلك خرقاً لسرية المعلومات الشخصية والوطنية. ويمثل خضوع الدائرة للمحاسبة إلتزاماً بالشفافية والنزاهة والمساءلة، سواء تم بواسطة السلطة التشريعية (متمثلة بمجلس الأمة) أو من خلال وسائل الإعلام

➤ تطبيق الممارسات الجيدة في مجال التقارير

¹ عياد طاهر بن اسماعيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 141-142.

إن إعداد تقارير المتابعة الدورية بالتوقيت المناسب مكن متخذي القرار داخل الدائرة من تصويب الانحرافات في الإنجاز الناتج عن تغير الظروف المحيطة و/ أو إتخاذ الإجراءات المناسبة في حال التقصير في الأداء، بالإضافة إلى ان هذه التقارير تشكل إسناداً للجهات الرقابية الخارجية في إعداد تقاريرها والقيام بمهامها وذلك تفعيلاً للمساءلة والمحاسبة والتزاماً بتحقيق مبدأي الشفافية والإفصاح. وتقوم الدائرة الحكومية بإعداد ونشر تقارير تقييم الأداء بشكل دوري سنوياً على الأقل، بالنظر لمجموعة من المؤشرات التي تقيس أداءها على كافة المستويات، بحيث تكون قابلة للقياس ومرتبطة بإطار زمني ومنطقية. ويجب ان تحتوي هذه التقارير على العناصر الرئيسية التالية:

✓ السياسات العامة المتبعة..

✓ مدى تحقيق الدائرة لأهدافها الاستراتيجية.

✓ المخاطر الرئيسية المتوقعة.

✓ مدى التزام الدائرة بالموارد المخصصة.

✓ خطط التحسين.

كما يجب إعداد البيانات المالية للدائرة الحكومية وفقاً لمعايير توفر مرجع محاسبي واحد معترف به وقابل للمقارنة، يشمل إفصاح مالي يسهل فهمه وقراءته والتعامل معه، يعمل على تحسين نوعية وجودة التقارير المالية في القطاع العام. وتعتبر معايير المحاسبة في القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هي الأبرز في هذا المجال.

➤ التدقيق الخارجي: ¹

يعتبر من متطلبات المساءلة في القطاع العام الذي تقوم به هيئة خارجية مستقلة حول عدالة وموثوقية التقارير المالية للدائرة. كما يساعد التقرير الإدارة العليا في الاضطلاع بمسئولياتها من خلال تقديم التوصيات المناسبة حول مخرجات التدقيق. كما أن نشر التقارير واتاحتها للأطراف ذات العلاقة في الوقت المناسب يساعد في تمكينهم من مساءلة الدائرة الحكومية. وينص قانون ديوان المحاسبة على أن يتولى ديوان المحاسبة مراقبة واردات الدولة ونفقاتها وحساب الأمانات والسلفات والقروض والتسويات والمستودعات، والرقابة على الأموال العامة للتأكد من سلامة إنفاقها بصورة قانونية وفاعلة، والتثبت من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تتم وفقاً للتشريعات النافذة. وتشمل رقابة ديوان المحاسبة جميع الدوائر الحكومية والمجالس البلدية والشركات التي تملك الحكومة ما نسبته (50 %) فأكثر من أسهمها حتى لو خضعت لتدقيق مدقق خارجي آخر. على الدائرة الحكومية العمل على تسهيل أعمال التدقيق الخارجي بتوفير كافة المستندات والبيانات والمعلومات المطلوبة. على أن يراعى عند إعداد تقارير الرقابة الخارجية أن تحتوي على العناصر التالية:

¹ عياد طاهر بن اسماعيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 141-142.

- ✓ توثيق القرارات الإجرائية والإدارية والمالية المتخذة.
- ✓ مدى الالتزام بالتشريعات القانونية ذات العلاقة والتأكد من تطبيقها.
- ✓ التأكد من تنفيذ وتوثيق الإجراءات التصحيحية الناتجة عن أعمال التدقيق السابقة.
- ✓ التأكد من توثيق أعمال الرقابة الداخلية والتقييد بتطبيق توصياتها.
- ✓ توثيق عمليات الصرف/الإنفاق المالي وبيان توافقها مع المخصصات المالية المرصودة.

2. الشفافية المالية في القطاع العام :¹

يرتكز ميثاق الممارسة السليمة للشفافية المالية على اربعة مبادئ تتمثل في :

المبدأ الاول : وضوح الأدوات والمسؤوليات ويعنى بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه والمسؤوليات داخل الحكومة والعلاقة بين القطاع الحكومي وباقي القطاعات الاقتصادية حيث يتعين على المؤسسات والقطاعات المالية ومؤسسات الاعمال العامة الاخرى مراعاة متطلبات الافصاح والشفافية ومراعاة اخلاقيات الادارة العمومية.

المبدأ الثاني : اتاحة المعلومات للجمهور والتأكيد على اهمية نشر المعلومات المالية الشاملة عن المالية العامة في الاوقات المحددة بوضوح حيث ينبغي ان تتضمن وثائق الميزانية عرضا للتوقعات المالية في الفترة المستقبلية وكذلك ينبغي الافصاح عن الخصوم الاحتمالية في الميزانية السنوية ويعين عرض التكلفة التقديرية لجميع بنود النفقات وكذلك استيفاء متطلبات المعيار الخاص لنشر البيانات فيما يتعلق بتقديم المعلومات عن الدين العام والالتزامات السابقة .

المبدأ الثالث : علانية اعداد الميزانية العامة وتنفيذها والابلاغ عن نتائجها ويشمل نوعية المعلومات التي تتاح للجمهور فيما يخص عملة الميزانية .

المبدأ الرابع : ضمان صحة المعلومات ويعنى هذا المبدأ بجودة البيانات المالية العامة والحاجة الى التدقيق المستقل لمعلومات المالية العامة.

¹ ابو ريده ماهر، ابو يوسف محمد ، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية(اطار مقترح ، مجلة الملية والاسواق ،المجلد 07/العدد 03،2020،ص 242.

المبحث الثاني: المحاسبة العمومية والافصاح المالي العمومي.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهدافه وأهميته من أجل مستخدميهم والمؤسسات الاقتصادية بإضافة إلى تعرف على أنواعه ومقوماته وعناصر المؤثرة فيه، وكذلك ماهية المحاسبة العمومية .

المطلب الأول: المحاسبة العمومية

عرف المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 ، المحاسبة العمومية على أنها " مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة " ¹

أما التشريع الجزائري، فقد عرفها المشرع في المادة الأولى من القانون 21/90 المحاسبة العمومية بأنها " الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ويحدد التزامات ومسؤوليات مختلف القائمين على التنفيذ " ²

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية " أنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين " وتعرف أيضا " على أنها عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي. " ³

وبهذا تعرف المحاسبة العمومية بأنها : " تلك الاحكام والقواعد التنفيذية العامة التي تطبق على الحسابات العمومية من ميزانيات وعمليات خاصة بالدولة وكذا توزيع المهام وتنظيم مهنة المحاسبين العموميين " .

أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق العديد من الأهداف منها ما يلي :

- إثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية بغرض إمكانية الرجوع إليها للمحاسبة والمساءلة والتقييم واتخاذ القرارات ؛
- حصر إستحقاقات الدولة من ضرائب ورسوم وإيرادات أخرى ؛
- الرقابة على أموال العامة للمحافظة عليها من التلاعب والغش ؛
- توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ؛
- إظهار المركز المالي الفعلي للدولة في نهاية كل سنة مالية ؛

¹ نور الدين العياشي ، محاضرات ودروس ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، ص 81.

² بن لولو سليم بدر الدين ، مطبوعة مقياس المحاسبة العمومية ، ص 6.

³ تيباني امال ، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ، جامعة الجزائر-03-، 2020، ص12.

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط المالي ؛
 - توفير البيانات والمعلومات اللازمة للإيرادات العمومية لاتخاذ القرارات المناسبة؛¹
- وظائف النظام المحاسبي العمومي (الحكومي):**
- يؤدي النظام المحاسبي العمومي العديد من الوظائف والمهام التي تساعد الإدارة على القيام بواجباتها على أكمل وجه وتمثل هذه الوظائف في:
- تجهيز البيانات للعمليات التي تقوم بها المؤسسات العمومية لتوفير المعلومات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة ومعالجة الإنحرافات حال وقوعها ؛
 - تجميع كافة البيانات المتعلقة المؤسسات العمومية وضعها في خلاصة موحدة تبين نتائج العمليات المالية الحكومية وتحدد وضعها المالي كمؤسسة واحدة ؛
 - فرض رقابة على الأموال العامة لمنع أي ضياع أو إختلاس أو سوء إستخدامها وكشف الأخطاء والتلاعب الذي يمكن أن يحدث ؛
 - متابعة التحصيلات النقدية المستحقة للحكومة سواء كانت من الأفراد أو المؤسسات والعمل على تحصيلها في أوقاتها وتسجيلها ؛
 - التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بشكل رقمي متمثلا بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية ؛
 - التفاصيل اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات المؤداة من قبل الأجهزة الحكومية لتسهيل عملية تقييمها.²

¹ خالد شحادة الخطيب، محمد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008، ص 38-3.

² محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل 2008، ص 23.

المطلب الثاني : ماهية الإفصاح المحاسبي

يهدف التعريف أساساً إلى إرسال المعنى المصطلح المراد تعريفه لتكوين لغة دقيقة مشتركة تساعد على تبادل الآراء وتطوير العلم، وبالرجوع إلى مؤلفات متعددة تم الوصول إلى عدة تعريف سيتم عرضها ومناقشتها تهدف إلى وصول إلى ماهية الإفصاح.

أولاً: تعريف الإفصاح المحاسبي

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه : بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها.¹

وعرف بأنه تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة. ويشمل الإفصاح أية معلومة محاسبية أو غير محاسبية تاريخية ومستقبلية تصرح عنها الإدارة وتضمنها التقارير المالية.

كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه عملية الكشف عن جميع المعلومات المالية والمحاسبية الجوهرية التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين للقوائم المالية، ويشمل هذا المفهوم تقديم معلومات واضحة ودقيقة وشاملة حول الوضع المالي للشركة وأدائها والمخاطر التي تواجهها.²

ومن هنا يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه تلك المعلومات المالية والمحاسبية التي تم نشرها وكشفها للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف الاستفادة منها أو استخدامها .

ثانياً : أنواع ومقومات الإفصاح المحاسبي

1. أنواع الإفصاح المحاسبي:

إن الإفصاح المحاسبي مفهوم نسبي، وهذا بدوره أفرز عدة أنواع له من بينهما ما يلي:

الإفصاح الكامل (الشامل): وهو يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ولا يقتصر الإفصاح الكامل على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على قرارات مستخدمي القوائم.

الإفصاح العادل: ويهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة باقي الفئات الأخرى.

¹ ضيق الله محمد الهادي ، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية (ISA/IFRS) ، الدارسات الاقتصادية والمالية ، جامعة الواد ، العدد الاول ، ص8 .

الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية.

الإفصاح الملائم: وهو الإفصاح الذي يراعي فيه حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم الإفصاح عن المعلومات المفصحة عنها ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات مستخدميها وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): يعني الإفصاح عن المعلومات المناسبة لغرض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية.

الإفصاح الوقائي (التقليدي): (لكي نكون هذه التقارير غير مضللة لأصحاب المصالح، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من موضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجين.

2. مقومات الإفصاح المحاسبي :

يرتكز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات الأساسية التالي:

تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية : إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتباين تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة، كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات، لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم مع تطلعات المستخدم.

تحديد اغراض استخدام المعلومات المحاسبي : إن تحديد الغرض من استخدام المعلومات يجعل عملية الإفصاح عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها. إذن من أجل الحكم على المعلومات بدرجة الملائمة وعدم الملائمة يجب تحديد الغرض من استخدامها أو لا.¹

تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها : يعد تحديد الأطراف المستخدمة للمعلومات الغرض من استخدامها تأتي مرحلة تحديد طبيعة ونوعية المعلومة الواجب الإفصاح عنها، ويتمثل ذلك في تحديد المعلومات المالية التي تكون في صلب القوائم المالية الأساسية والمعلومات المالية الأخرى التي تكون في شكل ملحقات أو إيضاحات ليس من ضروري احتوائها في القوائم المالية الأساسية.

أساليب الإفصاح المحاسبي:

تتم عملية الإفصاح وفق مجموعة من الأساليب العامة، والتي تحظى بالقبول العام نذكر منها:

¹ أبو القاسم محمود، ابو ستالة، الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الاسمنت الليبية، أطروحة الدكتوراه، جامعة بسكرة، 2022، ص94

1. إعداد القوائم المالية وتصنيف بنودها: يعتبر عرض القوائم المالية جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي، وتصنيف بنودها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر من خلال بنودها أصول وخصوم المؤسسة، حتى يسهل على مستخدميها عملية قراءتها واستيعابها وإمكانية مقارنتها من طرف مستخدميها واستخلاص المعلومات، ويجب أن تعرض المعلومات الأساسية ضمن القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث الشكل والترتيب ويكون بإضافة الإيضاحات المتممة وملاحق الكشوفات المالية إلى القوائم الأساسية والفرعية، وأن يتم استخدام المصطلحات الواضحة والمفهومة والمتعارف عليها، بحيث يجب أن تستخدم نفس المصطلحات لنفس المعاني بحيث تعبر عن المعنى الدقيق والمتعارف عليه جيداً لدى مستخدمي المعلومات، وتوضع المعلومات بين الأقواس ضمن القوائم المالية في حالة بعض العناصر التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط.
2. الملاحظات الهامشية: من خلال الملاحظات الهامشية يتم توضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات تكون أقل أهمية والمتعمقة بنود القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي، أو الطرق والمبادئ والأصول المحاسبية المتبعة، بالإضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.¹
3. الملاحق: وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، من خلالها يتم إضافة تفاصيل عن بعض العناصر الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، وتتمثل في الأصول الثابتة مثلاً وطرق احتساب إهلاكها، وميزانية على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، وقائمة المدينين، وقائمة المخزون السلعي، ومخصص الديون المشكوك فيها... الخ.
- المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: يتم استخدام الأقواس في صلب القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم والتقارير المالية فقط دون إسهاب، والتي يصعب فهم طرق حسابها أو سبب ورودها من قبل المستخدمين غير المحاسبين أو مهتمين بالمحاسبة، ومثلاً بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة المالية الأصول المقيدة، أو إجراء شرح مختصر والى غير ذلك من الملاحظات.
4. تقرير رئيس مجلس الإدارة: ويعد تقرير متمماً للقوائم المالي، والذي بدوره يفسر الكثير من المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي يصعب تفسيرها، بحيث من الواجب أن يقوم مجلس الإدارة بإعداد تقريراً سنوياً ل عرضه على المساهمين بحيث يشتمل بوجه خاص فضلاً عما تستجوبه القوانين والتشريعات واللوائح، نظرة شاملة عن

¹ أبو القاسم محمود، أبو ستالة، مرجع سابق ذكره، ص94

أعمال المؤسسة ومركزها المالي، ونضرة مستقبلية لنشاط المؤسسة خلال العام القادم، وأنشطة ونتائج أعمال المؤسسات التابعة لها إن وجدت، نبذة التغييرات في الهيكل الرئيس لرأس المال بالمؤسسة.

5. **تقرير المراجع:** يعد تقرير المراجع الخارجي من ضمن الوسائل الإفصاح المستخدمة ، حيث يتم إعطاء رأي محايد حول موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية من خلال تقرير المراجع الخارجي ، ويتم ذلك من خلال حصوله على أدلة الإثباتات الكافية والملائمة ليتمكن المراجع من استخلاص الاستنتاجات والتي بنى عليها رأيه في البنود التي وردت في القوائم المالية الأساسية، وذلك لغرض تعزيز الثقة في المعلومات المنشورة للمستخدمين، ويمكن اعتبار تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية ، بحيث من خلال تقريره يمكن أن يؤكد إفصاح المؤسسة من عدم إفصاحها عن بيانات ومعلومات معينة عن طريق الملاحظات أو التحفظات والتي يذكرها في تقريره مثل الإفصاح عن معلومات لم يتم الإفصاح عنها في الوسائل الأخرى للإفصاح.

أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي :

أهمية الإفصاح:

نظراً لأهمية الإفصاح فقد تم الإشارة إليه ضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حيث قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح ، واعتمادها من بينها المعيار رقم 30 المتعلق بالأدوات المالية الإفصاح وأصبح ساري المفعول على البيانات.

حول أهمية الإفصاح يجب إن توافر مستوى كاف من الإفصاح في التقارير المالية يساهم في مساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة، ذلك أن مستوى الإفصاح الكافي يؤدي إلى تحقيق المزايا التالية:-¹

- تحقيق العدالة لمستخدمي البيانات المالية الأمر الذي يقلل من فرص المتاجرة بناء على المعلومات الداخلية ، ويكون تحقيق العدالة من خلال منح نفس الفرصة وهذا بإضاعة الفرصة على المستثمرين ذوي المعلومات الداخلية في تحقيق أرباح على حساب باقي الاستثمارات.

هذا وتظهر أهمية الإفصاح يجب ان تشرف عليه هيئات مهنية أو شبه حكومية تلزم الشركات المتعاملة بإتباع القواعد الأساسية التي تحددها المهنة . وإتباع التعليمات الصادرة عن الهيئات الإشرافية ، وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين، و إن مدقق الحسابات يجب أن يصادق على عدالة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لتأكيد موثوقية ذلك الإفصاح.

¹ عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين دراسة تحليلية تطبيقية ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة -فلسطين-، 2022 ، ص 21.

و قد ازدادت الأهمية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية في الدول النامية وذلك لما تحتاجه الدول النامية من بيانات مالية دقيقة تمتاز بالمصداقية لتساعدها علي مواكبة التقدم الاقتصادي العالمي واقع الحال يشير الى ان الإفصاح في التقارير المالية في الدول المتقدمة يزداد عن الدول النامية مما جعل البيانات المالية في الدول المتقدمة أكثر مصداقية مما ساعدها على التقدم الاقتصادي ، ويأمل الباحث في ان تقوم الدول النامية بذلك لمساعدتها في مواكبة التقدم المنشود.

مما تقدم يستخلص الباحث ما يلي: ¹

- 1- يجب على المؤسسات العمومية توفير المعلومات الهامة والدقيقة والسليمة للإفصاح المحاسبي في تقاريرها المالية بموثوقية وعدالة لضمان اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.
- 2- يساهم الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية في المحافظة وحماية حقوق المساهمين.
- 3- يشجع الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المستثمرين في اختيار المشاريع التي تتضمن الإفصاح عن المعلومات المالية.
- 4- تساهم في خدمة البحث العلمي وذلك من خلال المعلومات المهمة الاقتصادية والمالية.
- 5- الإفصاح في البيانات المالية يساعد ويخدم جهات حكومية و خصوصا " مصلحة الضرائب " التي كونها من أكثر الجهات إطلاعاً على القوائم المالية للقطاع الحكومي.
- 6- كما أن الإفصاح في القوائم المالية تستفيد منه أجهزة حماية ورقابة البيئة.

أهداف الإفصاح المحاسبي :

- يهدف الإفصاح المحاسبي، إجمالاً، إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل ²:
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية؛
 - وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجلة غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون؛
 - توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
 - تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات؛

¹ أبو القاسم محمود، أبو ستالة، مرجع سابق ذكره، ص94

² مفروم برودي ، مراكشي عبد الحكيم ، متطلبات الإفصاح المحاسبي في الميزانية العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع المعيار المحاسبي رقم IAS 01 ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، افريل 2019 ، ص

- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية؛
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي في الميزانية العمومية في الجزائر.

تعتبر القوائم المالية وسيلة مهمة للإفصاح المحاسبي بالاعتماد على شكلها وترتيبها وطرق تبويبها وترتيب بنودها حيث ان طرق واساليب الإفصاح المحاسبي لا تقتصر على القوائم المالية المعروفة بل تتعدى الى التقارير المختلفة الاخرى كتقارير النشاط وتقرير المدير ومحافظ الحسابات .

1. **البنود المرتبطة بقياس الميزانية العمومية :** تتمثل العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس الميزانية العمومية كالآتي :

الاصول او الموجودات: تعرف بانها كيانات اقتصادية تنفذ عليها الوحدات المؤسسية حقوق ملكية

ويمكن لمالكيها الحصول منها على منافع اقتصادية بجزائها أو باستخدامها خلال فترة من الزمن .وقد تمتلك الوحدات الحكومية عادة أصولا غير مالية (مدارس، معدات بناء الطرق، سيارة الإطفاء، مباني إدارية، أجهزة كمبيوتر)...أو على شكل بنى تحتية(شوارع، الطرق السريعة، شبكات الانارة، جسور، شبكات الاتصالات، قنوات،)...أو أصول التراث التي تنوي الحكومة المحافظة عليها إلى ما لا نهاية بسبب أهميتها التاريخية أو الثقافية أو التعليمية... أو أصول تتوفر طبيعيا(الأراضي، والأصول الجوفية).¹ الأصول المالية.

اما في قانون المالية لسنة 2009 المؤرخ في 25 مارس سنة 2009 الوارد في الجريدة الرسمية العدد التاسع عشر (19) وفقا للقرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها فقد اتفق مع تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للأصول بانها مورد تسيطر عليه المنشأة في الوقت الحالي نتيجة حدث سابق .

2

الخصوم او الالتزامات : التزامات تجاه الغير نتيجة نشاطها الاقتصادي وأعبائها الاجتماعية .وقد تكون هذه الالتزامات تجاه موظفيها أو المواطنين أو الخواص المحليين والخارجيين أو اتجاه الحكومات الأجنبية أو المنظمات الدولية.³

اما وفق قانون المالية لسنة 2009 المؤرخ في 25 مارس سنة 2009 الوارد في الجريدة الرسمية العدد التاسع عشر (19) وفقا للقرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها فقد عرفها بأنها : " الالتزام الراهن للكيان المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للكيان خروج

¹ وزارة المالية: احصاءات مالية حكومية ، دورة الاصول والخصوم المادية العلمية الشاملة ، الطبعة الاولى ، 2017،ص 1.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق ذكره ، طبعة عام 2022 . ص 65.

³ وزارة المالية: احصاءات مالية حكومية ،مرجع سابق ذكره ،ص 1.

موارد تمثل منافع اقتصادية¹. وبهذا اتفق مع تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فقد تم تعريف الخصوم بأنها تعهد حالي للمنشأة بخصوص تدفق صادر الموارد والذي ينتج عن حدث سابق.²

2. اصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

نظرا للنقائص التي يعاني منها نظام المحاسبة العمومية بالجزائر خاصة حسابات الخزينة في ظل التطورات العالمية الحاصلة التي يلزم الدولة الى اعداد مخطط محاسبي جديد يتوافق مع المعايير الدولية ارتأت الدولة الى اصلاح النظام الحالي بما يتوافق والمعايير

يمثل المخطط المحاسبي للدولة المدونة التي تسمح بالقيام بمجموعة الحسابات لعمليات الدولة وفق المعايير الدولية المطبقة على القطاع العام بعد تصور المشروع وتحديد الأساسيات وفق فكرة رئيسية وهي الانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق حيث تم وضع أسس تنظيمية وتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة من خلال انجاز مجموعة من التقارير والدراسات والوثائق التالية:

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية مع الواقع المحاسبي الجزائري

- مشروع هيكلية حسابات الدولة

- مشروع المخطط المحاسبي للدولة

- مخطط الكتابات المحاسبية

- اعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: التي تتمثل في خمس قوائم مالية وهي:

* جدول الوضعية الصافية الأصول والخصوم والذي يبين المركز المالي

* جدول النفقات الصافية الذي يبين النجاعة والأداء المالي

* جدول رصيد عمليات الخزينة الذي يبين النفقات والايرادات

* جدول تدفقات الخزينة الذي يبين التدفقات النقدية الناتجة حركة الأموال الداخلة والخارجة من الخزينة

* الملاحق التي تبين المعلومات الضرورية التي توضح تفاصيل الحساب

- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير القوائم المالية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 في 25 مارس 2009، قرار وزارة المالية في المؤرخ في 26 يوليو يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى كشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 88.

² اصدارات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، مرجع سابق ذكره، ص 66.

مع هذه الأعمال تم اقتراح قانون عضوي يخص قوانين المالية وهذا بالشراكة خبراء ل CRC SOGEMA قدم بتاريخ 07 أكتوبر 2006 إضافة الى الموجز الوظيفي للإجراءات صالح لكل الوزارات، يحدد قواعد تطبيق كل عمليات النفقات وبصفة خاصة تلك المتعلقة بالرقابة.

اعتمد ADETEF GIP لإنجاز هذا المخطط على :

-المدونة الحالية لحسابات الخزينة NCT

-المخطط المحاسبي للدولة الجزائر PCE

- المعايير المحاسبية IFRS المصادق عليه في الجزائر ¹.

¹ ناصر بن سنة، واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري والإصلاحات المتخذة لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المجلة الدولية للأداء الاقتصادي ، 2022،ص 150.

المبحث الثالث : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية في الجزائر

نتيجة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت في كثير من دول العالم وما صاحبها من ضياع حقوق أصحاب المصالح، وفقد ثقة المستثمرين، وكأسلوب لتفادي الوقوع في هذه الأزمات والتقليل من حدتها كان لزاما على الاقتصاديين والمهتمين بإيجاد حلول لهذه الأزمة وذلك من خلال دراسات أجريت حول أسباب هذه الانهيارات وما صاحبه من عدم قدرة الإدارة على القيام بواجبها الرقابي، بالإضافة إلى تأكيد مراقب الحسابات على دقتها، نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بتطبيق مفهوم الحوكمة من خلال مبادئ تضمن الممارسة السليمة لها ، ونلاحظ ان اغلب هذه الازمات تشمل مؤسسات القطاع العام والادارات المحلية وهذا لغياب المهارات والكفاءات ولهذا وجدت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية من اجل تسهيل الرقابة وضمان مساءلة وشفافية ومساواة افضل .

المطلب الاول: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وصياغة مشروع المحاسبة العمومية وفقا للمعايير الدولية للقطاع العام في الجزائر.

1. نظام الإدارة المحلية في الجزائر :

تعتبر الإدارة المحلية احد فروع الإدارة العامة وهي أسلوب اداري يكفل توفير قدر من الاستقلال للهيئات المحلية فيما تباشره من اختصاصات محددة في مجال الوظيفة الإدارية التي تتطلع اليها السلطة المركزية للدولة أساسا والهدف منها تنمية مجتمعاتها واشباع حاجات افرادها مع خضوعها للرقابة من السلطة المركزية .

وبالتالي تعتبر الإدارة المحلية احد أساليب التنظيم المحلي باعتباره يتضمن توزيعا للوظيفة الإدارية بين كل من الحكومة المركزية والهيئات المحلية المنتخبة والمستقلة وتمارس ما يناط بها من اختصاصات تحت اشراف الحكومة المركزية .

وقد عرف نظام الإدارة المحلية منذ من بعيد لكن لم يأخذ صفتها النظامية الا بعد قيام الدولة الوطنية الحديثة وتحتل نظم الإدارة المحلية مركا هاما في جميع الأنظمة السائدة في العالم كونها الأقرب للمجتمع المحلي في توفير متطلباته وقد انتهجت الجزائر بعد الاستقلال النظام اللامركزي كأسلوب مكمل للنظام المركزي تماشيا وظروفها السياسية والاجتماعية والثقافية وذلك منذ صدور ميثاق البلدية في سنة 196 والذي مهد للإيديولوجية التي بقي عليها اول قانون للبلدية بعد الاستقلال صدر في 1967/06/18 حيث اعتبرت الجماعات المحلية في الجزائر وخاصة البلدية حجر الزاوية في بناء الدولة والنظام السياسي في الجزائر وبصدر قانون الولاية عام 1969 واخذت الجزائر بنظام الإدارة المحلية تدريجيا ثم تلاه التقسيم الإداري لسنة 1974 الى غاية 1984 اين قامت بتقسيم اداري جديد كما اجري تعديل في عدد الدوائر سنة 1990.

ويتكون النظام المحلي في الجزائر من ثلاث مستويات الولايات الدوائر والبلديات ولكون الدائرة لا تمثل هيئة محلية بل مجرد قسم وفرع اداري تابع ومساعد للولاية هدفه تقريب الإدارة من المواطن فان التركيبي يكون على الهيئتين الرئيسيتين للإدارة المحلية وهما

➤ **هيئة الولاية** : تعتبر الولاية الوحدة الأساسية للإدارة اللامركزية لتوفيرها على مقومات اللامركزية الإدارية فهي إدارة لامركزية وإقليمية وجغرافية منحت الاستقلالية والشخصية المعنوية وتعد حلقة وصل بين البلدية والإدارة المركزية ولها مهام اقتصادية واجتماعية وثقافية ويسير شؤونها مجلس شعبي ولائي منتخب على المستوى الولائي ويتم تعيين الوالي المجلس التنفيذي الولائي من قبل السلطات المركزية وكذا تعيين المجلس التنفيذي الولائي.

➤ **هيئة البلدية** : تمثل البلدية الوحدة الأساسية للحكم الإداري في الجزائر وقد تم الإشارة إليها في مختلف الدساتير باعتبارها قاعدة اللامركزية في التنظيم الإداري الجزائري وحسب القانون 10/11 المتعلق بقانون البلدية فقد عرقت بأنها الجماعات الإقليمية القاعدية للدولة وتتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة وتحديث بموجب القانون وهي القاعدة الإقليمية اللامركزية ومكان ممارسة المواطنة وشكل اطار مشاركة المواطن في تسيير الشؤون العمومية فهي هيئة إدارية منتخبة محليا تتكون من مجلس منتخب ورئيس تنفيذي تسعى لتلبية حاجات افراد المجتمع المحلي.

وحسب إحصاء 2023 يتضمّن حاليًا 58 ولاية، تنقسم هذه الولايات بدورها إلى 553 دائرة و 1541 بلدية.¹

2. وظائف الإدارة المحلية :

هناك عدة وظائف أسندت إلى الإدارة المحلية ممثلة في مؤسساتها المختلفة ولاية وبلدية وما يتبعها من مصالح وأقسام وغيرها، بالاستعانة بكل إمكانياتها المادية والبشرية المتاحة، وبكل قواها التنظيمية والقانونية التي تحدد لها الأهداف والمجالات التي تخص عملها. ويمكننا أن نحصر هذه الوظائف فيما يلي :

الأمن والنظام العام.

المصلحة العامة المحلية.

تحليل الرموز الوطنية (شعارات وطنية، أعياد وطنية...).

الاتصال بالمحيط والاستماع للمواطن..

¹ عمر حوتية، أسماء سارة دريوش ، الحكومة الالكترونية كمدخل لإصلاح الإدارة المحلية وتفعيل المشاركة الشعبية في التنمية المستدامة مجلة التميز الفكري للعلوم الاجتماعية والانسانية ،ملتقى دولي 2021، ص 296.

تمارس الإدارة المحلية هذه الوظائف الإلزامية المنصوص عليها في القانون الولائي والقانون البلدي بميزته في التقسيم الإقليمي والوطني، بالاستعانة طبعاً بقوتها التنظيمية البشرية خاصة، من إطارات ومشرفين وعمال في مختلف مستويات العمل والمسؤولية.

✓ فيما يخص وظيفة الأمن والنظام العام، فإنها تتعلق بتسيير الشؤون المحلية وتنظيمها، كما تعمل هنا ك ذلك على صيانة المؤسسات وتفعيل عملها، وتوفير كل ما يمكن أن يساهم في راحة المواطنين من كهرباء وغاز، وغذاء وصحة وهيئة عمرانية. وتقوم كذلك بتفعيل الأمن العام وأمن الأشخاص والممتلكات، والحفاظ على النظام العام والقضاء على كل العوامل التي تهدده أو تهيئها.

✓ أما بخصوص النقطة الثانية، فإنها تتعلق بتنظيم الحالة المدنية وتسييرها من خلال الاعتماد على سجلات وميكانيزمات تنظيمية خاصة لكل الحالات المدنية من ولادات ووفيات وغيرها. ويعتبر هذا القسم من أهم الأقسام التنظيمية الضرورية للمواطن وللدولة على حد سواء، فمن خلالها يستطيع المواطن أن يتمتع بحقوق المواطنة وكذلك تستطيع الدولة إحصاء مواطنيها وحالاتهم الاجتماعية المختلفة.

✓ كما تقوم أيضاً مؤسسات الإدارة المحلية بعمل هام جداً فيما يخص تسيير وتطوير المصلحة العامة المحلية، فالأهداف التي رسمتها الدولة فيما يخص الإصلاح الإداري وتطوير الخدمات المقدمة فالأهداف التي رسمتها للمواطنين وتحسينها أدرجت في أولوياتها الاهتمام بالإدارة المحلية باعتبارها أكثر قرباً من المواطن وأكثر تمثيلاً للدولة وأكثر تعاملًا وتفاعلاً مع متطلبات الحياة الاجتماعية العامة للمجتمع على المستوى المحلي.

لذلك نجد أن هذه الإدارة مطالبة اليوم أكثر من أي وقت مضى بتكييف أساليب عملها وتعاملها مع المواطنين لكل المتغيرات التي حدثت على مستوى المجتمع ونظامه الاجتماعي ككل، سياسياً واقتصادياً وثقافياً ما إلى ذلك، بحيث أنها مطالبة باعتماد وبشكل فعال أسلوب المرونة والتفهم لطبيعة العلاقات الاجتماعية وانعكاساتها على تصرفات وسلوكيات المواطن، بل حتى سلوكيات أفراد هذه المؤسسات.

✓ كما تقوم الإدارة المحلية كذلك بمهام الحفاظ على التقاليد الخاصة بالشعارات الوطنية كالأعراف الخاصة بمعارض المنتوجات المحلية والأعراف الثقافية والاجتماعية، تقاليد تراعي في بناء السياسة الإدارية المحلية وتوظف لصالحها، بما لها من رمزية في حياة المواطن، بالإضافة إلى الأعياد الوطنية المدرجة في القانون.

✓ الاتصال بالحيث والاستماع للمواطن: وتتم هذه العملية بإشراك المواطن في مجريات الحياة التنظيمية المحلية وإعلامه بما يجري وإطلاعها على بعض الوثائق وتسهيل مرور المعلومات بين المواطن وإدارته.

وعموماً هذه هي الوظائف المناطة بكل مؤسسات الإدارة المحلية، وتبقى بعض الخصوصيات التي تميز الإدارة المحلية هي جوهر المهام محدد لها بدقة والأهداف المرسومة لها، ينبغي فقط السعي إلى بلوغها والعمل على إزالة كل

العراقيل المتعلقة بنقص الإمكانيات وسوء التنظيم وتفعيل التنظيم الاجتماعي الداخلي لهذه المؤسسات والرقابة من الانحرافات التنظيمية للجماعات والأفراد.

3. موقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري من الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS :

بُني نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمنظومة ضخمة من القوانين، المراسيم، القرارات، والتعليمات، وهذا لاهتمامها بتسجيل العمليات المالية للدولة وفق أسلوب القيد المزدوج وهو مجال IPSAS ، ويختلف النظام المحاسبي العمومي الجزائري عن الإطار المفاهيمي ل IPSAS حيث:

✓ يعتمد النظام المحاسبي العمومي الجزائري صراحة على الأساس النقدي، في حين أن الفرض الأساسي للإطار المفاهيمي ل IPSAS هو أساس الاستحقاق، إذ لا تقوم المحاسبة العامة للخزينة في الجزائر بتسجيل العمليات المالية إلا إذا اقترنت بالتسديد أو التحصيل النقدي، فقد نصت التعليمات رقم 16 المتضمنة مدونة حسابات الخزينة على أن المحاسبة العامة للخزينة تسجل عمليات الإيرادات والنفقات ، للموازنة العامة، والحسابات الخاصة وعمليات الخزينة فقط وينعكس هذا التوجه على الاختلاف مع الإطار المفاهيمي كذلك من حيث عناصر القوائم المالية، فلا وجود لتلك العناصر التي عددها الإطار ضمن مسار النظام المحاسبي العمومي الجزائري، كما من غير الممكنة إسقاط قواعد الإعراف والقياس للإطار المفاهيمي على نظام يعتمد على الأساس النقدي؛

✓ لا تخدم مخرجات النظام المحاسبي العمومي الجزائري مستخدمي القوائم المالية الذين عددهم الإطار المفاهيمي، وهذا راجع للأساس النقدي الذي يتميز بمستوى إفصاح ضعيف، حيث ينتج عن عمل المحاسبين العموميين قوائم تعتبر عن الوضعية النقدية للدولة دون تقديم صورة عن المركز والأداء المالي لها، ولا يعد استعمال الأساس النقدي الإشكال الوحيد أمام مستخدمي المعلومة المالية في الجزائر بل يتعداه إلى أن القوائم المالية للدولة الناتجة عن النظام المحاسبي غير موفرة للجمهور وموجهة للإستخدام الداخلي فقط، وأما ما يتم الإفصاح عنه فينحصر في الخطة المالية السنوية وبعض المؤشرات عن تنفيذها في شكل قوانين تأخذ طابع قانون المالية كما حددتها المادة 02 من القانون 84-17 ومع ذلك ورغم تأكيد هذا القانون من خلال المادة 68 على ضرورة إرفاق قوانين المالية بمجموعة من الوثائق والملحقات، إلا أن هذه الوثائق لا يتم عرضها بشكل دائم، كل هذا جعل الإفصاح المالي العمومي في الجزائر أمر جد نادر لا يرقى تماما لخدمة المستخدمين الذين ذكرهم الإطار المفاهيمي ل IPSAS

✓ يتميز عرض قانون ضبط الميزانية بتأخر زمني يفارق ثلاث سنوات عن السنة المعنية، ويعكس هذا القانون الحساب الختامي للدولة، ويطرح فارق الثلاث سنوات إشكالية مدى خدمته لأغراض المساءلة واتخاذ القرار

والتقديرات المستقبلية، إذ لا يخدم هذا التأخر خاصيتي ملائمة المعلومة المالية وعرضها في التوقيت المناسب والتي جعلهما الإطار المفاهيمي من خصائص المعلومة المالية؛
✓ الاعتماد على الأساس النقدي لا يخدم خاصيتي الملائمة والصورة الصادقة لانخفاض مستوى الإفصاح، كما أن عدم الاستقرار في عرض القوائم المالية ومحتواها يؤثر على موثوقية المعلومة المالية.¹

4. إصلاحات نظام المحاسبة العمومية :

شهد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة تطورات على مر الزمن وبستم التطرق لمراحل تطور نظام المحاسبة العمومية.

➤ **مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية:** مر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بعدة مراحل منذ الاستعمار الى غاية وقتنا الحالي (1862 الى يومنا هذا) وشملت هذه المراحل ما يلي :

مرحلة الاحتلال (1862 الى غاية 1962) : حيث تميزت هذه المرحلة بالخضوع للنظام الفرنسي مثل(المرسوم الإمبراطوري لسنة 1862) المتضمن التنظيم المحاسبي 50 - 1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر اثناء الاستعمار ..

مرحلة بعد الاستقلال (1962 الى غاية 1975): تميزت بإصدار مجموعة من النصوص الفرنسية مثل المرسوم رقم 65-259 لسنة 1965 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للإلتزامات ومسؤوليات المحاسبين. الذين ينتمون للقطاع العام.

مرحلة الغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية (1975 الى غاية 1990): في هذه المرحلة تم ابطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية وفقا لأحكام الامر 73 / 29 الصادر في 05 جويلية 1973 ، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.²

مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى 1995: تميزت بظهور الاطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وتنظيمها وتحديد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون 90 / 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 الذي يتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة لتطبيقه حيث تعتبر المصدر الأساسي لقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر فقد سمحت بظهور القيد المزدوج بصدور التعليمات 078 في أوت 1991 من اجل تسهيل العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام كما م تحديد نطاق المحاسبين العموميين والامرين بالصرف ونطاق عملهم ومسؤولياتهم والعقوبات التي تترتب على تقصيرهم اثناء أدائهم لمختلف مهامهم.

¹ خميسة ابراهيم ، بن موسى كمال ، مرجع سابق ذكره ، ص 53 .

² ناصر بن سنة، مرجع سابق ذكره ، ص 147 .

مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006: تم التحضير لمشروع الاطار المحاسبي الجديد تم تجنيد المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من محاسبة الصندوق (تعتمد على التسجيل المحاسبي لما تم انفاقه بالإضافة الى التقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة) ثم تم الاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية DGCP التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية بالاستفادة من التجربة الفرنسية اين م إنجازه والاتفاق عليه في 23 افريل 1997 وقد قامت وزارة المالية بالقيام ببعض الإجراءات لضمان التطبيق الفعال للمخطط المحاسبي تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني PCN المطبق في المؤسسات الاقتصادية وتم تجميده سنة 2007.

مشروع عصرنه النظام الميزانياتي سنة 2006: في سنة 2005 تم البدا في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية اين ابرمت وزارة المالية مع مكب استشارات كندي CRC SOGEMA من اجل وضع اصلاح متكامل وشامل لإصلاح المالية العمومية في اطار القرض المقدم من البنك العالمي AL-7047- N° crédit وانتهت الاشغال بإعداد مجموعة من التقارير تم صياغة اهم محاور هذا المشروع لتحقيق جملة من الأهداف اهمها:

- ✓ معالجة الاختلالات المالية ، بالإضافة الى ترقية التخصيص الاستراتيجي للموارد؛
 - ✓ اعتماد منهجية لتكريس التسيير الاقتصادي للمال العام وتتماشى مع اقتصاد السوق وتمكن الدولة من انجاز أدوارها ووظائفها بفعالية أكبر؛
 - ✓ اعتماد نظام معلومات واضح وموجه نحو النتائج من شأنه ان يساهم في ترشيد التسيير المالي ويضمن تحكما أكبر في النفقات العامة ؛
 - ✓ دعم قدرات التقدير والتحليل لدى الاطارات المالية بما يضمن فعالية أكبر للقرارات المالية؛
 - ✓ ضمان قدر أكبر من الشفافية في تسيير المال العام ؛
 - ✓ تحميل المسير العمومي المسؤولية عن نتائج القرارات المالية؛
 - ✓ تحسين أساليب وانماط اعداد الميزانية وصياغة الوثائق بشكل شفاف وواضح .¹
- إصدار القانون العضوي رقم 18 / 15 المتعلق بقوانين المالية :

تم البدا في العمل على هذا القانون منذ 2006 ، تبنت احكام قانون المالية العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 عدة مفاهيم جديدة ناجمة عن عصرنه أنظمة الميزانية لغرض تعزيز الشفافية في استراتيجية الميزانية ، وندرج ضمن اطار ميزانياتي يوزع في شكل مهام وانشطة وبرامج تم وجيهه لبلوغ النتائج المسطرة، اثرت هذه المستجدات على المنظومة الحالية للمحاسبة وهذا في حد ذاته شرط أساسي لنجاح الأنشطة التي ترمي الى

¹ خميسة ابراهيم ، بن موسى كمال ، مرجع سبق ذكره، ص 53 .

تحسين تسيير الدولة لمصالحها فضلا عن الشفافية والرقابة على العمليات المتعلقة بالميزانية،¹ ولذلك كان لا بد من إعادة صياغة الأطر القانونية التي تحكم المحاسبة العمومية والذي تم تأسيسه بموجب القانون 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 المعدل والمتمم، ويشمل هذا الإصلاح المستجدات التي أدرجها القانون العضوي مع مراعاة مبادئ التسيير الكلاسيكية للعمليات المحاسبية والمالية للدولة، على غرار مبدأ الفصل بين المحاسبين العموميين والامرين بالصرف وكذا مبدأ وحدة الصندوق وبذلك تشكل خطوة حاسمة في عصرنة أدوات تنفيذ احكام قوانين المالية، ويهدف هذا الإصلاح الى الانتقال من محاسبة الصندوق نحو المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة او المحاسبة السنوية المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من جهة، كما يسمح هذا الإصلاح باستخراج قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية والذمة المالية والنتيجة عند اقفال السنة المالية من جهة أخرى .

ان هذا الانتقال يسمح للبرلمان بالحصول على جل المعلومات التي تساعد في تقدير وتقييم الوضعية المالية الحقيقية للدولة حتى تتمكن من توجيهه في اتخاذ القرار، وقد ادرج هذا المشروع احكاما جديدة في مجالي محاسبة الدولة والهياكل العمومية الأخرى وهذا من خلال تحديد مختلف الأصناف (المحاسبة الميزانية تدعى بمحاسبة الصندوق - المحاسبة العامة او المحاسبة السنوية - محاسبة تحليل التكاليف)، كما نص على مجموعة المبادئ التي تحكم محاسبة النفقات والايادات العمومية .

تسمح المحاسبة العامة بربط النواتج والتكاليف بالسنة المالية المتعلقة بها وذلك بمجرد الاثبات الفعلي لها.

كما تسمح أيضا بإعطاء نظرة عن الذمة المالية للدولة وكذا ديونها ومستحقاتها.

تسمح محاسبة التكاليف من حساب تكاليف الخدمات المقدمة والخدمات المنجزة وكذا تحليل تكاليف مختلف الأنشطة في اطار البرامج المسطرة، كما تسهل مراقبة مردودية المصالح وهذا يساهم في عملية التحليل كما يساعد على اتخاذ القرار.

ان التطبيق الفعلي لهذه الأصناف من المحاسبة يتطلب مرجع محاسبي مستوحى من المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العمومي وملائم للظرف الجزائري فالغاية منه هو تحسين النجاعة من خلال الحوكمة الجيدة لا سيما في :

✓ جودة التقديرات وذلك بالتكفل بجزء من التكاليف المؤجلة خلال برجة الميزانية وتنفيذها.

✓ اقحام كل متدخل في دورة النفقات ودورة الإيرادات انطلاقا من الاستحقاق الى التنفيذ.

✓ انتاج معلومات تتميز بالجودة وهذا يسمح بتسيير احسن الديون والمستحققات.

✓ تسيير الخزينة بشكل امثل.

¹ الجريدة الرسمية، قانون المالية العضوي 15/18، الصادرة في 07 ذو الحجة عام 1444 هـ الموافق ل 25 يونيو سنة 2023، الجزائر، ص 1 .

ان هذا المشروع يهدف الى الوظيفة المحاسبية بإدراج محاسبة تحليلية للتكاليف ومحاسبة عامة ومحاسبة الميزانية وفق نظام مدمج للمعلومات.

ومن هنا يعد اصلاح المحاسبة العمومية اهم الورشات لعصرنة الدولة مما يحسن نوعية المعلومات الي يتم توجيهها للمواطنين والمسؤولين والمنتخبين حول النشاط الإداري ونتائج السياسة العمومية من اجل تسيير فعال وعقلاني للأنشطة العمومية.

أ-الجوانب المتعلقة بالميزانية **Budgétisation**: حيث تم وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من اعداد الميزانية المحاسبة والرقابة على النفقات العمومية وقد تمت صياغة كل ذلك

✓ **اعتماد ميزانية البرامج المبنية على النتائج** : حيث كانت تعتمد في دراستها على محاسبة الوسائل دون اعطاء اهمية للأهداف، ولكن وتبعاً للأساليب الحديثة فقد تبنت الجزائر محاسبة النتائج أي انه تم تسطير اهداف محددة وعليه تم وضع برامج تمكن من الوصول الى هذه الأهداف وهذا ما حدده لنا القانون العضوي ضمناً للوصول للنتائج المسطرة وتم هذا من خلال الإقرار بوضع برامج الميزانية المبنية على النتائج وقد ارتكز هذا التسيير الحديث على :

✓ **وضع برامج محددة للتسيير.**

تقرير عن الأولويات والتخطيط يعده كل وزير وكل مسؤول مؤسسة عمومية مكلف بتسيير محفظة البرامج الموزعة حسب الإدارة المركزية، حسب المصالح غير الممركزة وكذا حسب الهيئات العمومية تحت الوصاية والهيئات الإقليمية عندما تكلف هذه الهيئات بتنفيذ كل البرنامج أو جزء منه. ويتضمن كل برنامج من هذه البرامج، لا سيما التوزيع بحسب الأبواب للنفقات والأهداف المحددة والنتائج المنتظرة وكذا تقييمهما، مع الاشارة لا سيما لقائمة المشاريع الكبرى، التوزيع الإقليمي لميزانية الدولة.

يتم إعداد هذه الوثائق وفقاً للميزانية حسب كل برنامج، والمتمحورة حول النتائج. وتكتسي الميزانية حسب البرنامج طابعا سنويا ومتعدد السنوات.¹

يتم تقديم البيانات والمعلومات المرتبطة بالمحافظة على المصالح الرئيسية للدولة وبالدفاع الوطني، في وثائق على شكل ملامم، ويجب أن يتم نشرها مع مراعاة حساسيتها. حيث تم ارفاق مشروع قانون المالية التصحيحي بما يأتي :

- تقرير تفسيري للتعديلات المدرجة في قانون المالية للسنة، أي وثيقة من شأنها تقديم معلومات ضرورية تحدد، عن طريق التنظيم، شروط نضج وتسجيل البرامج وكيفية تسيير وتفويض الاعتمادات المالية وكذا الجوانب المتعلقة بمدونة المحاسبة وتقنيات التسجيل التي تسمح بمسك الحسابات بطريقة صادقة ووفية وشفافة.

¹ قانون المالية العضوي رقم 18-15 ، مرجع سابق ذكره ، ص 02 .

- جدول استحقاق الاعتمادات المتعلقة برخص الالتزام،
- قائمة كاملة للحسابات الخاصة للخزينة تبرز على الخصوص مبلغ الإيرادات والنفقات المتوقعة لحسابات التخصيص الخاص،
- جدول التعداد يبيّن فيه تطوراته ويبرر التغيرات السنوية، ويعد حسب كفاءات محددة عن طريق التنظيم.
- ✓ مقارنة البرامج المسطرة مع النتائج المحققة وفقا لمؤشرات قياس الأداء ومن ثم تقييمها.
- وقد تم الإشارة الى الجهات المستفيدة والمطبقين لهذه البرامج وتحديد مهامهم من خلال تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبق على الميزانيات والعمليات المالية وهم:
- ✓ الدولة .
- ✓ الجماعات المحلية
- ✓ المؤسسات الإدارية العمومية ومؤسسات الصحة العمومية.
- ✓ الأشخاص المعنويين المكلفين بتنفيذ كل جزء من برنامج الدولة .
- ✓ تحديد التزامات ومسؤوليات الاعوان المكلفين بتنفيذ الميزانيات والعمليات المالية للأشخاص المعنويين وكذا قواعد تنفيذ عمليات النفقات والايادات العمومية وعمليات الممتلكات والخزينة ونظام المحاسبة والرقابة عليها.
- ✓ تعد كل من ميزانية الدولة وميزانية الجماعات المحلية وتضبط ويصوت عليها والذي يتعلق بالأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية.¹
- ✓ تعريف الامرين بالصرف ومهامه و أنواع الامرين بالصرف.(الامرين بالصرف الرئيسيين. - الامرين بالصرف الثانويين. - الامرين بالصرف الإقليميين.)
- ✓ تحديد اسباب وكيفية ومتى يتم استخلاف وتفويض واعتماد الامرين بالصرف والمهام الموكلة إليهم في حدود صلاحياتهم.
- ✓ يتعلق بالحاسبين العموميين واصنافهم (الحاسبين المختصين.- الحاسبين الرئيسيين.- محاسبي الأموال.) وكفاءات تعيينهم عن طريق التنظيم .
- ✓ كيفية تعيين وكلاء لدى الامرين بالصرف وصلاحيات الحاسبين العموميين والتزاماتهم.
- ✓ يتعلق بواجبات الحاسبين العموميين من أداء القسم الى الصلاحيات والمهام الموكلة إليهم وكيفية تفويضهم وكذا شروط قبول النفقة وتحصيلها والعقوبات المترتبة عليها.
- ✓ كيفية انهاء الحاسب العمومي مع تحديد الفرق بين كل من الامرين بالصرف والحاسبين العموميين.

¹ قانون المالية العضوي رقم 18-15 ، مرجع سابق ذكره ، ص 03 .

✓ وضع ميزانية متكاملة وفق الإطار متعدد السنوات:

وينم هذا عن طريق القيام بالعمليات التالية :

- مسك الدولة محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق.
- مسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات.
- تنفيذ الدولة محاسبة تحليل للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج.
- يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة محلصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية.
- اخذ إيرادات الميزانية في الحساب، بعنوان ميزانية السنة التي تم خلالها تحصيلها، من قبل المحاسب العمومي.
- اخذ نفقات الميزانية في الحساب بعنوان نفقات ميزانية السنة التي تم الالتزام بها ودفعها، من قبل المحاسبين المعنيين. ويجب أن تحسم جميع النفقات من الاعتمادات للسنة المعنية مهما يكن تاريخ نشوء الدين.
- تسجيل إيرادات ونفقات الميزانية المقيدة في حسابات الحسم المؤقت ضمن الحسابات النهائية عند تاريخ انتهاء الفترة الإضافية، كأجل أقصى¹ ويرد تفصيل عمليات الإيرادات التي لم يتم إسنادها بصفة استثنائية، للحساب النهائي في هذا التاريخ، في حساب السنة المالية .
- تقييد موارد وأعباء الخزينة في حسابات الخزينة حسب كل عملية.
- يسهر المحاسبون العموميون المكلفون بالمحاسبة العمومية على ضمان تطبيق قانون المحاسبة العمومية.
- كما تحدد ميزانية الدولة السنوية من إيرادات ونفقات ورصيد الميزانية وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء للسنة القادمة بالإضافة للسنتين اللاحقتين فالميزانية تعتمد وترتكز على طابع السنوية .
- القيام بتأطير ميزانياتي متوسط المدى كل سنة من طرف الحكومة، بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالمالية، في بداية إجراء إعداد قوانين المالية. ويحدد، للسنة المقبلة والسنتين المواليين، تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد ميزانية الدولة وكذا مديونية الدولة، عند الاقتضاء.
- حيث يمكن مراجعة التأطير الميزانياتي المتوسط المدى خلال إعداد مشروع قانون المالية للسنة.
- يجب أن يندرج إعداد ميزانية الدولة والمصادقة عليها وتنفيذها ضمن هدف تغطية مالية دائمة تتماشى مع الإطار الميزانياتي المتوسط المدى.

¹ قانون المالية العضوي رقم 18-15 ، مرجع سابق ذكره ، ص 04 .

يقر قانون المالية للسنة ويرخص لكل سنة مدنية، مجموع موارد الدولة وأعبائها الموجهة لإنجاز برامج الدولة طبقاً للأهداف المحددة والنتائج المنتظرة التي تكون موضوع تقييم.

يهدف قانون المالية التصحيحي إلى تعديل أو تكميم أحكام قانون المالية للسنة، خلال السنة الجارية.

القانون المتضمن تسوية الميزانية هو الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية للسنة وقوانين المالية التصحيحية المتعلقة بنفس السنة.

لا يمكن إدراج أي حكم ضمن قوانين المالية ما لم يتعلق الأمر بموضوع هذه القوانين.

يجب أن تتوافق قوانين التوجيه القطاعية وقوانين البرمجة القطاعية، المقرر تمويلها من ميزانية الدولة، مع الإطار الميزانياتي المتوسط المدى، كما هو معرف في المادة 5 من هذا القانون ولا يمكن تنفيذها إلا في حدود الاعتمادات المالية المرخص بها بموجب قوانين المالية. يجب أن يتوافق مع الإطار الميزانياتي المتوسط المدى كل مشروع نص ذي طابع تشريعي

✓ تحسين عرض ونشر الميزانية :

وهذا عن طريق اظهار كيفية مسك المحاسبة العمومية ومختلف الحسابات والمهام المتعلقة بها وبالميزانية العمومية وذلك من خلال :

- وضع تقسيمات للمحاسبة الميزانية وتعرية كل من محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق. ¹
- تعريف المحاسبة العامة وكيفية التسجيل المحاسبي وطرق الاثبات فيها.
- الهدف من محاسبة تحليل التكاليف .
- الحساب العام للدولة.

يتعلق بمسك المحاسبين العموميين للقوائم المالية وانواعها بالإضافة الى مفهوم الحساب العام للدولة والشروط التي يجب ان تكون في الحسابات .

✓ **وضع تصنيفات جديدة للنفقات العمومية:** وهذا بهدف تحسين عرض ونشر الميزانية فقد تم وضع تصنيفات على أساس النشاط القطاعات الكبرى للدولة.

تجمع أعباء ميزانية الدولة حسب التصنيفات الآتية بحسب:

- النشاط : يتكون هذا التصنيف من البرنامج وتقسيماته،
- الطبيعة الاقتصادية للنفقات : يتكون هذا التصنيف من أبواب النفقات وأقسامها،

¹ قانون المالية العضوي رقم 18-15 ، مرجع سابق ذكره ، ص 5 .

- الوظائف الكبرى للدولة: يتكون هذا التصنيف من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة،

- الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: يعتمد هذا التصنيف على توزيع الاعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية.

حيث يتم تحديد العناصر المكونة للتصنيفات المذكورة أعلاه، عن طريق التنظيم.

حيث تتضمن أعباء ميزانية الدولة، حسب الطبيعة الاقتصادية، الأبواب الآتية:

- نفقات المستخدمين،

- نفقات تسيير المصالح،

- نفقات الاستثمار،

- نفقات التحويل،

- أعباء الدين العمومي،

- نفقات العمليات المالية،

- النفقات غير المتوقعة.

واهم ما تضمنه هذا القانون بخصوص الإيرادات والنفقات العمومية هو ما يلي¹:

- تعريف وتحديد إيرادات الدولة واثبات تحصيلها وتصنيفتها.

- يحدد اثبات وتصنيف الإيراد وتخفيض أو الغاء أو زيادة .

- طرق تحصيل الإيرادات والديون .

- كيفية دفع النفقات وتعريف الالتزام والتصنيفية .

- المرحلة المحاسبية للنفقة .

- طرق الدفع الدين العمومي.

- تسخير المحاسبين العموميين.

- أسباب رفض دفع الدين المالي.

- كيفية تقييم ودفع الديون المستحقة.

- مختلف عمليات الخزينة ومتعاملوا الخزينة وكيفية حيازة وتسيير الأموال العمومية.

¹ قانون المالية العضوي رقم 18-15، مرجع سابق ذكره، ص 06.

- ممتلكات الأشخاص المعنوية وتعريف الأصول المالية وغير المالية وكيفية إدارة أملاك الدولة.
 - كيفية حفظ الوثائق وطرق تبرير الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة .
- في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة لا يسمح بتطبيق أحكامه بحلول تاريخ أول جانفي من السنة المعنية :
- 1 - يستمر تنفيذ إيرادات و نفقات الميزانية العامة للدولة بصفة مؤقتة حسب الشروط الآتية :
 - أ) بالنسبة للإيرادات، وفق النسب وكيفيات التحصيل السارية، تطبيقا لقانون المالية السابق،
 - ب) بالنسبة لنفقات المستخدمين و نفقات سير المصالح وأعباء ديون الدولة و نفقات التحويل، في حدود جزء من اثني عشر، شهريا وخلال مدة أقصاها ثلاثة (3) أشهر، من مبلغ الاعتمادات المالية المفتوحة بعنوان السنة المالية السابقة،
 - ج) بالنسبة لنفقات الاستثمار و نفقات العمليات المالية، في حدود ربع الاعتمادات المالية المفتوحة حسب كل وزارة وحسب كل أمر بالصرف كما تم توزيعها في السنة المالية السابقة.
 - 2 - يستمر تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة وفقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمها قبل بداية السنة المالية الجديدة.

✓ تحديث مسار التنفيذ والرقابة على عمليات الميزانية: ¹

بالنسبة للرقابة :

- يتعلق بعمليات المتعلقة بتنفيذ ميزانيات الأشخاص المعنوية وخضوعها للرقابة.
- كما تضمن أنواع الرقابة الإدارية وتعريف الرقابة الداخلية والرقابة السلمية والرقابة النظامية.
- الرقابة الميزانيةية -تحديد من يمارس الرقابة الميزانيةية والاهداف منها.
- الرقابة القضائية والبرلمانية.
- كما يتعلق بمكان إيداع الامرين بالصرف والمحاسبين العموميين لحساباتهم وان المصادقة من طرف مجلس المحاسبة يعد تقريرا ويرافق مشروع قانون تسوية الميزانية.

بالنسبة للمسؤولية:

- تحديد مسؤوليات الامرين بالصرف ونياباتهم ومعاقبتهم عن أي مخالفات تضر بالخزينة العمومية او باي هيئة عمومية أخرى .

¹ قانون المالية العضوي رقم 18-15 ، مرجع سابق ذكره ، ص 07 .

- مسؤوليات المراقبين الميزانيتين ومعاقبتهم عند ارتكاب أخطاء او مخالفات.
 - لمحاسبين العموميين ومفوضيهم واعوانهم مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق او أي خروقات أخرى ويخضعون للعقاب في حال حدوث أي مخالفات او تجاوزات وفقا للتشريعات.
 - ان للوزير المالية الحق في منح ابراء من المسؤولية في حالة اثبات حسن النية او القوة القاهرة .
- ✓ تعزيز وظيفة الإرشاد الاقتصادي لوزارة المالية :

يتعلق بتحديد كيفية مسك المحاسبة العمومية كما تلغى جميع الاحكام المخالفة لهذا القانون .¹

من خلال تحليل قانون المالية 18-15 نلاحظ انه مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وله علاقة وثيقة بهذه المعايير وقد أشار لذلك من خلال عدة مواد باعتبار هاته المعايير أداة توجيهية للمحاسبة في القطاع العمومي وهذا ما يسمح بتحقيق فعالية وكفاءة اكبر وقد تجلّى ذلك من خلال القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير بما يسمح بتقديم صورة واضحة عن المؤسسات الحكومية بالإضافة الى ضمان تقديم معلومات تتميز بالجودة والموثوقية للمستخدمين وأصحاب العلاقة وبالتالي سهولة الرقابة على الأداء وتجنب عمليات هدر المال العام ومحاربة كل اشكال الاختلاسات والفساد مهما كانت طبيعته.

بالإضافة الى ان الجزائر وبهذا الصدد قد وضع بعض القوانين التي اشارت فيها الى ضرورة الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجع أساسي لها من اجل تبني هذه المعايير واهمها قانون المالية العضوي 18-15 وقانون المحاسبة العمومية 23-07 .

قانون المحاسبة العمومية 23-07: تم البدا في العمل على هذا القانون منذ 2018، جاء ضمن احكام قانون العدد 40 الصادرة في 07 ذو الحجة عام 1444 هـ الموافق ل 25 يونيو سنة 2023، لاسيما المواد 143 و 144 (الفقرة 2) و 145 و 148 منه. بالاعتماد على القوانين التالية

القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 والمتعلق بقوانين المالية،

الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني،

القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية،²

القانون رقم 90-30 المؤرخ في الأول ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون أملاك الدولة،

الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة،

¹ **قانون المالية العضوي رقم 18-15** ، مرجع سابق ذكره ، ص 08 .

² الجريدة الرسمية، **قانون المحاسبة العمومية 07/23** ، الصادرة في 07 ذو الحجة عام 1444 هـ الموافق ل 25 يونيو سنة 2023، الجزائر ، ص 1 .

القانون رقم 10-11 المؤرخ في الموافق 22 يونيو سنة 2011 والمتعلق بالبلدية،

القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 فبراير سنة 2012 والمتعلق بالولاية،

➤ اعتماد الميزانية المبنية على النتائج: حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير

المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية لكل من: الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018.

➤ تحديد مهام كل من الامرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم: بحيث يحدد التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانيات والعمليات المالية للأشخاص المعنوية. كما يقوم بتحديد قواعد تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الممتلكات وعمليات الخزينة ونظام المحاسبة والرقابة المتعلق بها.

حيث يتم اعداد ميزانية الدولة وضبطها ومن ثم يُصوّت عليها ويقوم بإعدادها الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية وهم:

➤ الأمر بالصرف: وهو كل شخص معيّن أو منتخب أو مكلف يُحوّل بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية. حيث يكلف الأمر بالصرف بما يأتي:

✓ إثبات كل من الحقوق والالتزامات،

✓ تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها،

✓ ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفروضة باستثناء الاعتمادات التقييمية،

✓ إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى،

✓ الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه. كما يضمن الأمر بالصرف برحمة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

حيث يقسم الأمور بالصرف الى: أمرين بالصرف رئيسيين، او ثانويين، او إقليميين لميزانية الدولة.

الجدول رقم(03-02): تصنيفات الامرين بالصرف.

الأمرون بالصرف			
رئيسيين	ثانويين	إقليميين لميزانية الدولة.	
بالنسبة لميزانية	— الوزراء والأعضاء تسجل الاعتمادات باسمهم،	— توزيع الاعتمادات	مسيرو برامج الهيئات

الدولة :	— مسؤولو الهيئات العمومية، المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي.	المالية و فروعها،	للبرنامج الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ
بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية	— الولاية، رؤساء المجالس الشعبية البلدية.	— الاعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير.	البرنامج ككله أو جزء منه.
بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية	— مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، المسؤولون المعيّنون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.		

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على قانون المحاسبة العمومية 07/23

استخلاف الامرين بالصرف :

يتم استخلاف الامر بالصرف في حالة الغياب أو المانع بمستخلف يقوم بمهامه.

يشمل الاستخلاف جميع المهام. كما يتم استخلاف الامرين بالصرف بموجب مقرر تعيين يعد من قبل الامر بالصرف، كما يمكنهم في حدود صلاحياتهم وتحت مسؤوليتهم، أن يفوضوا الإمضاء بموجب مقرر تفويض بالإمضاء للموظفين والأعوان العموميين المؤهلين في هذا الشأن والخاضعين لسلطتهم المباشرة، يتم إعداده ويبلغ للمحاسب العمومي المختص وإلى المراقب الميزانياتي المؤهل.

ففي حالة شغور مؤقت لمنصب الامر بالصرف، يعين الامر بالصرف المكلف من طرف السلطة الوصية، في انتظار استكمال إجراء تعيين مسؤول في هذا المنصب. بحيث يجب أن يتم اعتماد كل من الامرين بالصرف والامر بالصرف المكلفين ومفوضيهم ومستخلفيهم لدى المحاسبين العموميين المختصين فيما يتعلق بالعمليات التي يقومون بتنفيذها.¹

يحدد التنظيم شروط وكيفية الاستخلاف و الاعتماد والتفويض بالإمضاء وتعيين الامرين بالصرف المكلفين .

➤ **المحاسبون العموميون:** يعتبر محاسباً عمومياً، كل عون عمومي معيّن أو معتمد قانوناً. يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون حصرياً لسلطته. تحدّد كفاءات تعيينهم أو اعتمادهم، دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي ومن دون أن يتحصّل على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لهذا الغرض.

يكون المحاسبون العموميون إمّا محاسبين مختصين أو مفوضين وإمّا محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإمّا محاسبين الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي. والجدول التالي يمثل المحاسبين العموميين وتصنيفهم.

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص03.

الجدول رقم (03-03) : تصنيف المحاسبين العموميين ومهامهم

المحاسبون العموميون	مهامهم
المحاسبون المختصون	المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.
المحاسبون المفوضون	ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.
المحاسبون الرئيسيون	يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة.
المحاسبون الثانويون	عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.
محاسبو الأموال والقيم	المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص
محاسبو التركيز المحاسبي	يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على قانون المحاسبة العمومية 07/23.

يُكلف المحاسب العمومي بما يأتي :

- ✓ تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات،
- ✓ حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها،
- ✓ تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات،
- ✓ مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،
- ✓ مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة،
- ✓ التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة،
- ✓ إعداد القوائم المالية وحساب التسيير،
- ✓ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.¹

➤ تصنيف النفقات والإيرادات العمومية :

يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة، التأكد من :

- احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة ،
- صفة الأمر بالصرف،
- توفر الاعتمادات المالية،
- توفر السيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة،

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 4-5 .

- تبرير أداء الخدمة،
 - دقة حساب مبلغ الدين،
 - دقة التقييد الميزانياتي،
 - وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما،
 - الطابع الإبرائي للدفع،
 - عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة
- كما يجب على المحاسب العمومي القيام بتحصيل الإيراد أو دفع النفقة في الآجال المحددة. كل عقوبة صدرت في حق المحاسب العمومي باطلة ولا أثر لها إذا ثبت أن الأمر الذي رفض تنفيذه كان من شأنه أن يؤدي إلى إقحام مسؤوليته الشخصية والمالية.
- يتم إنهاء مهام المحاسب العمومي بنفس كفاءات تعيينه. باستثناء حالة الوفاة أو التخلي عن المنصب، يترتب على إنهاء مهام المحاسب العمومي إعداد محضر تسليم المهام.
- تتناهى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.

➤ **الإيرادات**: يقصد بالإيراد المبلغ الكلي للحصائل دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات.

المرحلة الإدارية لتحصيل الإيرادات:

- يجب إثبات وتصفية الإيرادات قبل التكفل بها وتحصيلها. يجب تسويتها من قبل المحاسبين العموميين.
- إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.
- تصفية الإيراد هو الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدائن لفائدة الدائن العمومي.
- يترتب على كل خطأ في التصفية إصدار أمر بإلغاء أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف الأمر بالصرف.¹
- التحصيل هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي. أما عن طريق تحصيل ودي عن طريق دفع طوعي من المدين لفائدة الأشخاص المعنوية أو جبري هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية في حالة غياب إجراءات التحصيل الودّي. من أجل تحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة، يحوّل للمحاسبين العموميين إصدار إشعار ما للمدين لدى الغير، وذلك عقب جعل السند تنفيذياً. كما يحوّل لهم القيام باقتطاعات مباشرة على حسابات المدينين المفتوحة في كتاباتهم المحاسبية.

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 06 .

- يتعيّن على الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العمومية أو الخاصة الخاضعة للقانون الجزائري تقديم أي معلومة يراها المحاسبون العموميون بناءً على طلبهم، ضرورةً للحصول الجبري للديون. لا يحتج بالسر المهني أو السر البنكي أمام المحاسبين العموميين الطالبين لمثل هذا النوع من المعلومات.
- يرخصّ للآمرين بالصرف بعدم إصدار أوامر الإيراد المتعلقة بالديون التي يحدّد مبلغها.
- تحدّد قواعد الاستحقاق وتقدم الديون العمومية بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها.
- يجب على المحاسب العمومي، قبل القيام بأي عملية دفع وحسب المعلومات التي يحوزها، إجراء المعارضة لفائدة الدولة أو الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، على المستحقات المسدّدة على مستوى صندوقه. لا يمكن لمديني الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون الاعتراض على إجراء المعارضة الذي قام به المحاسب العمومي.
- تعتبر أوامر الإيراد التي تعدّر تحصيلها بعد استنفاد كل الإجراءات القانونية من طرف المحاسبين العموميين، منعدمة القيمة.

عمليات النفقات:

- يجب أن تكون النفقات العمومية مقررة في ميزانية الدولة و/أو مرخصة بموجب قوانين المالية. فيما يخصّ الجماعات المحلية، تتمثل النفقات في استعمال الاعتمادات المالية المصوّت عليها.

المرحلة الإدارية للنفقة العمومية:

يتم ذلك باتباع المراحل الآتية :

- قبل أن يتم دفع النفقات، يتم الالتزام بها وتصفيتها والأمر بصرفها أو تحرير حوالات بشأنها. غير أنه، يمكن دفع بعض النفقات دون التزام مسبق ودون أمر بالصرف مسبق أو دون أمر بالصرف.¹
- تحديد الالتزام (الالتزام هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة). حيث يجب أن يحترم موضوع الرخصة الميزانية و حدودها. تتمثل التصفية في التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة، وتتضمن :
- النظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين،
- شهادة أداء الخدمة، التي يشهد من خلالها الأمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 07 .

- الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية (الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي).

المرحلة المحاسبية للنفقة العمومية:

يتم باتباع المراحل الآتية :

يمكن للأمرين بالصرف لدى الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، اللجوء إلى طريقة الدفع بالاعتماد.

في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن للأمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابياً وتحت مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض.

إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير، تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحوّل إلى الأمر بالصرف.

يرسل المحاسب العمومي عرض حال إلى الوزير المكلف بالمالية وإلى مجلس المحاسبة . غير أنه، يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال للتسخير في الحالات الآتية :

- عدم توفر الاعتمادات المالية،

- عدم توفر السيولة، ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة

- انعدام إثبات أداء الخدمة،

- الطابع غير الإبرائي للدفع،

- عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتمزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصاً عليها في التنظيم المعمول به.

كل الديون المستحقة لفائدة الغير على عاتق الأشخاص المعنوية .¹

تتقادم وتسقط نهائياً إذا لم تدفع هذه الديون في أجل أربع (4) سنوات، ابتداء من اليوم الأول من السنة المالية التي تصبح فيها هذه الديون مستحقة، ما لم تنصّ أحكام قانون المالية على خلاف ذلك.

تقيّد نهائياً في ميزانية الدولة، الديون التي لم تدفع في نفس الأجل المذكور أعلاه، والمستحقة لفائدة الغير على عاتق المؤسسات والهيئات العمومية المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج في إطار مهمة الإشراف المنتدب على المشروع. يسقط نهائياً الدين المتقادم المستحق لفائدة ميزانية الدولة في حالة عدم تحديد مصدره أو طبيعته.

كما لا تطبق هذه الأحكام على الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الأولى والثانية من المادة 316 من الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدّل والمتمّم، وكذا على الديون

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 10-09 .

الناجئة عن الأجور ولواحق أجور المستخدمين. توقف آجال التقادم الرباعي في حالة رفع طعن لدى جهة قضائية وإلى غاية تاريخ صدور القرار القضائي النهائي المثبت لحق الدائن.

تتقدم نهائيا وتكتسب لصالح ميزانية الدولة أو الأشخاص المعنوية المبالغ الواردة في كتابات المحاسبين العموميين بعنوان الودائع الإدارية والقضائية التي لم تسدد خلال أجل خمس عشرة (15) سنة، يبدأ سريانها ابتداء من أول يوم من السنة المالية التي تم تقييدها فيها، ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك.

➤ **تسيير وتنفيذ الميزانية :** يدون المحاسب العمومي في إطار عمليات الخزينة، عمليات ودائع الأمانات والضمانات المنفذة على مستوى الخزينة العمومية. توصف عمليات الخزينة المنصوص عليها في أحكام المادة 59 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 والمتعلق بقوانين المالية، تقرّر وترخص وتنفذ العمليات المنجزة على الحسابات التجارية وحسابات التخصيص الخاص وحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية بنفس الشروط الخاصة بالعمليات المنجزة على الميزانية العامة للدولة.

متعاملو الخزينة: هم الهيئات والخواص الذين يودعون بصورة إلزامية أو اختيارية الأموال في الخزينة، أو الذين يرخّص لهم بالقيام بعمليات الإيداع والسحب، إمّا تطبيقا للقوانين والأنظمة وإمّا بموجب اتفاقيات.

شروط و طرق تسيير وتنفيذ الميزانية :

- لا يمكن أن يتمّ أي دفع على المكشوف لفائدة حسابات متعاملي الخزينة.
- تسيّر الهبات الممنوحة من الحكومات الأجنبية والهيئات الدولية وفقا للأحكام الواردة في الاتفاقيات وبروتوكولات الاتفاق التي تحكّمها. وتنفذ بنفس الشروط الخاصة بالعمليات المنجزة على ميزانية الدولة.¹
- تتم حيازة وتسيير الأموال العمومية مهما كانت طبيعتها أو مصدرها من قبل المحاسبين العموميين وفقا لمبدأ وحدة الصندوق.
- لا يمكن للآمرين بالصرف أو أي عون آخر ليست له صفة محاسب عمومي أو وكيل، أن يتداولوا الأموال العمومية.
- تتشكل ممتلكات الأشخاص المعنوية من مجموع الأصول المالية وغير المالية. تتشكل الأصول المالية من مجمل الأموال المتاحة والودائع المالية تحت النظر والآجلة والأوراق المالية والمستحقات على الغير. تتشكل الأصول غير المالية من مجموع الممتلكات المادية وغير المادية.
- مع مراعاة صلاحيات إدارة أملاك الدولة، يخضع تسيير الممتلكات غير المالية للأشخاص المعنوية .

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 4-5 .

- يتمثل اختصاص كل أمر بالصرف في حدود الجزء من الممتلكات الذي يسيّره.
- يجب تبرير عمليات الإيرادات والنفقات والخزينة.
- يمكن إعداد وإرسال وحفظ المستندات والوثائق الثبوتية بشكل رقمي،
- يجب أن تحفظ الوثائق الثبوتية الخاصة بعمليات التسيير للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى غاية تقديمها لمجلس المحاسبة قصد تصفية الحسابات أو إلى غاية انقضاء أجل عشر (10) سنوات، ابتداء من تاريخ إيداع الحساب لدى مجلس المحاسبة. عندما يتولى الأمر بالصرف حفظ الوثائق، يمكن للمحاسب العمومي في أي وقت أن يمارس حق استظهارها كلها أو جزء منها.

➤ مسك المحاسبة وحسابات الدولة:

- المحاسبة العمومية نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال :
- إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة،
 - عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية،
 - المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها. كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية.

تتضمن المحاسبة العمومية محاسبة ميزانية ومحاسبة عامة ومحاسبة تحليل التكاليف.¹

تمسك المحاسبة العمومية بواسطة نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية. يجب مسك المحاسبة العمومية بواسطة رقمية، تراعى فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها

واسترجاعها. تمسك المحاسبة العمومية لمدة سنة مدنية، ابتداء من أول جانفي إلى 31 ديسمبر من السنة المعنية.

تقسيمات المحاسبة الميزانية:

- تنقسم المحاسبة الميزانية إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق :
- محاسبة الالتزامات: يتم تسجيل النفقات الميزانية بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها.
 - محاسبة الصندوق: يتم تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم تحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين.

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 4-5.

يترتب على محاسبة الصندوق نتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات المحصّلة والنفقات المدفوعة في الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة بعنوان السنة المالية المعنية.

تدمج ضمن المحاسبة الميزانية، على التوالي، المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية لعمليات الإيرادات والنفقات، وتتبع تسيير واستهلاك رخص الالتزام واعتمادات الدفع.

1. **المحاسبة العامة** : تسجل المحاسبة العامة مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية

والنتيجة. وتقوم هذه المحاسبة على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات.

تؤخذ العمليات بعين الاعتبار خلال السنة المالية التي ترتبط بها، بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها.

المحاسبة العامة هي محاسبة سنوية. وتهدف إلى تسجيل مختلف قيود :

– العمليات الميزانية،

– عمليات الخزينة،

– العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية،

– جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير الثابتة،

– الاهتلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية.

طريقة مسك المحاسبة العامة :

– تمسك المحاسبة العامة وفق مبدأ القيد المزدوج حصريا من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي.

1

– يثبت الآمرون بالصرف الحقوق والالتزامات ويقومون بجرد الممتلكات، ويعدّون الوثائق اللازمة لمسك المحاسبة العامة ويرسلونها إلى المحاسبين العموميين.

– تستند المحاسبة العامة إلى عناصر الجرد التي يمسكها أعوان يعينهم الأمر بالصرف.

– يمكن للمحاسبين العموميين أن يطلبوا من الآمرين بالصرف أي وثيقة أو معلومة ضرورية لممارسة مهامهم.

– تسمح المحاسبة العامة للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بإعداد الميزان العام للحسابات والقوائم المالية كما هي محدّدة في المخطط المحاسبي.

2. **محاسبة تحليل التكاليف**: تهدف محاسبة تحليل التكاليف إلى تحليل تكلفة مختلف الأنشطة الملتمزم بها في

إطار البرامج، بهدف التمكين من تقييم نجاعتها.

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 4-5.

طريقة مسك حاسبة التكاليف :

- بمسك الآمرون بالصرف محاسبة تحليل التكاليف التي تقوم على أساس معطيات المحاسبة العامة.
- 3. الحساب العام للدولة: يكلف المحاسبون العموميون بإعداد القوائم المالية وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- تستخدم هذه القوائم في إعداد الحساب العام للدولة.
- القوائم المالية هي :
- الحصيلة أو الوضعية المالية،
- حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية،
- جدول تدفقات الخزينة،
- الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدّد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الأخرى.
- يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تسمح بتقديم صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة. ويتضمن الميزان العام للحسابات والقوائم المالية.
- يتم ضمان نوعية حسابات الأشخاص المعنوية، باحترام مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم المحددة في المخطط المحاسبي. يجب أن تكون الحسابات :
- مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها،
- منتظمة وصادقة،¹
- معدّة وفق طرق دائمة، بهدف ضمان قابلية المقارنة بين السنوات المالية،
- مستوعبة لجميع وقائع التسيير حسب مدى الاطلاع على واقعيّتها وأهميتها النسبية مع مراعاة مبدأ الحذر،
- متناسقة بكيفية تضمن المعلومات المحاسبية المقدمة خلال السنوات المالية المتتالية، مع الحرص على الربط الجيد للعمليات بالسنة المالية المتعلقة بها، شاملة وتستند إلى تقييم مستقل وتسجيل محاسبي منفصل لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والنواتج، دون إمكانية المقاصّة،
- تعتمد على كتابات محاسبية موثوقة وواضحة ووجيهة تعكس صورة صادقة للممتلكات والوضعية المالية.
- الرقابة على النتائج ومقارنتها والمسؤوليات: تخضع العمليات المتعلقة بتنفيذ ميزانيات الأشخاص المعنوية، لرقابة إدارية وبرلمانية وقضائية.

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 4-5 .

تشمل الرقابة الإدارية : الرقابة الداخلية والرقابة السّلمية والرقابة النظامية والرقابة الميزانية. جدول تباين الوضعية الصافية المالية،

الرقابة الداخلية: تشمل مجمل الإجراءات والطرق التي تسمح لمسؤول مصلحة بالتأكد من سيرها الحسن، لاسيما التحكم الجيد في المخاطر.

الرقابة السّلمية: هي رقابة الإدارة على مصالحها.

الرقابة النظامية: هي الرقابة التي تمارسها المفتشيات والهيئات الرقابية المؤهلة صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما.

يمارس الرقابة الميزانية مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتهدف إلى ما يأتي :

– السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها،

– التحقق المسبق من توفر الاعتمادات ومناصب الشغل المالية،

– تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات، أو، عند الاقتضاء، تبرير الرفض،

– ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الالتزامات،

– تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية،¹

– مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه،

– إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة.

الرقابة القضائية : يجب على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة وفق الشروط والكيفيات وضمن الآجال المحددة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما.

تم المصادقة على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة الذي يعدّ تقريراً يتعلق بالمصادقة على الحسابات ويرافق مشروع قانون تسوية الميزانية.

الرقابة البرلمانية : يقوم البرلمان بمراقبة تنفيذ الاعتمادات المالية التي صادق عليها من خلال قوانين المالية.

يقوم أعضاء البرلمان بمراقبة تنفيذ ميزانية الدولة سنوياً عن طريق التصويت على قانون تسوية الميزانية.

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 4-5 .

يمكن لأعضاء البرلمان تقديم أسئلة شفوية أو كتابية لأعضاء الحكومة فيما يخص استعمال الموارد المالية للدولة. يمكن للبرلمان بغرفتيه مناقشة التقرير الحكومي المتعلق بتطور وضعية الاقتصاد الوطني وتوجيه المالية العمومية طبقاً لأحكام المادة 72 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 والمتعلق بقوانين المالية، بغض النظر عن الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام والوسائل المادية، يتحمل الآمرون بالصرف والآمرون بالصرف المكلفون ومفوضوهم ومستخلفوهم المسؤولية شخصياً عن الأخطاء والمخالفات التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية. ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

المراقبون الميزانياتيون ومساعدوهم مسؤولون شخصياً عن التأشير والآراء التي يمنحونها، وعن الرفض الذي يبلغونه في ظل احترام القواعد التشريعية والتنظيمية والقواعد المتعلقة بالانضباط الميزانياتي والمالي. ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحساب صادرة عن الوزير المكلف بالمالية. لا يوقف الطعن المقدم من قبل المدعين عملية التحصيل.

المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصياً عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقاً يَبِيناً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية. ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات.¹

يمكن للوزير المكلف بالمالية منح إبراء من المسؤولية أو إعفاء جزئياً أو كلياً من تصفية باقي الحساب المنطوق به في حق المحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم وكذا الوكلاء الماليين، في حالات إثبات حسن النية أو حالات القوة القاهرة. تمسك المحاسبة العمومية، وفقاً للتنظيم المعمول به، في انتظار إرساء نظام معلوماتي مدمج.

تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون، لاسيما منها أحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم.²

يظهر لنا من خلال قانون المحاسبة العمومية الجديد 07/23 أنه تموضع اسس جديدة للمحاسبة العمومية اعتمدت على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حيث وضح لنا مختلف مهام الامرين بالصرف والمحاسبين العموميين

¹ قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 4-5.

² قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، المرجع السابق ذكره ، ص 4-5.

وطرق مسك وتنفيذ المحاسبة العمومية وكيفية اعداد الميزانية العمومية ومختلف البنود التي يجب ان تتضمنها والقوائم المالية التي يجب مسكها كما بين لنا كيفية تسجيل الايرادات والنفقات في الميزانية العمومية والرقابة الميزانية .

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية والتحديات التي تواجهها في إطار الحكم الرشيد والبياتة و إنعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على تسيير مؤسسات القطاع العام .

تطورت المحاسبة العمومية الحديثة بشكل سريع وأصبح لديها ابعاد تسييرية بحتة وتنوعت ادواتها باستخدامها لمحاسبة التكاليف من جهة والمحاسبة الادارية وكافة تقنياتها من جهة اخرى. وعليه فان اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر اصبح حتمية حتى تتماشى مع الممارسات الدولية كذلك فان الهيئات العالمية الكبرى مثل صندوق النقد الدولي يحفز ويدعم كل دولة ترغب فب اصلاح نظام محاسبة قطاعها العام غير ان هذا الاصلاح يجب ان يكون ممنهج حتى يحقق الاهداف المسطرة لان التنفيذ غير المنظم والفوري يشكل خطرا معتبرا على نجاح عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .وعليه يجب ان يمس الاصلاح كل الجوانب ذات العلاقة سواء كانت تتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تشمل ما يلي :

اولا: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البيئة الجزائرية

➤ مشاركة الاطراف ذات العلاقة :

يتطلب اعتماد معايير IPSAS بنجاح وفهم وتنقيف واشراك الاطراف ذات العلاقة الرئيسيين بما في ذلك اصحاب المناصب السياسية والمدققون والمحاسبون العموميون ومصاريف الدولة والوزارات ويحتاج الى المشاركة ودعم الجهاز التنفيذي الحكومي الى جانب لجنة الحسابات العامة (او ما يعادلها) ومهنة التدقيق وهيئات التمويل ولن ينجح التغيير اذا تم فرضه.

➤ تغيير اساس الاستحقاق المحاسبي :

يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالي على الاساس النقدي الذي تعتبر واقعة تحصيل الايرادات وواقعة سداد النفقات هي معيار لتجميع وتسجيل وقياس النتائج بغض النظر عما اذا كانت هذه الايرادات المحصلة او تلك النفقات المسددة تخص الفترة الزمنية الحالية. غير ان اعتماد الاساس النقدي في المحاسبة العمومية يتعذر معه اجراء المقارنة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل نشاطها .ولا يوفر بيانات حول تطور او توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية بتقييم الاصول و الاهتلاكات ومتابعة المخزونات لذا يتوجب تعديل اساس القياس بالتحول الى اساس الاستحقاق المحاسبي يتم الاعتراف بالمعاملات والاحداث الاخرى في البيانات المالية بموجب هذا الاساس عند وقوعها وليس فقط عند قبض او دفع النقد او النقد المعادل لذلك يتم تسجيل المعاملات والاحداث في السجلات المحاسبية ويتم الاعتراف بها في البيانات المالية عن الفترات التي ترتبط بها لأنه يعطي للسنة المالية

شخصية معنوية لها ذمة الية خاصة بها حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من ايرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل او الصرف . اضافة الى تقييم الاصول العينية ومتابعة اهتلاكها.¹ و بالتالي فان الفائدة الرئيسية للمحاسبة على اساس الاستحقاق هي تخصيص الايرادات والنفقات الحكومية بشكل صحيح مع مرور الوقت.

➤ تخفيف مركزية السلطة :

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الادارية الاخرى من تخطيط ورقابة وهذا الوضع ناتج عن تمييط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية واخرى فان تصميم البرامج والانشطة ووحدات الاداء سيختلف في كل منها .

➤ تكوين العنصر البشري :

لقد كان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديا في العديد من البلدان حيث يتطلب تنفيذ برامج من التدريب لرفع مهارات وربما سيكون هناك ضغوط اضافية لتوظيف واستبقاء الموظفين المهرة في هذا المجال .

➤ تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في الوحدات العمومية :

من اجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة لان استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الانجاز فيم يتعلق بالعمل المحاسبي وبتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية اكثر دقة مما يكون له اثر ايجابي على التقارير المالية .

➤ الدعم الخارجي :

يمكن للحكومات وكيانات القطاع العام الاستفادة من الدعم الخارجي فمثلا يمكن ان تساعد المنظمات المهنية للمحاسبة من رفع مستوى الوعي بالحاج الى تقارير مالية شفافة في القطاع العام بما في ذلك توفير التدريب على المعايير المحاسبية حتى تتيح للجهات دعم الاحترافية في الادارة المالية للقطاع العام.² ثانيا :صياغة مشروع معايير المحاسبة للدولة كخطوة أولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر .

تعمل الجزائر على تبني إستراتيجية تطبيق المعايير، تبعا لدرجة التطبيق المبينة كما يلي:

¹ د. مزياي نور الدين ، حفصي مريم ، اهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية،مجلة ارساد للدراسات الاقتصادية والادارية (2) ،2019، ص151 .
² د. مزياي نور الدين ، حفصي مريم ، مرجع سابق ذكره، 2019، ص151 .

✓ المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة؛

✓ المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط؛

✓ المعايير التي لا بد من تأجيل التنفيذ؛

✓ المعايير التي يتعين استبعادها.

وفي إطار سياسة الدولة الإستراتيجية لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام تحاول كخطوة أولى بالتركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة وتستطيع تطبيقها حاليا، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى، وفي هذا الإطار احتوى مشروع معايير المحاسبة للدولة لسنة 2014 على 17 معيارا، حيث تمت صياغتها بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع تكييفها مع البيئة المحلية، والنظام المحاسبي المالي (SCF) والنظام

المحاسبي الفرنسي (PCG)؛ والإصلاح المحاسبي والموازناتي في كل من فرنسا وبلجيكا.¹

والجدول التالي يبين محتوى مشروع معايير المحاسبة للدولة في الجزائر:

الجدول رقم (03-04): محتوى مشروع معايير المحاسبة في الجزائر .

رقم مشروع المعيار المحاسبي للدولة	اسم المعيار
01	عرض القوائم المالية
02	قائمة التدفقات النقدية
03	الايرادات بين المعاملات غير التبادلية
04	الأعباء
05	مكونات خزينة الدولة
06	الديون والادوات المالية لأجل
07	الإستثمارات في المنشآت الزميلة
08	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
09	الاصول المادية
10	الاصول غير الملموسة
11	المخصصات الالتزامات والاصول المحتملة
12	الايرادات من المعاملات التبادلية

¹ محمد طويلب، فاطمة الزهراء قاضي، مرجع سبق ذكره، ص 493 .

المخزون	13
عقود الايجار	14
انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد	15
السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء	16
الحقوق على الاصول المتداولة	17

المصدر: فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، مرجع سبق ذكره ، ص 493.

ثالثا: التحديات التي تواجه الجزائر في إطار الحكم الرشيد:

في ظل الظروف المتعلقة بانفتاح الجزائر على العالم الخارجي، و زيادة حدة المنافسة نتيجة إفرات العولمة، تبرز مجموعة من التحديات الأساسية الواجب تحقيقها لاستكمال سياسة الحكم الرشيد. فالجزائر ملزمة ب:

- ضمان الاستقرار السياسي و الاقتصادي، و جعله يتوافق و متطلبات المحيط الجديد: من حوكمة جيدة، خلق مناصب شغل، تخفيض معدلات الفقر و البطالة، تهيئة ظروف إنشاء المؤسسات، توفير خدمات قاعدية ذات جودة، إشراك المنظمات بأنواعها (الاقتصادية، الجمعيات، الأحزاب...) في عملية اتخاذ القرار... و لا يتم هذا الأمر إلا في إطار نقاش وطني على نطاق واسع يشمل جميع الأطراف المعنية، مع توفير ميكانيزمات شفافة لتحقيق توصياته.

- العمل على تخفيض التبعية للبترو، أي تنويع النشاط الاقتصادي

- تهيئة مناخ للأعمال يتوافق و متطلبات التنمية المستدامة، خاصة في جانب تطوير الاستثمار الخاص سواء المحلي أو الأجنبي.

- تحسين جودة الخدمات القاعدية المقدمة: من صحة، أمن، تعليم، عدالة و قضاء.¹

رابعا : إنعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على تسيير مؤسسات القطاع العام:

إن تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة في القطاع العام من شأنه تعزيز قدرة المؤسسات العمومية على توفير خدمات ذات جودة عالية في ظل مشاركة كل الأطراف ذات العلاقة في التسيير، مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المواطن بهذه المؤسسات وبالتالي ثقته في الحكومة و يظهر ذلك من خلال ما يلي :

أثر تبني مبادئ وقواعد الحوكمة على عملية إتخاذ القرارات ومشاركة الأطراف ذات العلاقة :

يظهر ذلك من خلال ما يلي :

¹ غضبان حسام الدين، مساهمة اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، مذكرة دكتوراه ، جامعة محمد خيضر -بسكرة- ، 2014، ص 129.

➤ تعزيز آليات الرقابة وتسهيل إستخدامها:

وذلك من خلال تفعيل طرق المساءلة مما يدفع الموظف في المؤسسات العمومية إلى الحرص على إتخاذ القرارات الصائبة في ما يتعلق مع الموارد المتاحة، ومحاولة استغلالها بالطرق المثلى الامر الذي يحقق اهم المبادئ التي جاء بها التسيير العمومي الحديث والمتمثلة في التركيز على النتائج وتخفيض التكاليف، كل ذلك سينعكس إيجابا على جودة الخدمة العمومية من خلال حسن التسيير.

➤ توفير معلومات ذات جودة عالية:

يهدف تطبيق الحوكمة في القطاع العام بالدرجة الأولى إلى الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات العمومية، وينعكس هذا بشكل إيجابي على توفير معلومات مالية وغير مالية هامة وضرورية لمستخدميها، حيث تمكنهم من تقييم أداء المؤسسات والتعرف على اوضاعها والتأكد من مصداقية المؤسسات امام المتعاملين وامام المجتمع بصفة عامة من جهة، وتمكينهم من إتخاذ القرارات الرشيدة في مجال تسيير هذا النوع من المؤسسات من جهة أخرى.

➤ نشر ثقافة الإنفتاح والشفافية والثقة والدعم العام:

وذلك من خلال تسهيل الحصول على البيانات الأساسية وإستخدامها، بالإضافة إلى توفير البيانات والوثائق الوصفية حتى يتمكن المواطن من فهم البيانات وكيفية إصدارها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال الحرص على تطبيق القواعد الأساسية للحوكمة في القطاع العام.¹

خامسا: آلية الحكم الراشد في الجزائر.

تجابه الجزائر اليوم أكثر من أي وقت مضى مشاكل متعددة (اقتصادية، تنظيمية، اجتماعية، سياسية...) بالرغم من الإمكانيات المادية و البشرية المتوفرة التي تحوزها البلاد، مشاكل تؤدي إلى الاعتقاد بأن الخروج من هذه الأزمة أصعب مما يتوقع. بالرجوع إلى الكرونولوجيا التاريخية تحديدا بعد سنة 1992 (أزمة الحزب الواحد) و ما صاحبها من فوضى في جميع المجالات، عرفت الجزائر في هذه المرحلة تدخل الهيئات العالمية النافذة في السياسة العامة للدولة، و من ثم وقوع هذه الأخيرة في عدة أفخاخ كالمديونية الخارجية، والعجز التجاري...، و كان طلب المساعدة على تجاوز هذه المشاكل مشروطا بالموافقة على الآليات التي فرضها البنك الدولي و صندوق النقد الدولي في ذلك الوقت.

¹ بوسليماني صليحة ، ضريفي نوال ، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

انطلاقاً من هذه الظروف كان لا بد على الجزائر من القيام بإجراءات و إصلاحات سياسية ،اقتصادية واجتماعية بديلة تحت مظلة الحكم الراشد ،يوجزها الاتحاد الاوروبي للفترة (2007-2010) في ثلاث عناصر ذات أولوية هي:

أولاً- استكمال إجراءات المصالحة و تحقيق الأمن

ثانياً- العمل على تحقيق تنمية بشرية مستدامة.

ثالثاً- إرساء سياسة اقتصادية و اجتماعية تكون في مستوى طموحات المواطنين.

لكن ينبغي التذكير بأن تبني الحكم الراشد في الجزائر لم يكن أمراً اعتباطياً و إنما يتوافق و مبادئ هذه الآلية (وجود أزمة في أسلوب الحكم ، إظهار هذه الأزمة لعيوب و ضعف الأشكال التقليدية الممارسة ، ظهور شكل جديد للحكم أكثر موائمة لما هو عليه الأمر) و التي توفر إطاراً مهيباً لعملية إدماجها في الإستراتيجية العامة للدولة. و بالرغم من ما تم ذكره و رغم الجهود التي تبذلها الدولة على المستوى

الوطني و العالمي خاصة الإفريقي، إلا أن هناك إجماع على أن الأسس التي يرتكز عليها نظام الحكم الراشد في الجزائر لا تزال غير محققة و بعض المؤشرات تؤكد ذلك (مؤشرات الفساد، الشفافية...)، إلا أن هذا لا يمنعنا من التطرق بنظرة تفاعلية الى ما تم تحقيقه من إصلاحات في إطار الحكم الراشد في الجزائر منذ تبنيه في سنة 2004.

1

دور المجالس المنتخبة في تكريس الحكم الراشد

تمثل المجالس المحلية المنتخبة تجسيدا مباشرا لنظام اللامركزية الادارية، ويقصد باللامركزية الادارية توزيع الوظائف الادارية بين الحكومة المركزية في العاصمة وبين هيئات إقليمية أو مرفقية مستقلة تباشر اختصاصاتها تحت إشراف و رقابة الحكومة المركزية.

فالجماعات المحلية باتت تلعب دورا هاما في دفع عجلة النمو وتلبية حاجات الأفراد وهو ما لا يمكن أن تقوم به الادارة المركزية بمفردها ومن ثم أصبحت الأنظار متجهة إلى نمط تسيير الجماعات المحلية وضرورة الاستعانة بالمجالس المنتخبة لبعث مرونة في التسيير ومحاولة إيجاد الطريقة المثلى التي تمكن من الوصول إلى تسيير فعال وناجح يسمح بالاستعمال الأمثل للموارد سواء كانت مادية أو بشرية.

لذلك قامت العديد من الدول بتعديل تشريعات الإدارة المحلية تكريسا لمقتضيات الحكم الراشد، إن على صعيد شكل المجلس المنتخب، أو على مضمون الاختصاصات المنوطة به .

¹ غضبان حسام الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 104.

طالما كانت المجالس المحلية مشكلة وفق نمط الانتخاب، فإن ذلك سوف يفسح المجال للمواطنين لتجسيد مبدأ المشاركة من خلال ممارسة حق الانتخاب و الترشح ، خاصة و أن المؤسس الدستوري الجزائري قد اعتبر المجالس المحلية منبرا للديمقراطية من خلال تمكين الشعب من المشاركة تسيير شؤون الدولة على مستوى محلي . وهنا تكون نقطة الالتقاء بين اللامركزيّة من جهة ومبدأ المشاركة من جهة أخرى وكلاهما من مؤشرات الحكم الرشيد.

كما أن زيادة حجم اختصاصات المجالس المحلية المنتخبة أهم مؤشّر على كبر شأن الإدارة المحليّة وازدياد دورها وفعاليتها في النظام الإداري للدولة ومن ثمة تكريسها لآليات الحكم الرشيد. حيث تضمن تقريب الإدارة من المواطن فضلا عن ذلك تكفل اللامركزيّة الإدارية قدرا من العدالة ، كما تكفل تبسيط الإجراءات بحكم إمكانية البت في كثير من القرارات على مستوى محلي. وهنا أيضا تبرز العلاقة بين اللامركزيّة الإدارية التي تعتمد أساسا على المجالس المنتخبة وآليات الحكم الرشيد.¹

المطلب الثالث: التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر واسباب استخدام اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية .

اولا: التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الجزائر

يتضمن محتوى التوجه نحو تبني المعايير في الجزائر في عصرنة العمل المحاسبي للدولة وبعد القيام بدراسات وتحديد الجوانب الواجب تطويرها فقد توصلت الى غاية سنة 2013 من الانتهاء بصفة كاملة من وضع الجوانب المرتبطة بالاطار المحاسبي وخذنا بوضع مجموعة من الاجراءات والقواعد التي سيعتمد عليها والتي تعتبر بمثابة دليل يسترشد به الاطارات الذين يشرفون على تطبيق هذا النظام ويمكن توضيح هذا الدليل في ما يلي :

إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية :

يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصرنة والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر.

إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية:

يسمح هذا الدليل بمعرفة كيفية تكييف المعايير الدولية حتى تتلاءم مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وبالتالي بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير.

¹ سعاد عمير ، مرجع سبق ذكره، ص25.

اعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة :

يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في اطار مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة :

يحتوي هذا الدليل على الاجراءات والقواعد التي تم على اساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية :

تم تحديد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تمكن من اوصول معلومات الى المستفيدين من هذه المعلومات وتمثل في خمس قوائم مالية :

- **جدول الوضعية المالية :** الذي يتكون من مجموع الاصول ومجموع الخصوم والذي من خلال تبين الوضعية المالية لحسابات الدولة في فترة زمنية معينة.¹

- **جدول النفقات الصافية:** والذي يهدف الى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية والايادات المتحصل عليها من مختلف العمليات المالية للدولة

- **جدول التدفقات النقدية:** الذي يهدف الى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لحزينة الادارات العمومية خلال فترة زمنية معينة.

- **جدول رصيد عمليات الخزينة:** والمتمثل في حجم الايرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والاهداف.

- **الملحق:** الذي يسجل فيه الاجراءات الجديدة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق من اجل اعطاء المعلومة المالية مثل تغيير في طرق الاهتلاك... الخ.

استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة :

من اجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة والذي يتوافق مع المعايير تم العمل على ايجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية من اجل توفير معلومات محاسبية وفقا لمبدأ محاسبة الالتزام والاخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة وبالتالي يساهم هذا البرنامج تسيير اعداد القوائم المالية للدولة .

¹ احمد يوسف السعيد ، اهمية المعايير الدولية في الافصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية ، المدينة ، الجزائر ، ص343.

تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة :

ان عملية تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة جاءت من خلال المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية ادارة وتسيير الاملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة والذي يعمل على القيام بعملية الاحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الاملاك الوطنية بسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الاهداف المسطرة.¹

ثانيا: المعوقات التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق مجالا واسعا لممارسة الحكم وهذا يتطلب معرفة تقنية، ونهجا منظما ونظام تدقيق قادر على رصد كيفية ممارسة الحكم. وما لم يتم تحويل الميزانية إلى مبدأ الاستحقاق، فستكون هناك مشكلة أخرى تتمثل في كيفية ضمان إتاحة المعلومات المحاسبية على أساس الاستحقاق على أساس شهري أو ربع سنوي (ويجب أن تكون شهريا على الأقل) يتم التوفيق بين أرقام الميزانية النقدية المعادلة. ولهذا الأسباب، ينطوي أيضًا تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

حيث يتم دراسة البيئة المحلية والمعوقات التي تواجه التطبيق، وإجراءات المرحلة الانتقالية المطلوب للانتقال من الإجراءات المحاسبية الحالية إلى الإجراءات المحاسبية المتوافقة مع معايير IPSASs، بحيث تتضمن الحد الأدنى التالي من إجراءات المرحلة الانتقالية :

- أن يتم تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني وفق أساس الاستحقاق.
- أن يتم حصر كافة الأصول والموجودات لدى المنشأة الحكومية، وكذلك المطلوبات التي تستحق عليها، من خلال الجرد الفعلي لها IPSASs ، وهذه مرحلة هامة لتسكين القيم تمهيدا لإعداد القوائم المالية ويجب أن تتم من قبل خبراء.

- أن يتم تقييم الموجودات والالتزامات وكنتيجة مباشرة تقييم صافي الأصول حسب ما تتضمنه IPSASs
- التطبيق الجزئي المرحلي للمعايير في مؤسسة عمومية لا تهدف إلى تحقيق الربح ثم تعميمها على باقي المؤسسات.

- مراقبة ومتابعة تطبيق المعايير .
- وجود إرادة سياسية واضحة تعمل على التحول التدريجي نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

إن المحاسبة العمومية النقدية المتبناة في الجزائر تعتمد على تسجيل فقط التدفقات النقدية بغض النظر عن حقوق والتزامات الدولة اتجاه الغير لذلك يمكن القول أنه لا مجال للمقارنة بين المحاسبة النقدية والمحاسبة الاستحقاقية

¹ احمد يوسف السعيد ، مرجع سابق ذكره ، ص343.

المتبناة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستثناء معيار المحاسبة الدولي على أساس النقد الذي يطبق في المرحلة الانتقالية نحو تبني المعايير ويختلف في تفاصيله ومكوناته عن المتبني في الجزائر:

- إن المحاسبة على أساس النقد لها مزايا البساطة والموضوعية ورخيصة نسبيا للعمل، لا ينبغي إهمال هذه المزايا خاصة أنه لا يوجد في المؤسسات الحكومية عدد لا بأس به من المحاسبين الماهرين. لكن هذا الأساس يناسب فقط الإدارة العمومية التقليدية ويوفر معلومات حسب حاجة مستخدميها إليها ولكن مع التطورات التكنولوجية، السياسية، الاجتماعية والتكتلات الاقتصادية لم تعد المحاسبة النقدية تولد معلومات مفيدة في ظل هذه التطورات. هذا ما فرض على الدول ابتكار محاسبة جديدة توفر معلومات مالية ذات جودة لمستخدميها.¹

- إن نجاح عملية الإصلاح تستوجب عمليات إصلاح شامل إداري محاسبي ميزانياتي لتحقيق المساءلة من خلال قياس الأداء والتحول من المساءلة عن المدخلات إلى المساءلة عن المخرجات والنتائج، كما يستحيل نجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر خاصة وفي كل الدول والانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في ظل تبني إدارة عمومية تقليدية بدلا من التسيير العمومي الجديد وفي ظل ميزانية نقدية بدل ميزانية استحقاقية لبلوغ الأهداف المرجوة.

ثالثا: العناصر الأساسية للتحويل نحو أساس الاستحقاق:

لا يزال أساس الاستحقاق محل تضارب حول مدى تجانسه مع المالية العامة والصعوبات التي تواجه تطبيقه إذ يرى الكثير من الأكاديميين والمهنيين بوجوب تطبيق الأساس النقدي لتجانسه مع متطلبات تسيير المال العام في حين يرى المدافعون عن تطبيقه بإجبارية ذلك نظرا لمستوى الإفصاح الناتج عنه يفرض تطبيق أساس الاستحقاق ظهور عناصر جديدة ضمن القوائم المالية لم يكن لها أثر عي النظام المحاسبي العمومي الحالي في الجزائر ولغرض ادراج هذه العناصر لا بد من احصائها تصنيفها إعادة تقييمها والتي تتمثل أهمها في الممتلكات الحقوق والديون.

بالنسبة لممتلكات الدولة (عناصر الأصول ما عدا الحقوق)

يمكن ان يستند جرد ممتلكات الدولة وتصنيفها حسب طبيعتها الى الدفاتر التي نصت على مسكها المادة 08 من القانون رقم 90-30 المؤرخ في 01 ديسمبر 1990 المتضمن قانون الأملاك الوطنية والتي تفرض القيام بتسجيل وصفي وتقييمي للأملاك في اطار الجرد العام لها ولغرض تطبيقها تم فرض المرسوم التنفيذي 07-364 المؤرخ في 28-11-2007 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية على المديرية العامة للأملاك الدولة القيام بجرد أملاك

¹ بلحمري سمية ، د. بوشخي عائشة، متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي

IPSAS لضبط المال العام ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15 / العدد 21 السنة: 2019 ، ص 274-275 .

الدولة وادراجها ضمن الجدول العام ومن ثم تحيينها دوريا كما ان تحديد خريطة الملكية يمكن من استغلال مخرجات تطبيق المادة 02 من القانون 30/90 الذي نص على ان الأملاك الوطنية هي تلك الخاصة بالدولة والهيئات الإقليمية حتى لا يتم الوقوع في ازدواجية تصنيف عناصر الأصول ضمن ميزانيات عدة هيئات عمومية الا وانه في اطار مشروع عصرنه المحاسبة العمومية لسنة 2006 الذي كان الهدف منه اعتماد المعيار IPSAS17 الأصول المادية اوكل المديرية العامة للأملاك الدولة مهمة الإحصاء الكلي للأملاك المادية للدولة رغم توفر قاعدة ناتجة عن مخرجات القوانين السابقة الذكر وقد ذكرت عدة مشكلات قد احر العملية كالأراضي التي لا تزال محل نزاع بين الدولة والخواص وهذا راجع ل :

- عدم استقرا ملكيتها نتيجة لتأميم الفلاحة لصالح الدولة بموجب الامر 73/71 المؤرخ في 08-11-1971 الخاص بالثورة الزراعية ليتم تحويل جزء منها عن طابعها الفلاحي ثم ارجاع التي حافظت على طابعها لملاكها وعويض الباقي بأراضي او مبالغ مالية بموجب القانون 25/90 المؤرخ في 18-11-1990 المتعلق بالتوجيه العقاري وهذا اوجد نزاع نتيجة لعدم القبول ووضوح في الملكية واسترجاع أراضي الى اليوم
- وجود مفاهيم لاتزال عائق امام التحديد النهائي للملكية تحت مسمى أراضي العرش والتي تم استثناءها من الاسترجاع رغم ذلك فقد تصرف فيها الكثير من الافراد كملكية خاصة عن طريق الاستغلال او البيع.
- التعديل المكرر للقوانين في ان يتم القبول من عدمه لبعض وثائق الملكية كعقود البيع العرفية والنزاعات المفصول فيها في الفترة الاستعمارية.
- بعد الإحصاء والتصنيف لأصول الدولة تم المرور بمرحلة تقييمها وفق أحد الأساليب المرخص بها ضمن الإطار المفاهيمي اذ تتبنى أسلوب التكلفة التاريخية لتحقيقه شروط التقييم بموثوقية من خلال دمج نفقات الحياة على التكلفة الاصلية للأصل الا انه يؤدي لقيم غير حقيقية لعدم التحكم في الانفاق وهذا نجم عنه ضعف الرقابة على صرف المال العام ويرجع سبب عدم تطبيق تكلفة الجارية في الجزائر حاليا ما يلي
- صعوبة تقدير أسلوب القيمة النفعية لعدم وجود مؤشر كمي ونظرا لمدة الحياة الطويلة للأصول لا يمكن تقدير التدفقات المستقبلية التي تتولد عنها.
- صعوبة تقدير أسلوب التكلفة الاستبدالية لصعوبة تقدير قيمة الخدمة التي يقدمها الأصل في باقي مدته النفعية خاصة ان لم يكن مرتبطا بتقديم منافع او تدفقات نقدية.

- صعوبة تطبيق اسلوبي القيمة السوقية وصافي القيمة البيعية فبعض الأصول ليس لها قيمة سوقية فهي غير موجهة للبيع قطعاً وفي الجزائر ناجمة عن غياب شروط السوق حيث يتم القياس على أساسه.¹ هذه العراقيل أدت الى الانحراف من محاولة تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الى إيجاد حلول لتطبيق بدائل للقياس المحاسبي حيث يمكن اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية بأقل جهد وتكلفة الا انه لا يصلح لتقييم بعض الأصول كأصول البنى التحتية التراث الأصول الل العسكرية التي أدرجها المعيار IPSAS17 بالتفصيل.

بالنسبة للالتزامات الدولة :

تتطلب عملية احصائه وتصنيفه تحديد مدة استحقاقه بغرض تصنيفها كالتزامات طويلة او قصيرة الاجل وطرق تسديدها والمنافع التي تترتب عنها اذ ان هذه العوامل تؤثر في تصنيف المنافع والالتزامات ضمن بنود معينة في القوائم المالية اما فيما يخص التقييم فهي لا تخضع لتعقيدات كبيرة كونها متعاقد عليها مسبقاً مع أطراف أخرى لذلك يعتبر أسلوب قيمة الوفاء الطريقة الأنسب لتقييم الديون والذي يتضمن قيمة أصل القرض والفوائد الواجب تسديدها حيث يتم تحديدها مسبقاً.

جرد وتقييم حقوق الدولة :

تتعلق بالإيرادات المفترض تحصيلها من الغير نتيجة للمعاملات التبادلية او غير التبادلية ولم تحصل بعد كالضرائب حيث لا بد لمصالح تحصيل إيرادات الدولة كإدارة ضرائب الدولة والخزينة العمومية ان تقوم بجرد وتصنيف الحقوق المنبثقة عن الغير بغرض ادراجها في التصنيف الجيد الذي يتلاءم مع نظام محاسبة الدورة.²

المحاسبة على أساس الاستحقاق ودورها في دعم شفافية الموازنة العمومية:

تعد الشفافية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية، والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية، فحين تقوم هذه الأطراف بأداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشارك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانياتها، وتبتعد عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فإن هذا العمل سوف يعزز من أطر الرقابة عليها ويحد من الفساد وهدر المال العام بها من جهة، ومن جهة ثانية سوف يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة.

¹ عبد الرزاق احمد ، براق محمد ، اثر تطبيق اساس الاستحقاق في جودة المعلومات المحاسبة العمومية في القطاع العام بالجزائر -دراسة تطبيقية-، مجلة دفاتر اقتصادية -المجلد 14-العدد 2023 ، ص300-301.

² عبد الرزاق احمد ، براق محمد ، مرجع سابق ذكره، ص300-301.

كما تساهم الشفافية أيضا في إبراز المخاطر المحتملة التي تكتنف آفاق المالية العامة، مما يقود إلى إجراءات مبكرة وسلسلة على مستوى المالية العامة لمواجهة الأوضاع الاقتصادية المتغيرة ومن ثم الحد من تواتر وقوع الأزمات وتخفيف حدتها. وقد تبين أن درجة شفافية المالية العامة يمكن أن تساعد كذلك على إعطاء فكرة عن مدى المصدقية المالية للبلد المعني ولها دور في تكوين تصورات الأسواق لسجل أداء المالية العامة. وهو الأمر الذي يساهم في الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.

وبالنظر للخصائص المميزة للنشاط الحكومي وطبيعته الخاصة ينبغي توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفق سياسات دقيقة وواضحة لضبط تقدير الإيرادات وترشيد النفقات، "وباعتبار المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجل كافة الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم وحقوق الملكية (الأصول الصافية) وقت حدوث العملية الاقتصادية ذات الصلة بغض النظر عن وقت تداول المبالغ المالية، كما ويستدعي إعداد الموازنة على هذا الأساس القيام بمراجعة مكثفة وإعادة تصميم للإجراءات المتعلقة بالميزانية وكذا مزيد من التركيز على الإدارة والتخطيط الموازين للسيولة لضمان مراعاة الاحتياجات إلى السيولة عن كثب في مرحلة التخطيط وتوخي الحذر في إدارتها طوال الفترة المالية وسريان الميزانية، فان التسجيل على أساس الاستحقاق من متطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة ودعم شفافيتها" خصوصا وانه يحقق المزايا التالية:

- يظهر الموقف المالي الحقيقي للحكومة أخذا بالاعتبار الاستحقاقات والالتزامات المالية وكذلك القيمة الفعلية للأصول.
- يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة استنادا إلى تكلفة استهلاك الموارد وليس على قيمة اقتنائها.
- يسمح باحتساب تكلفة الأنشطة وما تنتجه الدوائر من مخرجات وبالتالي قياس فعاليتها.
- يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر.
- يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولا وشيوعا أي المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
- يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعة من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد والبنك الدوليين.
- أكثر منهجية لإدارة الأصول والخصوم.
- يحسن التخطيط المالي لضمان أن تكون الحكومة قادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها.
- زيادة التناسق بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها، وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي .
- تقييم المساءلة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة الحكومية وتوزيع تلك الموارد.

وسعى منه لتحقيق هذه المزايا والتأكيد على الالتزام بالمحاسبة على الاستحقاق قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 29 الذي يبين " عرض البيانات المالية " فيه الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.¹

¹ براضية حكيم ، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 10 2016 ، ص141.

خاتمة الفصل :

الحكومة في القطاع العام هي تلك المنظمات والتشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والادلة والاجراءات والضوابط التي تحكم العمل في مؤسسات القطاع العام، وتساعد على تحقيق مستهدفاتها من خلال اليات عمل مهنية واخلاقية ، تعتمد على النزاهة والشفافية، وتخضع لأليات المتابعة والرقابة والتقييم، مع توفير ادوات المساءلة لضمان كفاءة وفعالية الاداء ، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة.

ولضمان تطبيق كل من الحكومة المحلية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولضمان مستوى افضل من الشفافية قامت الجزائر بعدة اجراءات وقوانين اهمها محاسبة العديد من المسؤولين الذين قاموا بتجاوزات قانونية بالاضافة الى وضع قوانين جديدة تتعلق بالمعايير الحكومية اهمها القانون العضوي 15/18 وقانون المحاسبة 07/23 حيث تطرقنا في هذا الفصل قانوني المالية والمحاسبة بالاضافة الى اهمية الشفافية والمساءلة في الادارة المحلية . بالاضافة الى معوقات تطبيقها في الجزائر ضمان الاستقرار السياسي و الاقتصادي، و جعله يتوافق و متطلبات المحيط الجديد: من حوكمة جيدة، خلق مناصب شغل، تخفيض معدلات الفقر و البطالة، تنويع النشاط الاقتصادي ، تهيئة مناخ للأعمال يتوافق و متطلبات التنمية المستدامة، تحسين جودة الخدمات المقدمة: من صحة، أمن، تعليم، عدالة و قضاء. إن نجاح عملية الإصلاح تستوجب عمليات إصلاح شامل إداري محاسبي ميزانياتي لتحقيق المساءلة من خلال قياس الأداء والتحول من المساءلة عن المدخلات إلى المساءلة عن المخرجات والنتائج، كما يستحيل نجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر خاصة في ظل تبني إدارة عمومية تقليدية بدلا من التسيير العمومي الجديد وفي ظل ميزانية نقدية بدل ميزانية استحقاقية .



**الدراسة الميدانية
للمعايير المحاسبية
الدولية للقطاع العام
والحكومة المحلية**

تمهيد :

يتناول هذا الفصل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية دراسة حالة اقاليم جزائرية ثم يركز على الجماعات المحلية (البلديات والولايات) في عدة ولايات من خلال وصف وضعيتها العامة ثم تقييم اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الحوكمة المحلية من وجهة نظر موظفيها بكل فئاتهم معتمدا على القانون العضوي 15/18 وقانون المالية 07/23 من خلال توزيع استبيان يحتوي على عدة محاور بالاضافة للاعتماد على توزيع استبيان عن طريق نموذج Google form للاستفادة من اكبر عدد من الآراء .

وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الاول :الجماعات المحلية في الجزائر.

المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية .

المبحث الثالث : المعالجة الكمية وتحليل النتائج.

المبحث الاول :الجماعات المحلية في الجزائر.

تتمثل الجماعات المحلية في الجزائر في البلدية والولاية حيث تعتبر اهم مكان يجب ان يظهر فيه تجسيد الحكم المحلي (الحوكمة المحلية) في اطار ضمان تسييرها الحسن للموارد وتقديم الخدمات للمواطنين في اطار الحكم المحلي تحت اشراف الحوكمة المحلية وذلك لتمكينها من الاستغلال المثل للموارد المحلية المتاحة والوصول الى اعلى مستوى من النجاعة وتحمل المسؤولية .

و من اجل التعرف على بيئة الدراسة تم تقديم المعلومات المتعلقة بالجماعات المحلية في هذا المبحث . وقد تضمن هذا المبحث ما يلي :

المطلب الاول :ماهية الجماعات المحلية .

تعتبر الجماعات المحلية (البلدية والولاية)ضمن أحكام المادتين 15 و 16 من الدستور وفي اطار المعرفة بالقانونين 08/90 و 09 / 90 المؤرخين في 07 أفريل 1990 بانهما الوصيلتان الأساسيتان للتنظيم المحلي بهدف اشراك المواطنين في اتخاذ القرارات التي تخص نشاطاتهم الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية، صدر القانونين رقم 10 - 11 و 07 - 12 المتعلقين بالبلدية والولاية في اطار الاصلاحات السياسية، التي كان من ورائها إعطاء صلاحيات واسعة للجماعات الإقليمية المنتخبة وتمكينها من استغلال الامكانيات المادية والبشرية في ممارسة مهامها.

اولا :مفهوم الجماعات المحلية

الجماعات المحلية هي عبارة عن منطقة جغرافية ، حيث يقسم إقليم الدولة إلى وحدات جغرافية تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم مجموعة سكانية معينة وتنتخب من يقوم بتسيير شؤونها المحلية في شكل مجلس منتخب، ولهذا الإعتبرات تعددت تسمياتها، فسميت باللامركزية الإقليمية نسبة إلى الإقليم الجغرافي الذي تقوم عليه.

وسميت بالإدارة دارة المحلية لتميزها عن الإدارة المركزية ولأنّ نشاطها محلي وليس وطني سميت بالجماعات المحلية للدلالة على نفس الفكرة وسميت بالحكم المحلي لتمتعها باستقلال واسع عن الحكومة المركزية غير أنّها لا تتمتع باختصاصات تشريعية وقضائية وسميت كذلك بالمجالس المحلية المنتخبة لكونها تنتخب السكان من جهازها

التمثيلي من قبل السكان عن طريق الانتخابات، مما جعل من المجالس المحلية بيد وزير الداخلية والوالي ممثلي الحكومة.¹

حيث تتجسد الجماعات المحلية في الجزائر بالبلدية والولاية.

رابعا: قانون الجماعات المحلية

صدر القانونين في مرحلة الإصلاحات السياسية، التي انطلقت فيها الدولة بعد الخطاب الذي ألقاه رئيس الجمهورية في 2011/04/15 ، وهي الإصلاحات المترافقة مع السنة الثانية من إعادة انتخابه للعهد الثالثة، والذي أكد فيه بالقول " : في إطار لامركزية أوسع وأكثر نجاعة، وحتى يصبح المواطنون طرفا في اتخاذ القرارات التي تخص حياتهم اليومية وبيئتهم الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، لا بد من مضاعفة صلاحيات المجالس المحلية المنتخبة وتمكينها من الوسائل البشرية و المادية اللازمة لممارسة اختصاصاتها" ..، ولو أن مسألة إصلاح الجماعات المحلية ما فتأت تساور السياسيين منذ مدة، من خلال استمرار النقاش والجدل حولها، تم عقد ندوات وملتقيات وتقديم مشاريع وأفكار ودرسات، قصد التوصل لصيغة أكثر توافقًا وانسجامًا تجعل من الجماعات المحلية أكثر حضورا وفعالية في تقديم الخدمة العمومية وبجودة عالية، هذا للقيمة البالغة التي أصبحت توليها الدول للجماعات المحلية التي حسمت أمر تطبيقها، بل أن النقاش فيها بات ينصب عن درجتها، والصلاحيات المسندة لها، وعلاقتها مع السلطة المركزية، فهي بذلك لم تعد ذات شأن داخلي بل تعدته إلى أبعاد عالمية حيث أصبحت جزءًا لا يتجزأ من بناء العلاقات الخارجية، لدورها الهام في عملية التنمية والاستقرار، اللذان أضحيا عاملين محسوسين للانفتاح على العالم الخارجي وجذب الاستثمارات الأجنبية، فجعلت منها محط اهتمام الدول وكبرى المؤسسات العالمية لا سيما المالية منها، واعتبارها كمعيار حاسم للإدارة الرشيدة أو الحكم الرشيد، كما أن شرعية ومصداقية السلطة السياسية في الداخل لم تعد متعلقة بالكيفية التي أسندت بها السلطة، بل ظلت مرتبطة بما.

¹¹ ا. عبد الحق فيدمة ، ماهية الجماعات المحلية و التنمية المحلية المستدامة ، مجلة" الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات العدد1، جوان 2019 ،جامعة الجزائر،ص 120.

المطلب الثاني : الولاية في النظام التشريعي الجزائري :

سيتم التعرف على الولاية والتعرض إلى هيئاتها كما يلي:

تعريف الولاية : هي الجماعة الإقليمية للدولة، وتتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة، وتحدث بموجب القانون، وهي الدائرة الإدارية غير الممركزة للدولة، وتشكل بهذه الصفة فضاء لتنفيذ السياسات العمومية التضامنية والتشاورية بين الجماعات الإقليمية والدولة، وتساهم مع الدولة في إدارة وتهيئة الإقليم والتنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وحماية البيئة وكذا حماية وترقية وتحسين الإطار المعيشي للمواطنين .¹

عرفت المادة الأولى من القانون 90 - 09 الولاية بأنها جماعة إقليمية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.²

وقد عرفتها المادة الأولى من قانون 1969 الولاية : جماعة عمومية إقليمية ذات شخصية معنوية واستقلال مالي، ولها اختصاصات سياسية، اقتصادية و اجتماعية و ثقافية...³

هيئات الولاية :

وردت هيئات الولاية في المادة 2 من القانون رقم 12 - 07 المؤرخ في 21 فبراير سنة 2012 المتعلق بالولاية ، أن للولاية هيئتان تتمثلان في المجلس الشعبي الولائي والوالي و هذه نبذة مختصرة عنهما :

المجلس الشعبي الولائي : للولاية مجلس منتخب عن طريق الاقتراع العام، يدعى المجلس الشعبي الولائي، وهو هيئة المداولة في الولاية، حيث يعد نظامه الداخلي ويصادق عليه، ويعقد أربع(4) دورات عادية في السنة، مدة كل دورة منها خمسة عشر (15) يوما على الأكثر، وتنعقد هذه الدورات وجوبا خلال أشهر مارس وجوان وسبتمبر وديسمبر ولا يمكن جمعها، ويمكن أن يجتمع في دورة غير عادية بطلب من رئيسته أو ثلث 3 / 1 أعضاءه أو بطلب من الوالي، كما يجتمع بقوة القانون في حالة كارثة طبيعية أو تكنولوجية.

ويشكل من بين أعضائه لجانا دائمة للمسائل التابعة لمجال اختصاصه في التربية والتعليم العالي والتكوين المهني، الاقتصاد والمالية، الصحة والنظافة وحماية البيئة، الاتصال وتكنولوجيات الاعلام، تهيئة الاقليم والنقل، والتعمير والسكن، الري والفلاحة والغابات و الصيد البحري والسياحة، الشؤون الاجتماعية والثقافية و الشؤون الدينية والوقف والرياضية

¹ المادة الأولى (01) من القانون رقم 12-7 المؤرخ في 2012/02/12 و المتعلق بالولاية.

² المادة الأولى (01) من القانون رقم 90-09 المؤرخ في 2009/02/12 و المتعلق بالولاية.

³ المادة الأولى (01) من القانون 1969 المؤرخ في 1969 و المتعلق بالولاية.

والشباب، التنمية المحلية، والتجهيز والاستثمار والتشغيل، ويمكن تشكيل لجان خاصة لدراسة مسائل أخرى تمه الولاية، يرأس كل لجنة عضو من بين أعضائها وتعد نظامها الداخلي وتصادق عليه. ويتغير عدد أعضاء المجالس الشعبية الولائية ما بين 35 عضو و 55 عضو حسب عدد سكان البلدية الناتج عن الإحصاء العام للسكان والإسكان الأخير.¹

المقترحين من قبل الأحزاب أو المرشحين الأحرار، وعليه فإن المجلس يتشكل فقط من فئة المنتخبين، عدد أعضاء المجلس طبقا للمادة 99 من الأمر رقم 97-07 المؤرخ في 06 مارس 1997 المتضمن القانون العضوي المتعلق بالانتخابات فإن عدد مقاعد المجلس الشعبي الولائي تكون بالشكل التالي:

- 35 عضوا في الولايات التي يقل عدد سكانها عن 250000 نسمة.
- 39 عضوا في الولايات التي يتراوح عدد سكانها 250001 و 650000 نسمة.
- 43 عضوا في الولايات التي يتراوح عدد سكانها 650001 و 950000 نسمة.
- 47 عضوا في الولايات التي يتراوح عدد سكانها 950001 و 1150000 نسمة.
- 51 عضوا في الولايات التي يتراوح عدد سكانها 1150001 و 1250000 نسمة.
- 55 عضوا في الولايات التي يفوق عدد سكانها 1250000 نسمة.²

الوالي: ممثل الدولة على مستوى الولاية ومفوض الحكومة، وهو الأمر بصرف ميزانية الدولة للتجهيز المخصصة له بالنسبة لكل البرامج المقررة لصالح تنمية الولاية. ويسهر أثناء ممارسة مهامه وفي حدود اختصاصاته على حماية حقوق المواطنين وحررياتهم حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في القانون، احترام رموز الدولة وشعاراتها، المحافظة على النظام والأمن والسلامة والسكينة العمومية.³

المطلب الثالث: البلدية في النظام الإداري المحلي في الجزائر

عرفت الجزائر عدة دساتير انطلاقا من دستور سنة 1963 ثم دستور سنة 1976 ، فدمت و 1989 وصولا إلى دستور سنة 1996 ، حيث تطرقت هذه الدساتير إلى البلدية كخلية أساسية في الجماعات المحلية .وباعتبار أن البلدية تشكل الإطار المؤسساتي لممارسة الديمقراطية المحلية فقد نص القانون رقم 10/11 المؤرخ في 22/07/2011 المتضمن

¹ حسين حميد، تطور الجماعات المحلية وأثره على التنمية المحلية في الجزائر ، المجلة العلمية للحوار الاقتصادي المجلد 02 / العدد: 01، جوان 2023 ، الجزائر ،ص 55.

² لمادة 99 من الأمر رقم 97-07 المؤرخ في 06 مارس 1997

³ حسين حميد، مرجع سبق ذكره ،ص 56.

قانون البلدية على أن¹: البلدية هي القاعدة الإقليمية للامركزية و مكان ممارسة المواطنة و تشكل إطار مشاركة المواطن في تسيير الشؤون العمومية.

يقدر عدد البلديات في الجزائر ب 1541 : بلدية و ذلك بمقتضى القانون 09/84 المؤرخ في 04 فيفري 1984 و المتعلق بإعادة التنظيم الإقليمي للبلاد. ومن خلال القوانين و التنظيمات المتعلقة بالبلدية، نجد أن البلدية تمتاز بمجموعة من الخصائص و الميزات من أهمها:

-البلدية هي وحدة أو هيئة إدارية لامركزية إقليمية جغرافية و ليست مؤسسة لامركزية فنية أو موضوعية، كما أنها تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، و نصت المادة 01 من القانون 10-11 على ذلك كما يلي " البلدية هي الجماعة الإقليمية القاعدية للدولة، و تتمتع بالشخصية المعنوية و الذمة المالية المستقلة".

-البلدية هي مجموعة لامركزية أنشأت بموجب القانون، و تمثل مقاطعة إدارية مكلفة بضمان السير الحسن للمصالح العمومية المحلية حيث نظام البلدية في الجزائر يعتبر تجسيدا للامركزية الإدارية المطلقة، أين يعتمد على الانتخاب العام والمباشر في اختيار جميع أعضائها.

-تخضع البلدية في الجزائر إلى نظام الوصاية السياسية والإدارية وذلك من خلال جميع المهام والوظائف التي خولها المشرع لها في ظل المحافظة على الوحدة السياسية والإدارية والاجتماعية و الاقتصادية للدولة، و يجب أن تنفذ هذه الاختصاصات في الشروط والإجراءات التي أقرتها الأجهزة والأنظمة الرقابية الخاضعة لها، وإلا اعتبرت أعمال و تصرفات البلديات باطلة و غير مشروعة فهي تتمتع بأهلية قانونية لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات.¹

هيئات البلدية:

هيئات البلدية: وردت هيئات البلدية في المادة 15 من القانون رقم 10 - 11 المؤرخ في 22 يونيو سنة 2011، تحت عنوان هيئات البلدية وهيكلها كالتالي:

-هيئة مداولة: المجلس الشعبي البلدي؛

-هيئة تنفيذية يرأسها رئيس المجلس الشعبي البلدي،

-إدارة ينشطها الأمين العام للبلدية تحت سلطة رئيس المجلس الشعبي البلدي.

¹ محمد غانص، محاضرات في مقياس: الجماعات المحلية في الجزائر، معهد الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت، 2021، ص19.

المجلس الشعبي البلدي:

يتكوف المجلس الشعبي البلدي من مجموعة أعضاء يُنتخبون لمدة 5 سنوات بالاقتراع النسبي على القائمة مع تطبيق نظام الباقي للأقوى، ويتراوح عدد أعضاؤه من 7 إلى 33 عضو بحسب التعداد السكاني لكل بلدية وفقاً لما نصت عليه المادة 97 من القانون العضوي رقم 97-07 المؤرخ في 6 مارس 1997 المتعلق بنظام الانتخابات، المعدل والمتمم للقانون رقم 04-01 المؤرخ في 7 فبراير 2004 ، حسب الشروط المنصوص عليها قانوناً.

والملاحظ أن المشرع في قانون البلدية لسنة 1990 لم يفرئ بين فئات المجتمع في الترشح بل راعى مبدأ المساواة أمام القانون.¹

¹ بن السميحو حسان، زيداني محمد ، ادارة الجماعات المحلية في الجزائر بلدية سالى نموذجاً، مذكرة ماستر ، جامعة احمد دراية ادرار، الجزائر ، 2019، ص 09.

المبحث الثاني: التعريف بالبلدية والولاية محل الدراسة .

تعتبر البلدية والولاية احد اهم المؤسسات العمومية الخدماتية على الاطلاق بحكم تفرع مهامه وتعدد وظائفه فهو جزء لا يتجزأ من الحكومة المحلية والوطنية فهما تعتبران مؤسستان عموميتان ذات طابع اداري وخدمي تتمتعان بالشخصية المعنوية .

المطلب الاول: التعريف والنشأة البلدية والولاية لبعض ولايات وبلديات الوطن

1. التعريف بولاية (تيارت - غليزان):

1.1. التعريف بولاية تيارت

الموقع الجغرافي:

تقع ولاية تيارت غرب البلاد، تتكون من 14 دائرة و42 بلدية وتتربع على مساحة 20050.05 كلم²، حدها عدة ولايات على غرار :

- ولاية تيسمسيلت وولاية غليزان من الشمال.
- ولاية الأغواط وولاية البيض من الجنوب.
- ولاية معسكر وولاية سعيدة من الغرب.
- وأخيرا ولاية الجلفة من الشرق.

الإطار المادي:

نظراً لموقعها الجغرافي، ولاية تيارت تشكل حلقة وصل مهمة بين عدة ولايات ومنطقة اتصال بين الجنوب والشمال وتتمتع بالفضاءات غير المتجانسة موضحة كالآتي:

- منطقة جبلية إلى الشمال .
- السهول العالية في الوسط .
- المساحات شبه الجافة جنوب ولاية وهذا ما يكسبها مجموعة متنوعة من المناظر الطبيعية والتضاريس.

لمحة تاريخية:

في سنة 761 من الحقبة الميلادية، غادر الإمام عبد الرحمان بن رستم القيروان ليؤسس تيهرت الجديدة التي أصبحت فيما بعد أول دولة إسلامية بالمغرب. كان حكم عبد الرحمان بن رستم عادلا مما جعله يمتاز باحترام ووقار من طرف الجميع، مما ساهم في عدم ظهور انقسامات لدى المجتمع. كما ساهم هذا الإمام بنفسه ببناء أول عاصمة إسلامية بتاقدمت التي تبعد عن عاصمة الولاية بحوالي 10 كلم، كانت هذه العاصمة تجلب الناس على مختلف معتقداتهم وبلدانهم بحيث كان البعض يتجهوا إليها من أجل الأغراض التجارية، كما كان الآخرون يأتون إليها من أجل نيل العلم والثقافة. لقد أصبحت هذه العاصمة منبعاً للعلوم وذلك لكونها قبلة للعلماء خصوصا في مجال الرياضيات، اللغة، علوم الفلك.....الخ. والجدير بالذكر أن عبد الرحمان بن رستم كان يحرص على ترسيخ علوم الدين و قيم التعايش والتكافل. مع مجيء الدولة الفاطمية سنة 909، ازدهرت الدولة الرستمية التي ساهمت في نشر علوم الدين ولثقافة عبر المغرب العربي وأقطار أخرى.

التقسيم الإداري:

تحمل ولاية تيارت رمز 14 وطنيا. عدد الدوائر: 14 وعدد البلديات: 42.

الدوائر:

دائرة تيارت	دائرة دحموني	دائرة مدروسة	دائرة مغيلة
دائرة السوقر	دائرة عين الذهب	دائرة قصر الشلالة	دائرة فرندة
دائرة الرحوية	دائرة مشرع الصفاء	دائرة مهدية	دائرة عين كرمس
دائرة وادي ليلي	دائرة حمادية		

البلديات :

تيارت	دحموني	عين بوشقيف	مدروسة	سيدي بختي
ملاكو	مغيلة	سيدي حسني	السبت	السوقر
الفايجة	سي عبد الغاني	توسنينة	عين الذهب	شحيمة
النعيمة	قصر الشلالة	سرغين	زمالة الأمير عبد القادر	
فرندة	عين الحديد	تاخمرت	الرحوية	قرطوفة
مشرع الصفاء	جيلالي بن عمار	تاقدمت	مهدية	عين زاريت
الناظورة	سبعين	عين كرمس	مادنة	مدريسة
جبيلة الرصفاء	سيدي عبد الرحمان	وادي ليلي	سيدي علي ملال	تيدة
	حمادية	الرشايقة	بوقة	

والجدول التالي يحتوي على معلومات مختصرة عن ولاية تبارت

الجدول رقم (04-01) : التعريف بولاية تبارت

الولاية	تبارت
عدد السكان	1,000,755
عدد البلديات	42
عدد الدوائر	14
المساحة	20673 كلم ²
رمز الولاية	14
طبيعة الولاية	زراعية رعوية بامتياز

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

1. 2. التعريف بولاية غليزان :

هي إحدى الولايات الجزائرية رمزها هو 48. وتقع بالغرب الجزائري كانت تابعة لولاية وهران ثم لولاية مستغانم عام 1956م وفي التقسيم الإداري لعام 1984م ارتقت لولاية تضم 13 دائرة و 38 بلدية.

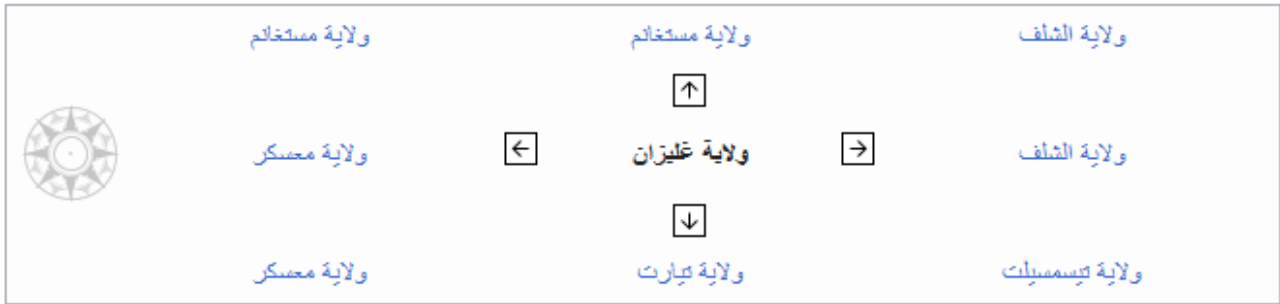
وتتميز الولاية بثرائها الثقافي والتاريخي الضارب في جذور التاريخ حيث تعد مغارة الرتامية بوادي ارهيو ومغارة الكوة شاهدة على العصور الحجرية التي ترك الإنسان الأول بصمته بها إضافة إلى مدينة مينا الفنيقية وسمية غُزة وبالان بريزيدانيوم (بلل) التي أنشأت بها مدن في الفترة النوميديّة أي قبل الميلاد دون إغفال كادوم كاسترا (جديوية)

والآثار الرومانية المتواجدة بمنطقة بني أوراغ وتعد حواضر مازونة وقلعة بني راشد والبطحاء من أهم المحطات التاريخية في العصر الإسلامي لما قدمته من خدمات علمية لفائدة طلبت العلم دون نسيان رجال الصالحين الذين رفعوا لواء الجهاد مثل سيد أحمد بن يوسف وسيدي بوعبد الله وسيدي يحي الأَصغر وسيدي احمد بن عودة والتي بقت ذكراهم محفورة لدى السكان وخلدوهم بتظاهرات تقام على شرفها فرق الخيالة وإكرام الضيوف وتسمى بالوعدة أو الطعم.

الموقع:

تقع ولاية غليزان على الخط الوطني رقم: 04 الرابط بين الجزائر العاصمة وعاصمة الغرب الجزائري «وهران» مما أهلها أن تكون همزة وصل بين الغرب والوسط والشرق والجنوب فهي بذلك تحتل موقع إستراتيجي ممتاز اقتصاديا وتجاريا إذ يحدّها من الشرق ولاية الشلف ومن الغرب ولاية معسكر ومن الشمال ولاية مستغانم ومن الجنوب كل من تيارت وتيسمسيلت، تبعد عن العاصمة بحوالي 330 كلم وعن مدينة وهران 100 كلم وتمتد على رقعة جغرافية مساحتها 4851.21 كلم² معظمها أراضي فلاحية خصبة وبذلك تعتبر ولاية فلاحية.

الشكل رقم (04-01) : موقع ولاية غليزان



المصدر : ويكيبيديا ، التقسيم الإداري عام 1984، تم الاطلاع عليه في 2025/01/01.

تتكون ولاية غليزان من 13 دائرة و 38 بلدية.

الدوائر :

دائرة الحمادية	دائرة الرمكة	دائرة المتمر	دائرة جديوية
دائرة زمورة	دائرة سيدي محمد بن علي	دائرة عمي موسى	دائرة عين طارق
دائرة غليزان	دائرة مازونة	دائرة منداس	دائرة وادي ارهيو
دائرة يلل			

البلديات:

غليزان	بن داود	يلل	سيدي سعادة	عين الرحمة
القلعة	المطمر	بلعسل	سيدي خطاب	سيدي محمد بن عودة
منداس	واد السلام	سيدي لزرق	الحمادنة	واد الجمعة
جديوية	حمري	أولاد سيدي الميهوب	وادي ارهيو	المرجة

واريزان	لخلاف	مازونة	القطار	سيدي امحمد بن علي
بني زنطيس	مديونة	عمي موسى	الولجة	اولاد يعيش
الحاسي	عين طارق	حد الشكالة	الرمكة	سوق الحد
زمورة	دار بن عبد الله	بني درقن		

والجدول التالي يحتوي على معلومات مختصرة عن ولاية غليزان

الجدول رقم (04-02) : التعريف بولاية غليزان

الولاية	غليزان
عدد السكان	741478
عدد البلديات	38
عدد الدوائر	13
المساحة	4870 كلم ²
رمز الولاية	48
طبيعة الولاية	فلاحية

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثاني : مهام وافاق وتنظيم الجماعات المحلية في الجزائر

2. مهامها :

- السهر على العمل الإداري وضمان استمراريته.
- متابعة عمل جميع مصالح الدولة الموجودة في الولاية وتنسيق العمل بين المديریات.
- تنشيط عمل الهياكل المكلفة بالوثائق والمحفوظات والتلخيص والبريد ويراقبها.
- تنظيم وإعداد وتولي كتابة اجتماعات مجلس الولاية بالتنسيق مع أعضائه المعنيين
- تنظيم وتنسيق البلدة وفق مخطط تنظيمي مصدق أصولاً من الجهات المختصة.
- الترخيص بإقامة الإنشاءات والأبنية وجميع التمديدات العامة والخاصة ومراقبتها.
- المحافظة على مظهر ونظافة البلدة، وإنشاء الحدائق والساحات والمنتزهات وأماكن السباحة العامة وتنظيمها وإدارتها بطريق مباشر أو غير مباشر ومراقبتها.

3. تنظيم الزيارات :

- المواقيت المعمول بها : من الاحد الى الخميس
- صباحا : من 08:00 الى 12:00.
 - مساء : من 13:30 الى 17:00 .
 - يسمح للجميع الدخول دون استثناء.

4. افاقها :

انتقلت الجماعات المحلية في الجزائر (البلديات والولايات) نحو افاق جديدة واعدة في المستقبل، و التي انطلقت عبر الرقمنة التي تم الانطلاق في تجسيدها، مع مختلف المشاريع الهامة الجديدة المبرمجة في سنة 2017 كالشبكات الالكترونية الموحد للخدمات الادارية و وضع رخصة سيطرة الكترونية جديدة حيز الخدمة في بداية 2018 وصولا إلى تجسيد مشروع البلدية الالكترونية لتسيير عصري لمختلف المرافق العمومية الجوارية.

بحيث تعتبر البلدية مصب كل ورشات العصرية على مستوى وزارة الداخلية و الجماعات المحلية.

حيث تم اصدار القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية بادرة من بوادر عصرية واستدامة الموازنة العامة بالجزائر ، فمن خلال هذا القانون تم الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج (الاهداف) التي يتم تنفيذها يتم على عدة سنوات لضمان استدامتها النفقات العامة مع ضمان أفضل تخصيص للموارد بين مختلف القطاعات سنة مراجعة القانون البلدي و اصلاح نظام المالية و الجباية المحلية لتتمين موارد البلدية، حماية البلدية من تقلبات الاقتصاد الكلي و تحسين خدمات المرفق العام الجوارى من التحولات التي تعرفها الوضعية المالية المتقلبة للبلديات.

كما تم اصدار القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية يهدف هذا القانون إلى تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي لميزانيات وعمليات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية. ويحدد مسؤوليات المكلفين بتنفيذ تلك الميزانيات والعمليات المالية.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للجماعات المحلية (البلديات-الولاية) في الجزائر .

يتمثل الهيكل التنظيمي للجماعات المحلية البلديات في الجزائر فيما يلي :

يضبط التنظيم الهيكلي للبلدية على النحو التالي :

رئاسة البلدية:

يتولى رئيس البلدية رئاسة الإدارة البلدية وممارسة جميع الصلاحيات المحددة بالقانون الأساسي المتعلق بمجلة الجماعات المحلية. وترجع له بالنظر مباشرة الهياكل التالية:

1. مصلحة مكتب الضبط المركزي: تكلف بـ:

- تسجيل البريد الوارد على البلدية وتوزيعه على الهياكل الإدارية المعنية ومتابعته
- تسجيل البريد الصادر عن البلدية وتوجيهه.
- تنظيم وترتيب الملفات والوثائق التي يتم تكليفها بها.

2. مصلحة التعاون اللامركزي والعلاقات الخارجية: تكلف بـ:

- العمل على دفع علاقات التعاون مع الجماعات المحلية بمختلف أصنافها وفق الصيغ التي نص عليها القانون الأساسي المتعلق بمجلة الجماعات المحلية
- التنسيق في إطار علاقات التعاون والشراكة مع الهياكل والمؤسسات ذات الصلة بالعمل البلدي على المستويين الوطني والجهوي لدعم قدرات البلدية في جميع المجالات.
- البحث عن مصادر التمويل المتاحة على الصعيدين الإقليمي والدولي.

- استغلال جميع الإمكانيات المتاحة، في حدود ما تسمح به القوانين لدفع علاقات التعاون وتبادل الخبرات

3. مصلحة شؤون المجلس والهياكل البلدية: تكلف بـ:

- كتابة المجلس بالتعاون مع الكتابة العامة والتنسيق مع بقية المصالح الإدارية.
- اعداد جلسات المجلس والمكتب البلدي واللجان،
- تحرير محاضر الجلسات ونسخها بالدفاتر المعدة لها ومتابعة تنفيذ قرارات المجلس وتوصيات بقية الهياكل.

4. مصلحة متابعة الترتيب البلدية: تكلف بـ:

- متابعة الترتيب البلدية بالتنسيق مع الشرطة البلدية والشرطة البيئية.
- رفع تقارير شهرية إلى رئيس البلدية حول مآل المخالفات وتنفيذ القرارات المتخذة في خصوصها .

5. مصلحة التدقيق ومراقبة التصرف الداخلي:

تكلف بالقيام بعمليات التدقيق ومراقبة مدى تطبيق الطرق السليمة في التصرف المالي والإداري بما يضمن الجودة والشفافية والحوكمة الرشيدة ويمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية للبرامج والأنشطة.

الكتابة العامة:

ترجع بالنظر إلى الكاتب العام الذي يتولى تحت سلطة رئيس البلدية تسيير المصالح الإدارية والتنسيق بينها و السهر على إسداء الخدمات وتقديم الاستشارات للمجلس البلدي والهياكل المنبثقة عنه. كما يمارس كافة المهام الموكلة إليه طبق القوانين والتراتيب الجاري بها العمل. وترجع بالنظر إلى الكتابة العامة الهياكل التالية:

1. الإدارة الفرعية للإعلامية و الاتصال والإعلام:

تكلف بالعمل على تطوير استعمال الإعلامية صلب الإدارة البلدية ومتابعته كما تتولى مهام وضع خطة اتصالية للتعريف بالبلدية وخدماتها وأنشطتها.

وتضم مصلحتين:

1.1. مصلحة الإعلامية: تكلف بـ:

- العمل على تطوير استعمال الإعلامية صلب الإدارة البلدية في إطار المخطط الإعلامي البلدي وإنجازه ومتابعة تنفيذه.
- ضبط حاجيات البلدية من التجهيزات والمنظومات والتطبيقات الإعلامية اللازمة بالتنسيق مع المصالح المعنية واقتنائها والسهر على حسن استغلالها وصيانتها وحمايتها وتطوير استعمالها وتجديدها.
- مراقبة سلامة النظم المعلوماتية وشبكات الاتصال وتأمينها.
- السهر على تجميع وتطوير مواقع الواب الخاص بالبلدية.

2.1. مصلحة الإعلام والاتصال: تكلف بـ:

- وضع خطة اتصالية للتعريف بالبلدية وخدماتها ومختلف أنشطتها وإنجازاتها ومتابعة تنفيذها بالتنسيق مع اللجنة القارة المعنية بالاتصال.
- إدارة موقع الواب الخاص بالبلدية وصفحتها الرسمية على مواقع التواصل الاجتماعي.
- تغطية وتوثيق أنشطة رئيس البلدية وجلسات المجلس البلدي واجتماعات اللجان وكل ماله صلة بالمستجدات داخل المنطقة البلدية.

- التنسيق مع وسائل الإعلام للتغطية الإعلامية لأهم المستجدات داخل المنطقة البلدية.

2. إدارة الموارد البشرية والخدمات الإدارية:

تكلف بمساعدة الكاتب العام على إنجاز الأعمال المناطة بعهدة الإدارات الفرعية والمصالح التابعة لها وتتضمن الإدارتين الفرعيتين والمصالح التالية :

1.2. الإدارة الفرعية للموارد البشرية:

تتولى التصرف في الموارد البشرية باستعمال الوسائل الحديثة في هذا المجال (التصرف بالكفايات ،بطاقات الوصف الوظيفي ،مخططات التكوين) بما يساهم في تنمية الكفاءات وتطوير أداء العون البلدي.وتتضمن مصطلحتين:

2. 1.1. مصلحة التصرف في الأعوان: تكلف بـ:

- السهر على تطبيق الأنظمة الأساسية والتراتب الجاري بها العمل

- التصرف في شؤون الموظفين والعملة.

- القيام بجميع الإجراءات المتعلقة بتنظيم المناظرات الداخلية والامتحانات المهنية للترقية

- مسك الملفات الشخصية للأعوان ومتابعة وضعياتهم الإدارية.

2.1.2. مصلحة الانتدابات والتكوين وتنمية الكفاءات: تكلف بـ:

- القيام بالتقديرات اللازمة فيما يتعلق بالحاجيات من الموارد البشرية وضبط برامج الانتدابات وسد الشغورات بالمصالح البلدية .

- القيام بجميع الإجراءات المتعلقة بتنظيم المناظرات والامتحانات الخارجية لانتداب أعوان لفائدة البلدية.

- إعداد البرنامج السنوي لدعم القدرات والكفاءات

- إعداد برامج الدورات التكوينية لفائدة الأعوان بما يتناسب والمهام الموكلة اليهم.

- متابعة تنفيذ برامج تكوين أعضاء المجلس البلدي بالتنسيق مع المصالح المعنية.

- العمل على التعاون مع مؤسسات التعليم العالي ومؤسسات التكوين لتنظيم برامج التكوين لفائدة الأعوان وأعضاء المجلس البلدي.

الإدارة الفرعية للخدمات الإدارية:

تتولى السهر على ضمان النجاعة وجودة الخدمات الإدارية وتفادي التأخير في إسدائها وتضم المصالح التالية:

1.2.2. مصلحة الحالة المدنية : تكلف بـ:

- انجاز عمليات الحالة المدنية من ترسيم للولادات والوفيات وإبرام عقود الزواج.
- القيام بالإصلاحات الصادرة في شأنها إذن من المحاكم أو الإعلام من الدوائر المختصة .
- تسليم مختلف وثائق الحالة المدنية والشهادات وإتمام التعريف بالإمضاء والإشهاد بمطابقة النسخ للأصل.

2.2.2. مصلحة العلاقة مع المواطن والمجتمع المدني: تتولى هذه المصلحة:

- قبول المواطنين وتقبل شكوايتهم وعرائضهم الواردة عليها ودراستها مع المصالح المعنية قصد إيجاد الحلول الملائمة لها،
- إجابة المواطنين بشأن عرائضهم وإرشادهم بخصوص الإجراءات والمسالك الإدارية المتعلقة بمختلف الخدمات البلدية المسداة لهم وذلك بمختلف الوسائل المتاحة.
- مسك السجل الخاص بأراء وتساؤلات المتساكنين ومكونات المجتمع المدني المسجلة والإجابات عنها ومتابعته وتحيينه طبقا للترتيب الجاري بها العمل.
- مسك سجل مكونات المجتمع المدني ومتابعته وتحيينه طبقا للترتيب الجاري بها العمل.

3.2.2. مصلحة التصرف في الوثائق والأرشيف : تكلف بـ:

- حفظ وترتيب أرشيف البلدية المتأتي من عمل مختلف المصالح بطريقة تضمن ديمومته وحسن التصرف فيه قصد استعماله عند الحاجة.
- ضمان تداول النصوص القانونية والمجلات والنشريات بين كافة المصالح البلدية وخاصة منها الجريدة الرسمية للجماعات المحلية.
- ضمان حفظ وترتيب المجلات والنشريات الدورية الممكن استغلالها من طرف المصالح البلدية للاستفادة منها .

4.2.2 مصلحة الشؤون الاجتماعية والثقافية:

تكلف بمتابعة تدخلات البلدية في مجال الشؤون الاجتماعية والثقافية بالتنسيق مع مختلف الجهات المعنية.

3. إدارة الشؤون القانونية والنزاعات والأموال البلدية:

تقوم هذه الإدارة بمساعدة الكاتب العام على القيام بالمهام الموكلة للهيكل الراجع إليها بالنظر وتتضمن إدارتين فرعيتين :

1.3 الإدارة الفرعية للشؤون القانونية والنزاعات :

تتولى متابعة المسائل والملفات ذات الصبغة القانونية التي تعهد إليها والتصرف في النزاعات التي تكون البلدية طرفاً فيها وتتضمن مصلحتين:

1.1.3 مصلحة الشؤون القانونية: تتولى هذه المصلحة:

- دراسة ومتابعة المسائل والملفات ذات الصبغة القانونية التي تعهد إليها،
 - القيام بالاستشارات القانونية حول المسائل الواردة عليها من مختلف الهياكل البلدية.
 - المساهمة في صياغة مشاريع النصوص والقرارات الترتيبية المتعلقة بالمسائل الراجعة بالنظر إلى البلدية وذلك بالتنسيق مع المصالح المعنية،
 - إبداء الرأي في مشاريع اتفاقيات التعاون والشراكة التي تبرمها البلدية.
- 2.1.3.3 مصلحة النزاعات : تتولى هذه المصلحة :

- التصرف في النزاعات التي تكون البلدية فيها طرفا ومتابعتها سواء لدى الجهات القضائية أو الأمنية ذات النظر وإعداد المؤيدات والمستندات القانونية للدفاع عن مصالح البلدية بالتنسيق مع المصالح المعنية بالبلدية.
 - القيام بالإجراءات اللازمة لرفع الدعاوى القضائية ضد الغير والدفاع في القضايا المرفوعة ضد البلدية وتكليف المحامين وعدول التنفيذ وفقا للإجراءات المستوجبة.
 - مسك الملفات القضائية وحفظها ومتابعتها.
- 2.3. الإدارة الفرعية للأموال البلدية:

تكلف بمتابعة التصرف في الأملاك البلدية المنقولة والعقارية وتطبيق الإجراءات الكفيلة بالمحافظة عليها وحمايتها وتأمينها. وتتضمن مصلحتين:

1.2.3.3 مصلحة الشؤون العقارية:

تكلف بتطبيق جميع الإجراءات الكفيلة بالمحافظة على الرصيد العقاري للبلدية ودعمه من خلال:

- حمايته المادية وذلك بجرده و تعهده بالصيانة الدورية والتصدي لأي اعتداء من قبل الغير بالتنسيق مع المصالح المعنية.
 - الحماية القانونية وذلك بتسجيل العقارات واستخراج الرسوم العقارية والقيام بجميع الإجراءات الإدارية والقضائية اللازمة.
 - القيام بالإجراءات المستوجبة سواء لاقتناء العقارات أو إبرام عقود الكراء ومراجعة معينات الكراء أو التفويت في الأملاك الخاصة حسب ما تقتضيه الحاجة و طبقا للقوانين والتراتب الجاري بها العمل.
 - تامين الرصيد العقاري واستغلال جميع الإمكانيات المتاحة لضمان وظيفيته ومساهمته في تنمية الموارد الذاتية للبلدية.
- 2.2.3.3 مصلحة التصرف في المنقولات: تكلف بـ:

- القيام بالجرد الدوري للمنقولات و متابعة التصرف فيه وحوكمته بالتنسيق مع المصالح المعنية

- القيام بإجراءات بيع المنقولات التي زال الانتفاع بها
- القيام بإجراءات تأمين الأملاك والعربات البلدية لدى شركات التأمين بالتنسيق مع المصالح المعنية بالبلدية.

4. إدارة الشؤون المالية وتنمية الموارد:

تكلف بمساعدة الكاتب العام على انجاز الأعمال المناطة بعهدة الإدارات الفرعية والمصالح التابعة لها وتضمّ الإدارتين الفرعيتين والمصالح التالية :

1.4. الإدارة الفرعية للميزانية والحسابيات: تتضمن مصلحتين:

1.1.4. مصلحة الميزانية:

- إعداد الميزانية البلدية وجمع الوثائق المتعلقة بها.
- تجميع المعطيات المالية المتعلقة بالبرامج البلدية على المدى القصير والمتوسط والبعيد لضبط تقديرات الميزانية من اعتمادات البرامج واعتمادات التعهد و اعتمادات الدفع وتقسيم التوجهات العامة الوطنية والمحلية في إطار المخطط الاستثماري البلدي بالنسبة لميزانية التنمية وفي إطار حاجيات التسيير والتأجير العمومي بالنسبة للمصاريف الاعتيادية وذلك بالاعتماد على منهجية التصرف حسب الأهداف .
- متابعة تنفيذ الميزانية البلدية بإجراء التعديلات اللازمة حسب المستجدات الممكنة والتوجهات الجديدة والأهداف وكذلك ختمها وتقييمها وضبط نتائج السنة المالية.
- التنفيذ المادي للميزانية وفق الحاجيات المضبوطة .
- خلاص ومتابعة استهلاك الاعتمادات المرصودة للمشاريع التنموية وذلك بإعداد اقتراحات التعهد وأوامر الصرف.

2.1.4. مصلحة الحسابيات :

تكلف بمتابعة الوضع المالي للبلدية والمديونية وضبط المؤشرات المالية واعتمادها فيضبط استراتيجيات العمل التنموي وإعداد الدراسات والإحصائيات اللازمة لملائمة الوضع المالي مع متطلبات العمل البلدي .

2.4. الإدارة الفرعية لتنمية الموارد :

تكلف بالعمل على تنمية الموارد الذاتية للبلدية وتضمّ مصلحتين:

1.2.4. مصلحة الأداءات ومتابعة الاستخلاصات: تكلف بـ:

- متابعة وتنظيم عمليات الإحصاء واستنباط الوسائل الكفيلة بتطويرها

- ضبط حالات طرح ومراجعة التقديرات المتعلقة بالمعاليم على العقارات
- القيام بمختلف عمليات التغيير التي تحصل لبعض فصول الأزمات بسبب نقلة ملكية العقارات المرسمة بها أو تغيير محتواها إلى غير ذلك وإعلام محتسب البلدية وكل الأطراف المعنية عند الاقتضاء وكما تقوم بإعداد أزمة استخلاص الأداء البلدي.
- متابعة استخلاص جميع المعاليم والمداخل الاعتيادية للميزانية البلدية وخاصة في ما يتعلق باستخلاصات مداخل الأسواق والعقارات وكذلك الإشغال الوقي للطريق العام بمختلف أنواعه بالتنسيق مع كل المصالح الفنية والإدارية المتداخلة.

2.2.4 مصلحة الشؤون الاقتصادية: تكلف بـ:

- إعداد الدراسات وضبط البرامج والتصورات المستقبلية في المجال الاقتصادي بالمنطقة البلدية وتنظيم الأسواق البلدية والتنسيق بين حاجيات المنطقة والطلبات المقدمة.
- القيام بالأبحاث اللازمة حول الملفات المتعلقة بفتح نقاط تجارية أو صناعية وإبداء الرأي فيها
- اقتراح المشاريع الاقتصادية التي من شأنها تنمية الموارد البلدية .
- إعداد ملفات الأسواق البلدية واستلزامها من طرف الغير ومتابعة أوجه استغلالها والتصرف فيها طبقا للترتيب القانونية وكراسات الشروط المعدّة في الغرض.
- دراسة واقتراح طرق التصرف و السبل الكفيلة بنجاحتها.

5. إدارة الصفقات والشراءات :

تكلف بمساعدة الكاتب العام على انجاز الأعمال المناطة بعهدة الإدارات الفرعية والمصالح التابعة لها وتتضمن الإدارتين الفرعيتين والمصالح التالية.

1.5. الإدارة الفرعية للصفقات :

تتولى عقد الصفقات العمومية سواء تلك المتعلقة منها بالمواد أو الخدمات أو الأشغال والقيام بجميع الإجراءات الإدارية لتنفيذها وختمها طبقا للتشريع والترتيب الجاري بها العمل. وتتضمن مصلحتين:

1.1.5 مصلحة دراسة كراسات الشروط :

تكلف بدراسة كراسات الشروط للصفقات المعدة من قبل المصالح المعنية وضمان احترام الشروط الإدارية العامة والحرص على تضمين الشروط الفنية الملائمة.

2.1.5.5 مصلحة كتابة اللجنة البلدية للصفقات والمتابعة:

تكلف بتنظيم أعمال اللجنة البلدية للصفقات واقتراح جداول أعمالها وتنظيم الجلسات وتحرير المحاضر وتدوينها وحفظ وثائق اللجنة . كما تتعهد بمتابعة إجراءات الصفقة من الإعلان إلى الختم وإعداد تقارير دورية في الغرض.

2.5. الإدارة الفرعية للشراءات والتزود:

تتولى شراء حاجيات المصالح التي لا تخضع إلى إجراءات الصفقات العمومية طبقا للإجراءات الجاري بها العمل والتصرف في المخزون. وتتضمن مصلحتين :

1.2.5.1. مصلحة الشراءات: تكلف بـ:

- إعداد البرنامج السنوي التقديري للشراءات خارج إطار الصفقات وتحديد وتجميع حاجيات بمختلف المصالح البلدية.
- اعداد الاستشارات المالية وفتح وفرز العروض في اطار لجنة الشراءات خارج اطار الصفقات بالتنسيق مع المصالح المعنية. واصدار طلبات التزود ومتابعتها.

2.2.5.2. مصلحة التصرف في المخزون:

تكلف بالتصرف في المخزونات والمحافظة عليها وتسجيل عمليات قبول وتصريف المخزونات وفقا لحاجيات المصالح ولقواعد التصرف في المخزون.

6. إدارة الشؤون الفنية :

تتولى مساعدة الكاتب العام على انجاز الأعمال المناطة بعهدة المصالح التابعة لها. وتتضمن الإدارتين الفرعيتين والمصالح التالية :

1.6. الإدارة الفرعية للشؤون الفنية: تتضمن المصلحتين التاليتين:

1.1.6.1. مصلحة الأشغال والطرق: تكلف بـ :

- انجاز الأشغال الجديدة التي تقرّها البلدية
- صيانة الطرقات والأرصفة وإصلاحها وتعهدتها
- صيانة وتعهد مختلف المنشآت البلدية
- تركيز علامات المرور وعلامات الإرشاد بالمدينة وتعهدتها

- تعهّد وصيانة التجهيزات والمعدات وتنظيم جداول تشغيلها وصيانتها وإصلاحها ومراقبة سير عملها.

2.1.6. مصلحة الانارة: تكلف ب :

- الاعتناء بشبكة الانارة العمومية وصيانتها.

- المتابعة اليومية للبرنامج الخاص بترشيد استهلاك الطاقة ومتابعة الدراسات الخاصة بها وإعداد تقارير شهرية في

الغرض والحرص على تطبيق وسائل ترشيد استهلاك الطاقة .

2.6. الإدارة الفرعية للتهيئة والتعمير: تتضمن مصلحتين:

1.2.6. مصلحة التهيئة والتعمير والدراسات: تتولى هذه المصلحة:

- إعداد أمثلة التهيئة والعمل على تطبيق ترتيبها العمرانية، وذلك بالوسائل الذاتية أو عن طريق مكاتب دراسات،

- إعداد أمثلة التهيئة التفصيلية،

- دراسة ملفات مشاريع التقسيمات وعرضها على أنظار لجنة التقسيمات،

- مراقبة سير إنجاز أشغال التقسيمات من طرقات وقنوات واستيفاء مكونات بنيتها الأساسية التحتية والفوقية،

- دراسة الملفات المتعلقة بمشاريع التجزئة والتعديل الجزئي بالتقسيمات وعرضها على اللجنة المختصة،

- توفير الإرشادات العمرانية المتعلقة بالتقسيمات والتراتب العمرانية المطلوبة،

- تكملة وتحيين الأمثلة الطبوغرافية للنسخ العمراني البلدي،

- المتابعة الطبوغرافية للمشاريع البلدية،

- ضبط ارتفاع المباني،

- إنجاز الدراسات العقارية.

2.2.6. مصلحة التراخيص العمرانية: تتولى هذه المصلحة :

- قبول مطالب وملفات رخص البناء ودرسها بعد استشارة المصالح المتدخلة للتحري قبل عرضها على أنظار لجنة

رخص البناء وإفادة أصحابها ثم حفظها .

- مراقبة البناء المرخص فيه وذلك في جميع مراحل الإنجاز،

- القيام بالمعاينات الميدانية والتثبت من تطابق الأشغال المنجزة والأمثلة المصادق عليها بقرار رخصة البناء وذلك في

جميع مراحل الإنجاز،

- تسليم محاضر معاينات التطابق بغرض الحصول على شهادة الاستغلال والحماية من الحرائق بطلب من المواطن،

- تحرير قرارات البناءات المتداعية للسقوط وإعداد الملفات المتعلقة بها وذلك بعد المعاينة الفنية الميدانية (قرارات الهدم والإصلاح والإخلاء)
- إعداد قوائم العقارات والبناءات التي تتطلب الإصلاحات الجذرية والخفيفة،
- دراسة ملفات رخص البناء للمؤسسات الخطرة والمرتبة والخالية من المرافق أو المضرة بالصحة من حيث السلامة والوقاية من الحرائق وحفظ الصحة وإبداء الرأي لمصالح وزارة الصناعة فيما يتعلق بالترخيص في تواجد وانتصاب هذه المؤسسات .

7. إدارة النظافة والعناية بالبيئة:

تتولى مساعدة الكاتب العام على انجاز الأعمال المناطة بعهدة المصالح التابعة لها وتتضمن الإدارتين الفرعيتين والمصالح التالية :

1.7. الإدارة الفرعية للنظافة : تتضمن مصلحتين:

1.1.7. مصلحة التنظيف:

تكلف بالسهر على نظافة المنطقة البلدية بشوارعها وطرقاتها وساحاتها وحدائقها وما يقتضيه ذلك من:

- رفع الفضلات المنزلية وتنظيف الشوارع والأرصفة
- محاربة الحشرات وتعهد المصببات العشوائية وحمايتها بالتعاون مع المصالح المختصة
- رفع الأتربة وفضلات البناء و المصانع حسب الترتيب الجاري بها العمل.

2.1.7. مصلحة المراقبة الصحية : تكلف بـ:

- تطبيق قوانين وتراتب حفظ الصحة والنصوص المتعلقة بحماية المحيط والبيئة وتنظيم الحملات الخاصة في الغرض .
- السهر على تطبيق القوانين والتراتب البلدية في ميدان الصحة ومراقبة المحلات العمومية ومقاومة الضجيج وزجر المخالفات في هذه الميادين واتخاذ التدابير المتعلقة بتلافي ما قد ينشأ عن جولان الحيوانات الشاردة ومقاومة الكلاب السائبة.

2.7. الإدارة الفرعية للمناطق الخضراء: تتضمن مصلحتين:

1.2.7. مصلحة التشجير والمناطق الخضراء: تكلف بـ:

- انجاز وصيانة وتعهد المناطق الخضراء والحدائق العمومية والمنتزهات .

- غراسة الأشجار والبستنة

2.2.7. مصلحة المنبت البلدي: تكلف بـ:

- التصرف في المنبت البلدي بهدف إنتاج المشاتل اللازمة من أشجار الزينة والتصنيف للحدائق العمومية والمناطق الخضراء.
- متابعة عمل الشركات الخاصة التي ترتبط باتفاقيات مع البلدية في هذا المجال.

المبحث الثالث : الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

سنتطرق في هذا المبحث الى التعريف بأداة الدراسة المستعملة والمتمثلة في الاستبيان المتكون من عدة محاور وكذلك تحليل خصائص المجتمع والعينة حسب متغيرات الجنس التخصص المهني والخبرة المهنية باعتبارها المتغيرات التي تعبر عن اثر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الحوكمة المحلية ثم تحليل محاور الاستبيان باستعمال الطرق الاحصائية والتعليق على النتائج المتحصل عليها.

المطلب الاول :منهجية الدراسة الميدانية.

اولا : التعريف بمجتمع الدراسة

1. مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في الموظفين والمهنيين المختصين (الماليين والمحاسبين) في كل من بلديات تيارت وغليزان بالاضافة الى بعض البلديات الاخرى حيث ونظرا لقلة الاجابات على الاستبيان تم اعداد نموذج googleform يتضمن الاستبيان وكذلك لأجل تغطية اكبر عدد من الآراء والاجابات عبر انحاء التراب الوطني .

الجدول رقم (04-03):البلديات التي تم زيارتها ميدانيا والاستبيانات الموزعة والمسترجعة.

الولاية	البلدية	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة
تيارت	تيارت	32	13
تيارت	/	50	22
تيارت	السوقر	16	0
تيارت	الرحوية	15	0
تيارت	ملاكو	4	4
تيارت	واد ليلي	10	10
تيارت	فرندة	6	4
تيارت	مهدية	4	0

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية

2	4	الحمادية	تيارت
7	17	قصر الشلالة	تيارت
3	8	عين كرمس	تيارت
4	5	بوشقيف	تيارت
2	6	دحموي	تيارت
7	10	رشايقة	تيارت
0	7	مدروسة	تيارت
6	8	عين الحديد	تيارت
4	6	عين الذهب	تيارت
0	4	قرطوفة	تيارت
0	4	سيدي علي	تيارت
8	8	عين طارق	غليزان
8	10	واد ارهبوا	غليزان
2	4	واد السلام	غليزان
4	4	سوق الحد	غليزان
4	8	حد الشكالة	غليزان
4	6	اولاد عيش	غليزان
3	7	الحاسي	غليزان
5	10	منداس	غليزان

4	6	الولجة	غليزان
6	11	عمي موسى	غليزان
4	7	جديوية	غليزان
4	8	زمورة	غليزان
2	8	حاسي فدلول	الجلفة
146	313		المجموع

المصدر : من اعداد الباحث اعتمادا على المعطيات .

الجدول التالي يمثل عدد الاجابات حسب البلديات والولاية التي تم جمعها من googleform .

الجدول(04-04):اجابات الاستبيان بالاعتماد على googleform

الولاية	البلدية	الولاية	البلدية
12-ولاية تبسة	تبسة	18-ولاية جيجل	Djimla
31-ولاية وهران	بئر الجير	30-ولاية ورقلة	ورقلة
47-ولاية غرداية	القرارة	39-ولاية الوادي	اميه ونسة
48-ولاية غليزان	غليزان	2-ولاية الشلف	بني راشد
4-ولاية ام البواقي	عين كرشة	28-ولاية المسيلة	برهوم
44-ولاية عين الدفلة	روينة	3-ولاية الاغواط	الاغواط
17-ولاية الجلفة	حاسي العش		
18-ولاية جيجل	القنار نشفي		
14-ولاية تيارت	تيارت		

		رقان	1-ولاية ادرار
		تنس	2-ولاية الشلف
		قصر الحيران	3-ولاية الاغواط
		عين مليلة	4-ولاية ام البوافي
		مروانة	5-ولاية باتنة
		تيمزريت	6-ولاية بجاية
		السانية	31-ولاية وهران
23 اجابة	المجموع	باب الواد	16-ولاية الجزائر

المصدر: من اعداد الباحث.

2. تقديم العينة:

لإتمام هذه الدراسة تم توزيع 313 استمارة على الموظفين بكل فئاتهم ما يمثل 5.16 % من مجتمع الدراسة (1541 بلدية) وهو مقبول احصائيا حيث تم استرجاع 146 استمارة مستوفية خلال الفترة الممتدة من ديسمبر 2023 الى ماي 2025 .

3. اداة الدراسة:

1.3. تعريف اداة الدراسة :

بما ان المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة ،موافق ،محايد ،غير موافق ،غير موافق بشدة)مقياس ترتيبي ، والارقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الاوزان Weights وهي (موافق بشدة =5 ،موافق =4 ،محايد =3 ،غير موافق =2 ،غير موافق بشدة =1) فيمكننا احتساب المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الخماسي عن طريق :

1. حساب المدى :

المدى = اكبر رقم في مقياس ليكارت الخماسي - اصغر رقم في مقياس ليكارت الخماسي

$$\text{المدى} = 5 - 1 = 4$$

2. حساب طول الفئة :

وذلك من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات اي $0.80 = 5/4$ ، فتكون الفئة الاولى لقيم المتوسط الحسابي هي : من 1 إلى $1 + 0.80$ ، وهكذا بالنسبة لبقية المتوسطات الحسابية فيكون الجدول التالي الذي يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية :

الجدول (04 - 05): قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الخماسي

المستوى	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط المرجح	من 1 الى 1.80	من 1.81 الى 2.60	من 2.61 الى 3.40	من 3.41 الى 4.20	من 4.21 الى 5

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعطيات السابقة .

2.3. وصف اداة الدراسة :

يحتوي الاستبيان على (09 محاور) (الجدول رقم (04-05))

الجدول رقم (04-06): محاور الاستبيان

الرقم	المحور	عدد العبارات
01	مدى توفر التأهيل العلمي والعملي في العاملين في القطاع الحكومي لتطبيق قانوني المالية و المحاسبة العمومية الجديدين الداخلين حيز التنفيذ.	5
02	الإبلاغ المالي الحكومي	5
03	تدقيق الأداء الحكومي	9
04	كفاءة تخصيص واستخدام المال العام	4
05	محرابة الفساد المالي والإداري	4

06	محاسبة الدمة المالية	3
07	فعالية الرقابة المالية	4
08	شفافية المالية العمومية	4
09	المساءلة المالية	5

المصدر : من اعداد الباحث .

2.3. ثبات وصدق اداة الدراسة (الاستبيان):

1.2.3. ثبات اداة الاستبيان :

تم الاعتماد على معمل الثبات الفاكرونباخ للتحقق من ثبات الاستبيان ككل حيث بلغت قيمته 0.983 اما النتائج الخاصة بكل محور من محاور الاستبيان فبينها الجدول الاتي :

الجدول(04-07) معامل الثبات الفاكونوباخ حسب كل محور .

الاستبيان ككل		0.938
الرقم	المحور	معامل الثبات
01	مدى توفر التأهيل العلمي والعملي في العاملين في القطاع الحكومي لتطبيق قانوني المالية و المحاسبة العمومية الجديدين الداخلين حيز التنفيذ.	0.891
02	الإبلاغ المالي الحكومي	0.870
03	تدقيق الأداء الحكومي	0.859
04	كفاءة تخصيص واستخدام المال العام	0.865
05	مكافحة الفساد المالي والإداري	0.859
06	محاسبة الدمة المالية	0.859
07	فعالية الرقابة المالية	0.864

08	شفافية المالية العمومية	0.861
09	المساءلة المالية	0.863

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss21.

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان معامل الثبات الفا كرونباخ بالنسبة للاستبيان ككل هو 938.0 وهو يمثل قيمة مقبولة الى حد بعيد واكبر من القيمة المعيارية 0.60 وبالتالي فان الاستبيان يتميز بالثبات وهذا يعني ان اسئلة الاستبيان في انسجام وتناسق .

اما بالنسبة لمعامل الثبات الفا كرونباخ حسب كل محور فقد تم تسجيل قيم معتبر جدا كلها تجاوزت القيمة المعيارية 0.60 .

اذ تراوحت ما بين 0.859 كأدنى قيمة تم تسجيلها بالنسبة للمحور الخاص بشفافية المالية العمومية واقصى (اعلى) قيمة تم تسجيلها بالنسبة للمحور الخاص بتدقيق الاداء الحكومي حيث بلغت 0.891 وهذا معناه ان اسئلة كل محور من المحاور فيها ثبات داخلي وانسجام واجماع من كل افراد العينة.

2.2.3. صدق او الاتساق الداخلى للاستبيان :

الاتساق الداخلى ويقصد به مدى ارتباط الاسئلة المشكلة لكل محور(اسئلة كل محور) مع المحور الذي تنتمي اليه . ويتم معرفته من خلال معامل الارتباط بيرسون وجاءت النتائج على النحو التالي كما يوضحه الجدول ادناه .

الجدول(04-08) معامل الارتباط لبيرسون لمحاور الاستبيان

معامل الارتباط									العبارات محاور الاستبيان
العبارات الاولى	العبارات الثانية	العبارات الثالثة	العبارات الرابعة	العبارات الخامسة	العبارات السادسة	العبارات السابعة	العبارات الثامنة	العبارات التاسعة	
0.777	0.784	0.817	0.809	0.811					المحور الاول

				0.789	0.796	0.822	0.753	0.688	المحور الثاني
0.364	0.686	0.711	0.783	0.687	0.751	0.738	0.744	0.771	المحور الثالث
					0.847	0.843	0.819	0.769	المحور الرابع
					0.858	0.786	0.905	0.749	المحور الخامس
						0.868	0.900	0.869	المحور السادس
					0.858	0.882	0.865	0.719	المحور السابع
					0.790	0.734	0.762	0.750	المحور الثامن
				0.826	0.827	0.867	0.820	0.702	المحور التاسع

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على spss21

يتضح لنا من خلال الجدول (04-08) اعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات البعد والمحور الذي تنتمي اليه جاءت بين موجبة قوية وموجبة ضعيفة اذ انها قد تراوحت بين 0.364 و0.901 خاصة فيما يخص محوري التأهيل العلمي والعملية وهذا راجع لكون التأهيل العملي في بداية تطبيقه وهذا يعني ان الاغلبية المطلقة للموظفين لم تستوعب بعد ماهية القوانين الجديدة ولم تلاحظ نتائجها وبالتالي كانت الاجابات حسب الوضع السائد في فترة التأهيل الاولية. اما بالنسبة للمحور الخاص بتدقيق الاداء الحكومي فانها متباعدة وليس هنالك بينها اتساق داخلي وهذا راجع لكون ان تدقيق الاداء للقوائم المالية لم يظهر اثره بعد وبالنسبة لمحاسبة المسؤولية فكون تجسيدها لا يزال اوليا وبالتالي

لا يمكن الاجابة بدقة. بينما العبارات الاخرى فهي ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.01$ مما يعني ان هناك اتساق داخلي بين عبارات كل بعد او محور من محاور الاستبيان المتبقية .

ثانيا : خصائص العينة.

1. توزيع العينة حسب طبيعة الجنس:

يوضح الجدول رقم (04-09) ادناه توزيع افراد العينة المدروسة لمجموعة من البلديات المختلفة عبر الوطن (الجزائر) حسب متغير الجنس .

الجدول (04-09) توزيع العينة حسب الجنس.

النسبة المئوية	العدد	الجنس
52.7%	89	ذكر
47.3%	80	اثنى
100%	169	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على spss21.

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه ان نسبة الذكور تجاوزت نسبة الاناث حيث تمثلت نسبة الذكور في 53.1% اي اكثر من نصف عينة الدراسة .

2. توزيع العينة حسب المنصب الوظيفي :

يوضح الجدول رقم (04-10) ادناه توزيع افراد العينة المدروسة لمجموعة من البلديات المختلفة عبر الوطن (الجزائر) حسب المنصب الوظيفي (المهنة) .

الجدول رقم (04-10): توزيع العينة حسب المنصب الوظيفي(المهنة)

النسبة المئوية	العدد	المهنة
10.7%	18	مراقب مالي
15.4%	26	محاسب عمومي

موظف مصلحة مالية للجماعات المحلية	125	74%
المجموع	169	100%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على spss21.

نلاحظ من خلال الجدول (04-10) اعلاه ان نسبة 77.6 % من العينة والتي تمثل موظفي مصلحة المالية للجماعات المحلية بأغلبية كبيرة اكثر من نصف الموظفين .اما عددها الحقيقي في البلديات فهو 114 موظفا حسب العينة اما النسبة المتبقية فتم تقسيمها بين مراقبين ماليين ومحاسبين عموميين حيث يمثلون الاقلية النسبية للعينة المدروسة .

3. توزيع العينة حسب سنوات الخبرة المهنية:

يوضح الجدول رقم (04-11) ادناه توزيع افراد العينة المدروسة لمجموعة من البلديات المختلفة عبر الوطن (الجزائر) حسب سنوات الخبرة المهنية .

الجدول رقم (04-11): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	النسبة المتوية
اقل من 5 سنوات.	46	27.2%
من 5 سنوات واطل من 10	58	34.3%
من 10 سنوات واطل من 15	28	16.6%
من 15 سنة واطل من 20	18	10.7%
من 20 سنة فاكثر	19	11.2%
المجموع	147	100%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على spss21.

نلاحظ ان مؤشر الخبرة المهنية له دور كبير في تحسين وتطوير الاداء والنظام وهذا راجع للعديد من الاسباب اهمها: تراكم الخبرات والمعارف والمؤهلات خاصة العملية منها مما يؤدي الى خلق جو عمل افضل وتحسين ظروف تقديم

الخدمات وذلك بتقسيم المهام حسب الاداء والخبرات بالاضافة الى متابعة السير الحسن لمختلف الانشطة ومواكبة المواطنين واداء خدماتهم وهذا ما ساهم في عدم الوقوع في الازخاء .

اذ من خلال الجدول نلاحظ ان نسبة 34 % من العينة المدروسة تمتلك خبرة مهنية لا بأس بها تتجاوز 5 سنوات . كما ان نسبة العمال الذين تجاوزت سنوات خبرتهم 20 سنة عمل كانت 12.9 % وهي مدة عمل كافية لضمان متابعة الاعمال وسيرها دون اخطاء وهو عدد كافي .

كما ان ما نسبته 29.9 % مرتفعة وهذا راجع لعمليات التوسع في القطاع واعادة هيكلة منظومته والقيام بالتأهيل العملي (الوظيفي) بالقوانين الجديدة وكيفية تطبيقها وضمان السير الحسن لها بالاضافة الى رقمنة القطاع وازخاء ملاحق ادارية جديدة وهذا لضمان تقديم خدمات للمواطنين بنفس القدر وتقريب الادارات من المواطنين من اجل فك الضغط على البلديات الكبرى وسهولة التنقل للحصول على الوثائق الضرورية او اي خدمات ادارية اخرى (تعبيد الطرقات - انشاء مباني - ترميم السدود - بناء مدارس... الخ).

المطلب الثاني: المعالجة الكمية وتحليل النتائج وتفسيرها.

اولا : الاحصاء الوصفي - التحليل والنتائج.

حسب ما هو موضح في استمارة الاستبيان فقد تم عرض مجموعة من الاسئلة وتقسيمها الى تسعة محاور وقد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي والذي يتضمن 5 (خمسة) مستويات ادناها 01 والتي تمثل عدم القبول التام للمستجيب وكلما زادت زاد المقياس تصاعديا الى ان يصل الى المستوى التي تمثله الدرجة الخامسة (05) اي موافقة المستجيب ولقد تم استعمال عدة وسائل احصائية لاستخراج النتائج منها الوسط الحسابي الانحراف المعياري لتحديد مستويات ومتغيرات البحث وفيما يلي عرض لأجوبة الموظفين المختلفة وتحليلها :

1. محور التأهيل العلمي والعملية للعاملين في القطاع الحكومي لتطبيق قانوني المالية و المحاسبة العمومية الجديدين الداخليين حيز التنفيذ.

للتعرف على هل لتوفر التأهيل العلمي والعملية في العاملين في القطاع الحكومي لتطبيق قانوني المالية و المحاسبة العمومية الجديدين الداخليين حيز التنفيذ اثر جيد من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول(04-12) ادناه .

الجدول رقم (04-12) : محور التأهيل العلمي والعملية للعاملين في القطاع الحكومي لتطبيق قانوني المالية و المحاسبة العمومية الجديدين الداخليين حيز التنفيذ.

الفقرات	1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
لدى الموظف معرفة كاملة بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق.	3	17	11	70	68	4.082	1.014	موافق
يمتلك الموظف خبرة كافية في تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق.	4	19	14	99	34	3.822	0.959	موافق
تلقي الموظف تكوين حول إعداد التقارير	8	34	24	66	37	3.532	1.175	موافق

								المالية وتسجيل البيانات المحاسبية وفق قانون المحاسبة العمومية الجديدة.
موافق	1.202	3.414	26	78	20	30	15	لا توجد صعوبة في الوصول إلى المواد التدريبية الخاصة بتطبيق المعايير الجديدة.
محايد	1.267	3.136	22	61	25	40	21	التعليم المقدم في الجامعات للمحاسبين حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو كافي
موافق	0.900	3.597	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الاول					

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور الاول 597.3 الا وهو هل لتوفر التأهيل العلمي والعملية للعاملين في القطاع الحكومي لتطبيق قانوني المالية و المحاسبة العمومية الجديدين الداخليين حيز التنفيذ اثر جيد وهذا يعني انه هنالك اثر حسن حول الحصول على التأهيل العلمي والعملية للعمال في القطاع الحكومي ولم يصل بعد الى المستوى المطلوب. بانحراف معياري قدره 0.900 . لذلك يجب زيادة التطبيقات والدراسات حول المعايير في المنهج التعليمي بالاضافة الى ان الحصول على التأهيل العملي مازال بحاجة للتقدم أكثر وتأهيل أكبر عدد من العمال حتى يتمكنوا من ضمان افضل مستوى من الخدمات وايضا افضل مستوى للأداء ومعرفة المهام الواجب القيام بها والمهام الواجب تجنبها .

2. محور الابلاغ المالي الحكومي :

لتعرف على هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر جيد على تحسين الابلاغ المالي الحكومي عند عرض وتقديم التقارير المالية من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول(04-13) ادناه .

الجدول رقم (04-13) : محور الابلاغ المالي الحكومي .

الفقرات	1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تحسين نوعية المعلومات التي تعرضها القوائم	4	15	22	94	34	3.822	0.934	موافق

								والتقارير المالية .
موافق	0.984	3.871	36	86	26	16	5	يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تقديم صور واضحة متميزة ضمن القوائم والتقارير المالية لكل من النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية .
موافق	0.963	3.846	41	84	24	17	3	يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بإفصاح القوائم والتقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الموارد المالية الحكومية المتاحة (الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول) .
موافق	0.984	3.822	39	85	27	12	6	يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة من الوصول الى معرفة مدى استطاعة الإدارة العمومية للوفاء بالتزاماتها المالية المستحقة
موافق	0.981	3.846	41	85	24	14	5	يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في انتاج قوائم وتقارير مالية تظهر جليا المركز المالي للإدارة العمومية المعنية.
موافق	0.747	3.823	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني					

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور الثاني الا وهو هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة على تحسين الابلاغ المالي الحكومي اثر ايجابي عند عرض وتقديم التقارير المالية من وجهة نظر الموظفين. حيث بلغ الوسط الحسابي 3.823 بانحراف معياري قدره 0.747 ويتبين من خلال ذلك ان تقييم الموظفين للإبلاغ المالي الحكومي متوسط وهذا يعني انه لتطبيق قانوني المالية والمحاسبة الجديدين اثر ايجابي على الابلاغ المالي الحكومي عند عرض القوائم المالية فقد وصل الى مستوى مقبولو لذلك لا بد من التقدم أكثر في تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بالاضافة الى التوجيه وتوضيح وترتيب وتقسيم المهام واعطاءها للأشخاص ذوي الكفاءة حتى يتماشى مع قانون المالية والمحاسبة ويضمن انتاج قوائم مالية تظهر الوضعية الصحيحة للإدارة العمومية المحلية.

3. محور تدقيق الأداء الحكومي :

للتعرف على هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على تدقيق الاداء الحكومي عند عرض القوائم المالية وتقديم التقارير المالية من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول(04-14) ادناه .

الجدول رقم (04-14): محور تدقيق الاداء الحكومي .

الفقرات	1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تدقيق الأداء انطلاقا من مؤشرات مستتبطة من مؤشرات في القوائم المالية.	3	14	31	80	41	3.840	0.947	موافق
يهيئ تطبيق قانوني المالية والمحاسبة الأرضية لتجسيد مبدأ محاسبة المسؤولية المرتكز على قواعد تقنية توجه أداء الإدارة العمومية المعنية.	4	15	32	79	39	3.792	0.975	موافق
يفسح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة المجال لتطبيق محاسبة التكاليف التي تقيس التكاليف المتعلقة بكل برنامج ونشاط في إدارة عمومية معينة.	4	14	33	73	45	3.834	0.922	موافق
يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في انتاج معلومات صادقة تبنى عليها مؤشرات معيارية تقييم كفاءة الأداء العمومي.	0	16	32	77	44	3.881	0.905	موافق
يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في توفير معلومات تفيد في معرفة مدى فعالية الأداء العمومي.	3	11	33	82	40	3.858	0.914	موافق
يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في انتاج	5	13	36	69	46	3.816	1.015	موافق

								معلومات تسهل اجراء مقارنات دقيقة بين موازنات السنوات السابقة للإدارة العمومية المعنية وبينها وبين مثيلاتها.
موافق	1.122	3.792	54	56	37	14	8	يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تقديم معلومات تساعد في القيام بعمليات تنبؤ دقيقة لمختلف تكاليف البرنامج أو النشاط للإدارة العمومية المعنية..
موافق	1.125	3.710	45	66	30	20	8	يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تحديد أفضل الممارسات في للأداء ما يمكن من تبنيها إداريا.
موافق جدا	0.955	4.147	69	72	18	4	6	يساعد تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في انتاج قوائم وتقارير مالية تعتبر أساسية من أجل التحليل المالي للإدارة العمومية المعنية.
موافق	0.688	3.852	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث					

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج .spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور الثالث اهل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على تدقيق الاداء الحكومي عند عرض القوائم المالية وتقديم التقارير المالية من وجهة نظر الموظفين. بلغ المتوسط الحسابي 3.852 بانحراف معياري قدره 0.688 وهذا يعني ان تقييم الموظفين لتطبيق قانوني المالية والمحاسبة على تدقيق الاداء الحكومي اثر ايجابي مقبول بالنسبة للمحور وبالتالي فان تطبيق قانوني المالية والمحاسبة لم يصل بعد الى المستوى المطلوب من الاداء باعتباره في المرحلة الاولى من التطبيق ولكنه يسير في الاتجاه الصحيح تبعا لآراء العمال تبعا لكل فقرة من الفقرات فهي تقول ان اغلب افراد عينة الدراسة موافقون على ان تدقيق الاداء الحكومي لمختلف القوائم المالية يعتبر اساسي وفعال وان تبنيها يضمن مستوى افضل من الممارسات الادارية الجيدة .

لذلك يجب ضمان وصول الموظفين للمعلومات التي تساعدهم في اعداد تقارير مالية ذات جودة عالية بالاضافة الى تأهيلهم حول الاجراءات الواجب اتخاذها عند الوقوع في مواقف صعبة او خارج الاداء حتى يحسنوا من مستويات ادائهم الحكومي

4. محور كفاءة تخصيص واستخدام المال العام :

للتعرف على هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة الجديدين اثر جيد على كفاءة تخصيص واستخدام المال العام : من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول(04-15) ادناه .

الجدول رقم (04-15) : محور كفاءة تخصيص واستخدام المال العام .

المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	الفقرات	
موافق	0.823	4.00	44	91	27	4	3	يدفع تطوير قانوني المالية والمحاسبة الى الرفع من كفاءة توجيه واستغلال الموارد العمومية.	
موافق	0.981	4.023	59	76	16	15	3	- اعتماد الأساليب العلمية في تقييم احتياجات المرفق العمومي يندرج ضمن قانوني المالية والمحاسبة.	
موافق	0.970	3.934	45	91	16	11	6	يشكل تطبيق قانوني المالية والمحاسبة ضمانا لمواكبة الموازنة العمومية لتوجه التخطيط الاقتصادي للدولة.	
موافق	0.985	3.929	50	77	28	8	6	يشكل تطبيق قانوني المالية والمحاسبة ضمانا لمواكبة الموازنة العمومية لتوجه التخطيط الاقتصادي للدولة.	
موافق	0.772	3.971	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الرابع						

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور الرابع هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة الجديدين اثر ايجابي على كفاءة تخصيص واستخدام المال العام من وجهة نظر الموظفين. بلغ المتوسط الحسابي

3.971 بانحراف معياري قدره 0.772 ويتبين من خلال ذلك ان كفاءة تخصيص واستخدام المال العام من طرف الادارة العمومية المحلية حسن .

لذلك يجب على الادارة العمومية المحلية ان تقوم بتوجيه العمال وتدريبهم واعطائهم طرق وكيفيات تخصيص الموارد بطريق امثل وذلك بتحديد الخطط والمهام حسب الاولوية بالإضافة الى اعداد ميزانية تقديرية حول اي مشروع ومحاوله تقليل الانفاق العمومي (هدر المال العام) على الاشياء التي ليس لها علاقة او بتضخيم الفواتير.

5. محور محاربة الفساد المالي والإداري :

للتعرف على هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي علي محاربة الفساد المالي والاداري من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول (04-16) ادناه .

الجدول رقم (04-16) : محور محاربة الفساد المالي والإداري.

المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	الفقرات
موافق	1.038	3.816	47	69	34	13	6	يحد تطبيق قانوني المالية والمحاسبة امكانية حصول ممارسات الفساد.
موافق	1.005	3.846	47	66	37	13	4	يتولد عن تطبيق قانوني المالية والمحاسبة انتاج كل المعلومات الضرورية التي تحصر صور وجرائم هدر الأموال العمومية.
موافق	1.021	3.852	46	77	27	13	6	يحدد نظام المحاسبة العمومية الجديد قواعد دقيقة مما يحد من إمكانية حصول تقديرات مبالغ فيها.
موافق	1.055	3.816	45	78	22	18	6	يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بإمكانية اعلان معلومات للإعلام قد تساعد في اكتشاف ممارسات فساد
موافق	0.849	3.832	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الخامس					

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور الخامس هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على محاربة الفساد الاداري والمالي من وجهة نظر الموظفين. هو 832.3 بانحراف معياري قدره 0.849 جيد . اي ان الموظفين الاداريين العموميين موافقون على ان لتطبيق قانوني المالية والمحاسبة اثر ايجابي للحد من ممارسات الفساد الاداري والمالي.

لذلك يجب الاستمرار في السياسة الحالية بالإضافة الى فرض رقابة على اداء الموظفين خاصة في المناصب العليا والتي لها اثر على سير الاداء .

6. محور محاسبة الذمة المالية:

للتعرف على هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على محاسبة الذمة المالية من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول(04-17) ادناه .

الجدول رقم (04-17): محور محاسبة الذمة المالية.

المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	الفقرات
موافق	1.046	3.846	51	67	29	18	4	يضمن نظام المحاسبة العمومية الجديد إعطاء صورة شاملة حول تسيير ادارة عمومية معينة، بما يتضمن ذلك كل الاستحقاقات والالتزامات
موافق	1.055	3.733	42	70	32	20	5	يمكن نظام المحاسبة العمومية الجديد من تحديد القيمة الحقيقية لأصول ادارة عمومية معينة.
موافق	1.058	3.787	48	65	32	20	4	يمكن نظام المحاسبة العمومية الجديد من المتابعة المحاسبية لأصول ادارة عمومية معينة؛ ابتداءا من حيازتها واستخدامها وحتى اطفائها.

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور السادس	3.789	0.926	موافق
--	-------	-------	-------

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور السادس هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على محاسبة الذمة المالية من وجهة نظر الموظفين هي 3.789 بانحراف معياري قدره 0.926 اي انه جيد و هذا يبين لنا ان لتطبيق قانوني المالية والمحاسبة اثر ايجابي على الذمة المالية للإدارة العمومية المحلية.

لذلك يجب على الادارة المحلية ان تواصل اتباع هاذين القانونين من خلال متابعة المؤسسة لمختلف اصولها وخصومها ومراقبة اي تغييرات تطرا عليها واطهارها في ميزانيتها بالاضافة الى الاوراق التي تثبت اي اجراء تم اتخاذه بخصوص هذه الاصول واسباب التغيير (اي الاثباتات عن طريق وثائق قانونية).

7. محور فعالية الرقابة المالية:

للتعرف على لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على فعالية الرقابة المالية من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول(04-18) ادناه .

الجدول رقم (04-18): محور فعالية الرقابة المالية.

الفقرات	1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
يوفر تطبيق قانوني المالية والمحاسبة الضمانات الكافية والصلاحيات المخولة والموارد المخصصة التي يتطلبها نظام رقابي فعال.	6	19	23	73	48	3.816	1.078	موافق
يضمن نظام المحاسبة العمومية الجديد تقديم معلومات مالية سليمة مطابقة للأنظمة والتشريعات.	5	23	23	76	42	3.751	1.067	موافق
يوفر تطبيق قانوني المالية والمحاسبة آليات للتقويم وتصحيح الانحرافات والى كل من الأمرين بالصرف وأعاون المحاسبة العمومية	6	9	27	76	51	3.929	0.997	موافق

موافق	1.073	3.881	54	68	27	13	7	يضمن تطبيق قانوني المالية والمحاسبة اجراء رقابة مالية من خلال تقديمه لمعلومات ملائمة ودقيقة.
موافق	0.874	3.844	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور السابع					

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور السابع اثر تطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة على فعالية الرقابة المالية من وجهة نظر الموظفين. بلغ 3.844 بانحراف معياري قدره 0.874 . ويتبين من خلال ذلك ان تقييم الموظفين لفعالية الرقابة جيد .

اي انه لتطبيق قانوني المالية والمحاسبة تأثير ايجابي على فعالية الرقابة المالية وذلك من خلال مختلف القوانين التي تم وضعها في هذا السياق ونشر التوعية حول الابلاغ عن اي تجاوزات تمت والابلاغ عنها وبالتالي معاقبة المتسبب في هذه الاضرار الجسيمة.

8. محور شفافية المالية العامة:

للتعرف على هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على شفافية المالية العامة من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول(04-19) ادناه .

الجدول رقم (04-19) : محور شفافية المالية العامة.

المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	الفقرات
موافق	0.932	3.923	49	73	35	9	3	يفسح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة المجال لمجمل مستخدمي القوائم المالية لإدارة عمومية معينة الاطلاع عليها في أثناء التعامل معها، تمهيدا لاتخاذ القرار بشأن هذا التعامل كما وكيفا.
موافق	1.044	3.775	46	66	34	19	4	في إطار من الوضوح، يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بإجراء التقديرات الدقيقة

								والاعلان عن السياسات والأهداف المتعلقة بإدارة مرفق عمومي ..
موافق	1.078	4.100	77	58	12	18	4	يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بالإفصاح عن المخاطر المتعلقة بإدارة المال العام وتحليلها.
موافق	1.000	3.923	48	85	16	15	5	يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بتوضيح دور كل طرف وكذا مسؤولياته إضافة الى ضمان اطلاع جمهور الناخبين على المعلومات المتعلقة بعمليات الموازنة.
موافق	0.769	3.930	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثامن					

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور الثامن المعني بهل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على شفافية المالية العامة من وجهة نظر الموظفين هو 930.3 بانحراف معياري قدره 0.769 ويتبين من خلال ذلك ان تقييم الموظفين جيد .

اي انه توجد شفافية في الادارة العمومية المحلية وبالتالي فان لتطبيق قانوني المالية والمحاسبة اثر ايجابي .

9. محور المسائلة المالية :

للتعرف على هل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على المسائلة المالية من وجهة نظر الموظفين تم تسجيل النتائج التالية كما يوضحه الجدول (04-20) ادناه .

الجدول رقم (04-20) : محور فعالية الرقابة المالية.

المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	الفقرات
موافق	0.912	4.011	45	70	22	9	1	يعزز تطبيق قانوني المالية والمحاسبة المسائلة المالية من خلال توفيره معلومات مالية تتسم

بالدقة والوضوح.								
موافق	1.027	3.852	33	74	25	9	6	يؤطر تطبيق قانوني المالية والمحاسبة آليات تخصيص موارد الإدارة العمومية المعنية وسبل استغلالها تحقيقا للأهداف المخططة، ما يمكن من محاسبة القائمين على ذلك.
موافق	1.012	3.893	38	66	24	16	3	يضمن تطبيق قانوني المالية والمحاسبة مسألة كل الأطراف المكلفة بصناعة القرار وتنفيذه والرقابة عليه وعلى كل المستويات الإدارية.
موافق	1.063	3.923	44	67	15	16	5	يحفظ تطبيق قانوني المالية والمحاسبة سلامة الوثائق الثبوتية لمختلف الوظائف الإدارية.
موافق	1.034	3.911	44	62	20	20	1	يفسح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة المجال لمسائلة الحكومة من خلال الإعلان عن المعلومات لكل من الجهات والسلطات الرقابية أهمها السلطة التشريعية والمجتمع المدني و الاعلام.
موافق	0.818	3.918	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور التاسع					

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss 21

من خلال النتائج الواردة في الجدول اعلاه يتضح لنا ان الوسط الحسابي للمحور التاسع اهل لتطبيق قانون المالية وقانون المحاسبة اثر ايجابي على المسائلة المالية من وجهة نظر الموظفين. بلغ 3.918 بانحراف معياري قدره 0.818 ويتبين من خلال ذلك ان تقييم الموظفين لأثر تطبيق قانوني المالية والمحاسبة على المسائلة المالية جيد .

اي انه توجد مساءلة في الادارة المحلية ولكنها لم تصل للمستوي الامثل لذلك يجب التحسين من مستوى الجهات الرقابية واعتماد جهة مختصة في قضايا الفساد وايضا تحسين مستوى الابلاغ للجهات الحكومية.

ثانيا : اختبار فرضيات المتغيرات الديمغرافية .

1. فرضية اثر متغير الجنس على متغيرات الدراسة :

تتمثل الفرضية في : هل توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط الجنس ومتوسط المحاور (التأهيل العلمي والعملي - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - فعالية الرقابة المالية - شفافية المالية العامة - المساءلة المالية .) للتحقق من هذه الفرضية قمنا بإجراء اختبار للعينات المستقلة وبعد التأكد من فرضيات الاختبار وشروطه كانت النتائج كالآتي :

الجدول رقم (04-21): نتائج اختبار T للفرق بين متوسطات المحاور تبعا للجنس .

المحور	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الدلالة الاحصائية	الدلالة
التأهيل العلمي والعملي	ذكر	89	3.703	0.769	1.595	دال	0.007
	انثى	80	3.4800	1.018			
الابلاغ المالي الحكومي	ذكر	89	3.809	0.715	-0.269	غير دال	0.374
	انثى	80	3.840	0.784			
التدقيق المالي الحكومي	ذكر	89	3.847	0.654	-0.097	غير دال	0.216
	انثى	80	3.857	0.728			
كفاءة تخصيص واستخدام المال العام	ذكر	89	4.118	0.625	2.591	غير دال	0.010
	انثى	80	3.809	0.885			
محاربة الفساد الاداري والمالي	ذكر	89	3.975	0.754	2.037	غير دال	0.062
	انثى	80	3.693	0.929			

محاسبة الذمة المالية	ذكر	89	3.809	0.937	0.296	0.631	غير دال
	انثى	80	3.766	0.919			
فعالية الرقابة المالية	ذكر	89	3.750	0.905	-1.489	0.683	غير دال
	انثى	80	3.950	0.832			
شفافية المالية العامة	ذكر	89	3.887	0.866	-0.763	0.081	غير دال
	انثى	80	3.978	0.645			
المساءلة المالية	ذكر	89	3.957	0.797	0.651	0.347	غير دال
	انثى	80	3.875	0.845			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على SPSS21.

يتضح من الجدول اعلاه ان متوسطات كلا الجنسين جاءت متقاربة في كل محور من المحاور التسعة (09) كما جاءت نتائج اختبار T بقيم احتمالية اكثر من مستوى الدلالة 0.05 وعليه تقرر انه لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين متوسطات المحاور تبعا لجنس الموظف بينما هناك دلالة احصائية بالنسبة للمحور الاول فيما يخص متغير الجنس .

2. فرضية اثر متغير الخبرة المهنية على متغيرات الدراسة :

تتمثل الفرضية في : توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط الخبرة المهنية ومتوسط المحاور (التأهيل العلمي والعملي - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - فعالية الرقابة المالية - شفافية المالية العامة - المساءلة المالية .)

للتحقق من هذه الفرضية قمنا بإجراء اختبار التباين الاحادي ANOVA لاكتشاف هل يوجد فروق ذات دلالة احصائية في المحاور (التأهيل العلمي والعملي - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - فعالية الرقابة المالية - شفافية المالية العامة - المساءلة المالية .) للمؤسسة محل الدراسة

يوضح الجدول الاتي نتائج اختبار ANOVA والدلالة الاحصائية :

الجدول رقم (04-22): نتائج اختبار ANOVA لجميع المحاور تبعا للخبرة المهنية .

المحور	الخبرة المهنية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	المعنوية	الدلالة الاحصائية
التأهيل العلمي والعملية	اقل 5	46	3.613	1.197	0.388	0.817	غير دال
	5الى 9	58	3.606	1.265			
	10الى 14	28	3.721	1.099			
	15الى 20	18	3.388	0.916			
	اكثر 20	19	3.547	1.169			
الابلاغ الحكومي	اقل 5	46	3.752	0.882	0.227	0.923	غير دال
	5الى 9	58	3.882	0.702			
	10الى 14	28	3.800	0.686			
	15الى 20	18	3.877	0.518			
	اكثر 20	19	3.800	0.840			
التدقيق الحكومي	اقل 5	46	3.782	0.748	0.615	0.653	غير دال
	5الى 9	58	3.894	0.626			
	10الى 14	28	3.857	0.766			
	15الى 20	18	4.022	0.431			
	اكثر 20	19	3.721	0.812			
كفاءة تخصيص واستخدام المال	اقل 5	46	3.913	0.762	1.784	0.134	غير دال
	5الى 9	58	4.129	0.704			

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية

			0.861	3.758	28	10الى14	العام
			0.642	4.152	18	15الى20	
			0.900	3.776	19	اكثر20	
غير دال	0.310	1.207	0.942	3.652	46	اقل5	محاربة الفساد الاداري والمالي
			0.738	3.982	58	5الى9	
			0.826	3.785	28	10الى14	
			0.724	3.986	18	15الى20	
			1.035	3.736	19	اكثر20	
غير دال	0.108	1.931	0.988	3.681	46	اقل5	محاسبة الذمة المالية
			0.739	3.954	58	5الى9	
			0.811	4.000	28	10الى14	
			1.204	3.444	18	15الى20	
			1.054	3.561	19	اكثر20	
غير دال	0.123	1.841	0.885	3.815	46	اقل5	فعالية الرقابة المالية
			0.697	4.051	58	5الى9	
			0.898	3.839	28	10الى14	
			1.064	3.583	18	15الى20	
			1.028	3.539	19	اكثر20	
غير دال	0.315	1.195	0.710	3.994	46	اقل5	شفافية المالية

			0.624	3.974	58	9 إلى 5	العامة
			0.726	4.044	28	14 إلى 10	
			0.936	3.638	18	20 إلى 15	
			1.118	3.750	19	أكثر 20	
غير دال	0.157	1.682	0.819	4.013	46	أقل 5	المساءلة المالية
			0.797	4.051	58	9 إلى 5	
			0.738	3.835	28	14 إلى 10	
			0.785	3.733	18	20 إلى 15	
			0.958	3.578	19	أكثر 20	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على SPSS21.

يتضح من الجدول اعلاه ان نتائج التباين الاحادي لاتجاه ومنه نستنتج انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في المحاور (التأهيل العلمي والعملي - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - شفافية المالية العامة- فعالية الرقابة المالية - المساءلة المالية). للمؤسسة محل الدراسة تبعا للخبرة المهنية حيث تتقارب المتوسطات بين الفئات في كل محور ولذلك جاءت القيم الاحتمالية اكبر من 0.05 فهي غير دالة احصائيا.

وعليه ومن النتائج السابقة فإننا نقبل الفرضية البحثية التي تنص على : لا توجد فروق احصائية في المحاور (التأهيل العلمي والعملي - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - شفافية المالية العامة- فعالية الرقابة المالية - المساءلة المالية -) تبعا لمتغير الخبرة المهنية لموظفي المؤسسة محل الدراسة .

3. فرضية اثر متغير المنصب الوظيفي على متغيرات الدراسة :

للإجابة على فرضية الدراسة : توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط المنصب الوظيفي ومتوسط المحاور (التأهيل العلمي والعملي - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال

العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - فعالية الرقابة المالية - شفافية المالية العامة - المساءلة المالية .)

للتحقق من هذه الفرضية قمنا بإجراء اختبار التباين الاحادي ANOVA لاكتشاف هل يوجد فروق ذات دلالة احصائية في المحاور (التأهيل العلمي والعملي - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - فعالية الرقابة المالية - شفافية المالية العامة - المساءلة المالية .) للمؤسسة محل الدراسة تبعا لمتغير المنصب المشغول.

يوضح الجدول الاتي نتائج اختبار ANOVA والدلالة الاحصائية :

الجدول رقم (04-23): نتائج اختبار ANOVA لجميع المحاور تبعا للمنصب الوظيفي .

المحور	المنصب الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحصائية	الدلالة الاحصائية
التأهيل العلمي والعملي	مراقب مالي	18	3.844	1.016	0.755	0.472	غير دال
	محاسب عمومي	26	3.569	0.754			
	موظف مصلحة	125	3.568	0.912			
الابلاغ الحكومي	مراقب مالي	18	3.944	0.688	0.362	0.697	غير دال
	محاسب عمومي	26	3.869	0.459			
	موظف مصلحة	125	3.796	0.803			
التدقيق المالي	مراقب مالي	18	3.905	0.612	1.851	0.160	غير دال

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية

			0.486	4.075	26	محاسب عمومي	الحكومي
			0.727	3.797	125	موظف مصلحة	
غير دال	0.211	1.572	1.029	3.708	18	مراقب مالي	كفاءة تخصيص
			0.431	4.125	26	محاسب عمومي	واستخدام المال العام
			0.781	3.978	125	موظف مصلحة	
غير دال	0.863	0.147	0.772	3.791	18	مراقب مالي	محرارة الفساد
			0.744	3.913	26	محاسب عمومي	الاداري والمالي
			0.884	3.822	125	موظف مصلحة	
غير دال	0.087	2.482	0.661	4.018	18	مراقب مالي	حاسبة الذمة المالية
			0.767	4.076	26	محاسب عمومي	
			0.974	3.696	125	موظف مصلحة	
غير دال	0.782	0.246	0.814	3.861	18	مراقب مالي	فعالية الرقابة المالية
			0.919	3.951	26	محاسب	

						عمومي		
			0.879	3.820	125	موظف		
						مصلحة		
	دال	0.046	3.137	0.542	4.250	18	مراقب مالي	شفافية المالية العامة
				0.562	4.115	26	محاسب عمومي	
				0.817	3.846	125	موظف مصلحة	
	غير دال	0.671	0.400	0.736	4.077	18	مراقب مالي	المساءلة المالية
				0.673	3.869	26	محاسب عمومي	
				0.859	3.905	125	موظف مصلحة	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على SPSS21.

يتضح من الجدول اعلاه ان نتائج التباين الاحادي لاتجاه ومنه نستنتج انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في المحاور (التأهيل العلمي والعملية - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - فعالية الرقابة المالية - شفافية المالية العامة - المساءلة المالية). للمؤسسة محل الدراسة تبعا للخبرة المهنية حيث تتقارب المتوسطات بين الفئات في كل محور ولذلك جاءت القيم الاحتمالية اكبر من 0.05% فهي غير دالة احصائيا .

وعليه ومن النتائج السابقة فإننا نقبل الفرضية البحثية التي تنص على : لا توجد فروق احصائية في المحاور(التأهيل العلمي والعملية - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - فعالية الرقابة المالية - شفافية المالية العامة - المساءلة المالية). تبعا لمتغير الخبرة المهنية لموظفي المؤسسة محل الدراسة .

المطلب الثالث : التحليل الهيكلي

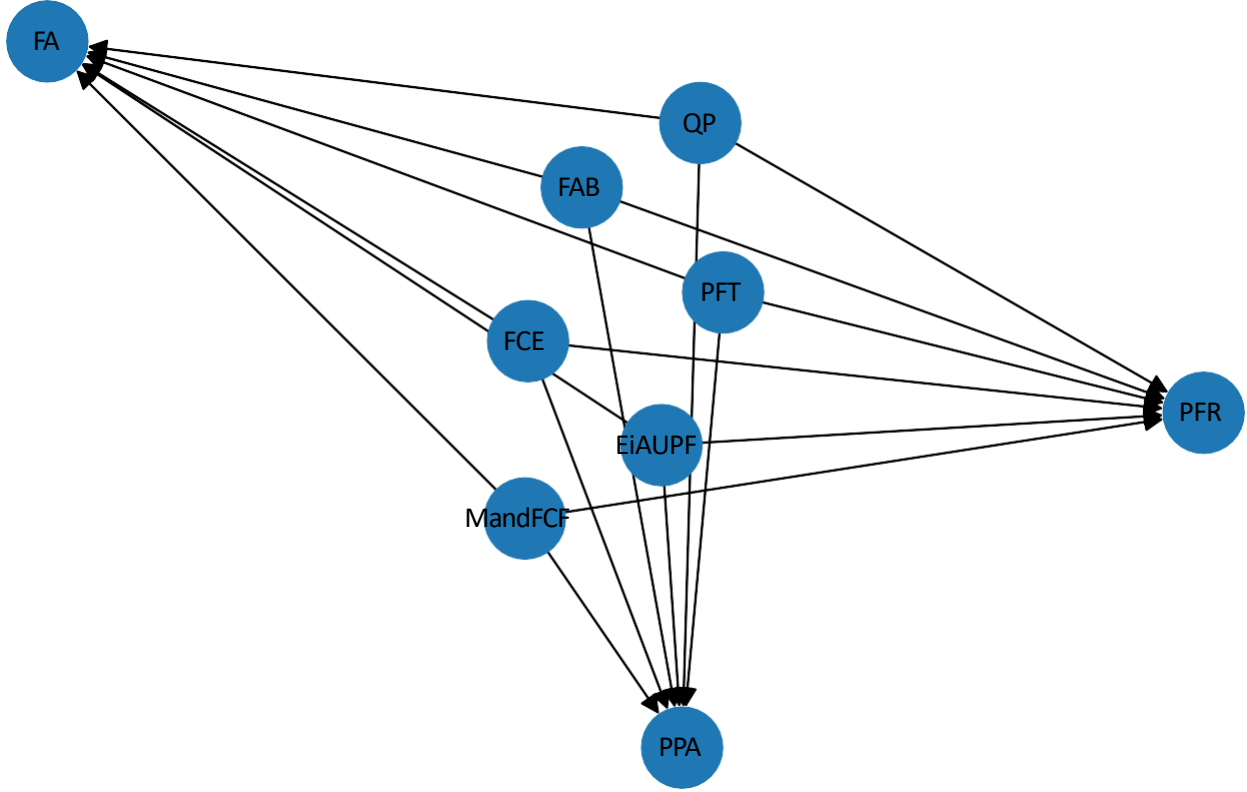
التحليل الهيكلي:

1. تحليل المسار : path analysis

يستهدف تحليل المسار حساب قوه العلاقات في نموذج مبني في شكل معادله هيكلية حيث يستخدم التباين المشترك او مصفوفه الارتباط كمدخلات. يسمح استخدام برنامج (smart- pls) بتقدير المعاملات الهيكلية اعتمادا على طريقه المربعات الصغرى الجزئية pls اخذا في الحسبان مصفوفه الارتباط. يوضح الشكل (02-04) " مخطط مسار نموذج الدراسة" علاقات المسار للنموذج من خلال رسم أسهم ذات توجيه واحد. يوضح المسار علاقات التأثير بين ابعاد تطبيق الحوكمة المحلية وابعاد الافصاح المالي في القطاع العمومي.

تمثل خطوط المسار الفرضيات المتضمنة في النموذج حيث توضح علاقة كل بعد من ابعاد تطبيق الحوكمة المحلية على كل ابعاد الإفصاح المالي في القطاع العمومي. وبما ان لدينا ستة ابعاد في المتغير المستقل وثلاث ابعاد في المتغير التابع فان هناك 18 فرضية يتوجب التحقق منها.

الشكل رقم (04-02): مخطط مسار نموذج الدراسة



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على خوارزمية (smart- pls)

ترتكز منهجيه تقييم النتائج في خوارزميه (smart- pls) على مرحلتين اولاهما هي تقييم جودة نماذج القياس العاكسة لأنها تعتبر شرطا مسبقا لتقييم العلاقات في النموذج الهيكلي. بينما تهدف المرحلة الثانية الى تقييم العلاقات في النموذج وذلك عبر اختبار الدلالة الإحصائية ، حجم معاملات المسار وكذلك معامل التحديد.

2. تقييم نماذج القياس العاكسة:

يظهر تقرير حساب الخوارزمية النتائج التالية المتعلقة بكل من:

التحميلات المتقاطعة Cross loading

الموثوقية المركبة CR

الفاكرو نباخ

متوسط التباين المستخلص AVE

الصدق التمييزي DV

1-2 التحميلات المتقاطعة:

تشير التحميلات المتقاطعة الى قوة الارتباط بين كل مؤشر (الفقرة) والمتغير (البعد) الذي يتبع له . فمن اجل ان يكون النموذج مقبولا يتوجب ان ترتفع شدة ارتباط كل مؤشر بالمتغير عن ارتباطاته بالمتغيرات الاخرى. وهي بذلك تساهم في التأكد ان كل مؤشر يقيس بمستوى مقبول المتغير الذي يتبعه وليس متغيرا اخر.

والجدول الاتي يوضح لنا جدول التحميلات المتقاطعة كما يلي :

جدول رقم (04-24): جدول التحميلات المتقاطعة

	QP	PFR	PPA	EiAUPF	M&FCF	FA	FCE	PFT	FAB
QP 1	0,776774	0,050015	0,038084	0,117684	0,049234	-0,02774	-0,10279	0,09327	0,067023
QP 2	0,781805	0,193357	0,200753	0,16376	0,120329	0,037965	0,002412	0,132398	0,160384
QP 3	0,822859	0,211872	0,145297	0,057877	0,077244	0,09474	0,002774	0,080716	0,206456
QP 4	0,800306	0,222314	0,161423	-0,02326	0,052123	0,107591	0,013834	0,132682	0,15254
QP 5	0,802267	0,301793	0,145406	0,044021	0,056122	0,073624	-0,02779	0,247919	0,177266
PFR 1	0,328777	0,65282	0,325719	0,123918	0,231355	0,125697	0,164751	0,202579	0,223043
PFR 2	0,220906	0,749003	0,453614	0,157864	0,312089	0,268816	0,241828	0,262734	0,379644
PFR 3	0,167333	0,818504	0,503647	0,278424	0,272311	0,247942	0,313895	0,260568	0,414362
PFR 4	0,12072	0,792387	0,53744	0,244168	0,26542	0,309125	0,341117	0,345395	0,351598
PFR 5	0,123852	0,785262	0,599958	0,28897	0,277948	0,300023	0,353059	0,32269	0,37846
PPA 1	0,136736	0,645256	0,74746	0,352446	0,311042	0,384289	0,505032	0,389179	0,439416
PPA 2	0,121579	0,514597	0,741958	0,338346	0,218555	0,331346	0,373688	0,373561	0,456216
PPA 3	0,146456	0,509567	0,739133	0,320612	0,224941	0,242406	0,285608	0,291006	0,430601
PPA 4	0,140517	0,45811	0,760296	0,218978	0,222114	0,303724	0,279179	0,238222	0,371126
PPA 5	0,057969	0,394401	0,700921	0,082463	0,193475	0,376536	0,290198	0,286227	0,245296
PPA 6	0,145519	0,472957	0,789517	0,242029	0,344134	0,460542	0,362931	0,446491	0,427447
PPA 7	0,110307	0,425569	0,730137	0,249105	0,425967	0,535838	0,329123	0,339978	0,357373
PPA 8	0,083633	0,345297	0,699949	0,236917	0,380552	0,462459	0,315171	0,31354	0,420223
PPA 9	0,156092	0,254233	0,362082	0,579068	0,205596	0,194704	0,24665	0,265248	0,314132
EiAUPF 1	0,049707	0,196372	0,290224	0,767486	0,302645	0,265238	0,218855	0,216096	0,302083
EiAUPF 2	0,082266	0,222894	0,404885	0,8183	0,428679	0,404834	0,27111	0,287984	0,37301
EiAUPF 3	0,045852	0,263527	0,329023	0,840613	0,518998	0,180289	0,268253	0,301413	0,362766
EiAUPF 4	0,0895	0,254812	0,332473	0,845404	0,556445	0,272168	0,278717	0,345577	0,383362
M&FCF 1	0,070021	0,173372	0,253632	0,506311	0,74543	0,409276	0,363381	0,245104	0,323313

M&FCF 2	0,057876	0,343049	0,361265	0,489663	0,904877	0,497303	0,304074	0,274613	0,356428
M&FCF 3	0,050574	0,31729	0,32436	0,427549	0,785688	0,484762	0,353754	0,297474	0,297444
M&FCF 4	0,106201	0,34573	0,409447	0,41591	0,858099	0,670204	0,381319	0,385503	0,433214
FA 1	0,084659	0,268524	0,480128	0,354279	0,608066	0,868952	0,497046	0,411867	0,428812
FA 2	0,085633	0,302475	0,495031	0,275617	0,525237	0,900427	0,532022	0,406176	0,400846
FA 3	0,032089	0,298617	0,427566	0,276696	0,521861	0,868346	0,556815	0,391057	0,378382
FCE 1	0,007227	0,319265	0,356805	0,23875	0,34697	0,566936	0,718874	0,431361	0,352718
FCE 2	-0,01421	0,292441	0,413284	0,251276	0,34966	0,486273	0,864712	0,473509	0,38683
FCE 3	-0,05088	0,281213	0,404971	0,309179	0,364182	0,469023	0,882469	0,521156	0,379467
FCE 4	-0,0304	0,341471	0,404999	0,260254	0,355701	0,471552	0,857966	0,609958	0,50808
PFT 1	0,075857	0,323389	0,413564	0,274559	0,373329	0,43605	0,638408	0,750074	0,467823
PFT 2	0,07919	0,327372	0,39069	0,265088	0,355115	0,372951	0,568654	0,761805	0,401736
PFT 3	0,212681	0,22489	0,231929	0,240494	0,148944	0,226021	0,246973	0,733509	0,352196
PFT 4	0,159214	0,243814	0,403633	0,298486	0,246199	0,370083	0,430166	0,79018	0,440483
FAB 1	0,130337	0,340064	0,42955	0,301298	0,314186	0,394873	0,503534	0,628624	0,701176
FAB 2	0,090659	0,364327	0,475415	0,34427	0,338821	0,432338	0,403704	0,536139	0,820268
FAB 3	0,179268	0,349263	0,41893	0,352957	0,376187	0,373782	0,354273	0,433967	0,865085
FAB 4	0,157165	0,384385	0,455676	0,398845	0,358626	0,339941	0,386904	0,333655	0,828816
FAB 5	0,227946	0,421904	0,460626	0,362949	0,347828	0,320028	0,353068	0,302782	0,827241

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على خوارزمية (smart-pls)

2-2 موثوقية و مصداقية المباني

يشير جدول موثوقية ومصداقيه المباني الى شدة الموثوقية المركبة حيث تجاوزت عتبه 7.0 لكل المباني.

كما انه يوضح ان قيم الفاكرو نباخ بالنسبة لكل المباني العاكسة تتجاوز عتبه 0.7 ايضا.

يبرز الجدول كذلك ان للمباني العاكسة درجات رفيعة من المصدقية التقاربية حيث تجاوزت قيم متوسط التباين المستخلص لها كلها عتبه 0.5.

جدول رقم (04-25): جدول موثوقية ومصداقية المباني

Construct	Items	Cronbach's alpha	CR (Composite)	rho_A (approx)	AVE
QP	5	0,852964	0,896919	0,635163	0,635163
PFR	5	0,816506	0,873004	0,580328	0,580328

PPA	9	0,866914	0,897381	0,500259	0,500259
EiAUPF	4	0,835086	0,890225	0,669997	0,669997
M&FCF	4	0,841347	0,895084	0,682027	0,682027
FA	3	0,853231	0,910951	0,77329	0,77329
FCE	4	0,848887	0,900517	0,694841	0,694841
PFT	4	0,752389	0,844662	0,576344	0,576344
FAB	5	0,868871	0,904982	0,656825	0,656825

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على خوارزمية (smart-pls)

2-3 الصدق التمييزي :

يحدد هذا المؤشر امكانية هذا المقياس للتمييز بين ما يقيسه عن باقي المباني الأخرى المفترض أنها لا ترتبط به. من أجل ذلك يستعمل مقياس (HTMT) الذي يقارن متوسط ارتباط بين مباني مختلفة مع متوسط الارتباط داخل كل مبنى. يجب ان لا تتجاوز قيمة هذا المقياس عتبة 0,85. كما يظهر الجدول التالي أن قيمة المقياس بالنسبة لكل مباني أقل من العتبة.

جدول رقم (04-26) : جدول مقياس (HTMT)

	QP	PFR	PPA	EiAUPF	M&FCF	FA	FCE	PFT	FAB
QP		0,294545	0,216841	0,129073	0,107192	0,102458	0,069491	0,211909	0,22314
PFR			0,760687	0,346954	0,431647	0,394683	0,445489	0,469204	0,546501
PPA				0,489953	0,47048	0,609651	0,553632	0,583865	0,636606
EiAUPF					0,658308	0,406358	0,376347	0,443513	0,509215
M&FCF						0,738679	0,50268	0,46306	0,501224
FA							0,703852	0,5766	0,53501
FCE								0,773672	0,574674
PFT									0,685934
FAB									

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على خوارزمية (smart-pls)

2-4 عامل تضخم التباين (VIF)

يستخدم هذا المقياس لإكتشاف الترابط الخطي المتعدد والذي يمثل ترابط شديد بين المتغيرات المستقلة في النموذج. من أجل القيام بذلك تحدد عتبة 5 وما فوقها لاعتبار وجود الترابط. تشير نتائج جدول عوامل تضخم التباين للنموذج الى عدم تجاوز القيم للرقم 2 ، الأمر الذي يسمح بنفي وجود الترابط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة.

جدول رقم (04-27): عوامل تضخم التباين

Endogenous	Predictor	VIF
PFR	QP	1,094227
PFR	EiAUPF	1,27109
PFR	FCE	1,781413
PFR	PFT	1,910845
PFR	FAB	1,686657
PPA	QP	1,094227
PPA	EiAUPF	1,27109
PPA	FCE	1,781413
PPA	PFT	1,910845
PPA	FAB	1,686657
FA	QP	1,094227
FA	EiAUPF	1,27109
FA	FCE	1,781413
FA	PFT	1,910845
FA	FAB	1,686657

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على خوارزمية (smart- pls)

3. تقييم نتائج النموذج الهيكلي:

بداية نقوم بتقييم معاملات المسارات بعد اجراء عمليه البسترة (bootstrapping).

تم البسترة عن طريق اخذ عدد كبير من العينات الفرعية (5000 عينة) من العينة الأصلية مع اجراء عملية استبدال وذلك لإعطاء اخطاء قياسية في البسترة والتي تحدد قيم t تقريبيه لاختبار المعنوية للمسار الهيكلي.

كان لعدد معتبر من معاملات المسارات قيم مقبولة ومعنوية عند 5% و 10%. كما يوضحه الجدول التالي.

جدول رقم(04-28): معاملات المسارات

Endogenous	Parameter	Coefficient (β)	SE	t-value	p-value
PFR	Const	1,140884445	0,473223	2,410882	0,015914
PFR	QP	0,154896749	0,066287	2,336749	0,019452
PFR	EiAUPF	0,017617776	0,079085	0,222771	0,823714
PFR	MandFCF	0,121231538	0,091602	1,323456	0,185684
PFR	FCE	0,139843743	0,093984	1,487952	0,136764
PFR	PFT	0,036018436	0,117137	0,307491	0,75847
PFR	FAB	0,231703353	0,088604	2,615043	0,008922
PPA	Const	0,945453777	0,383601	2,464681	0,013714
PPA	QP	0,067054829	0,04993	1,342982	0,179278
PPA	EiAUPF	0,126869259	0,078206	1,622241	0,104752
PPA	MandFCF	0,064981094	0,080492	0,807301	0,419493
PPA	FCE	0,156382743	0,077469	2,01864	0,043525
PPA	PFT	0,087273145	0,105003	0,831145	0,405892
PPA	FAB	0,247447966	0,082644	2,994131	0,002752
FA	Const	0,083543261	0,298441	0,279932	0,77953
FA	QP	0,028119442	0,06042	0,465397	0,641647
FA	EiAUPF	-0,106408993	0,082895	-1,28366	0,199261
FA	MandFCF	0,508867924	0,132079	3,852758	0,000117
FA	FCE	0,381034595	0,117284	3,248825	0,001159

FA	PFT	0,053616944	0,124724	0,429883	0,667281
FA	FAB	0,102431237	0,08835	1,159382	0,2463

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على خوارزمية (smart- pls)

تتفق الروابط السببية ذات المعنوية مع الادبيات العلمية في الموضوع، حيث يوضح الجدول قيم t المرتبطة بكل معامل مسار هيكلية، حيث تمثل مؤشرا مهما على الأهمية المتبعة لكل عامل.

تشير الروابط الأضعف أو المنعدمة بين أبعاد الحكومة المحلية وأبعاد الإفصاح المالي في القطاع العمومي إذا ما قورنت بالمسارات السببية الأخرى في النموذج ان مهني المحاسبة والمالية المحلي لم يستشفوا من واقع الممارسة ذلك التأثير لبعض ابعاد الحكومة المحلية على بعض أبعاد الإفصاح المالي العمومي، وقد يعزى ذلك الى حداثة التجربة والممارسة.

تظهر الارتباطات الإيجابية بين التركيبات الكامنة كما يوضحها جدول الارتباطات بين التركيبات الكامنة التالي ان هناك تكاملا بين الابعاد داخل النموذج، عدى بعد التأهيل العلمي والعملية الذي يعاني من بعض عدم معنوية بعض ارتباطاته.

تظهر الارتباطات العالية بين أبعاد النموذج الى وجود علاقة خطية متعددة ولكن بالرغم من ذلك وعند استخدام المربعات الصغرى الجزئية يتم تقليل تلك العواقب السلبية في تقدير معاملات المسار.

جدول رقم (04-29): جدول الارتباطات بين التركيبات الكامنة

var 1	var 2	r (Pearson)	p value
QP	PFR	,253**	0,001
QP	PPA	,175*	0,023
QP	EiAUPF	0,082	0,286
QP	MandFCF	0,087	0,261
QP	FA	0,076	0,323
QP	FCE	-0,026	0,738
QP	PFT	,176*	0,022
QP	FAB	,195*	0,011
PFR	PPA	,638**	0

PFR	EiAUPF	,288**	0
PFR	MandFCF	,358**	0
PFR	FA	,330**	0
PFR	FCE	,372**	0
PFR	PFT	,367**	0
PFR	FAB	,460**	0
PPA	EiAUPF	,416**	0
PPA	MandFCF	,410**	0
PPA	FA	,531**	0
PPA	FCE	,475**	0
PPA	PFT	,470**	0
PPA	FAB	,553**	0
EiAUPF	MandFCF	,558**	0
EiAUPF	FA	,343**	0
EiAUPF	FCE	,318**	0
EiAUPF	PFT	,355**	0
EiAUPF	FAB	,436**	0
MandFCF	FA	,627**	0
MandFCF	FCE	,426**	0
MandFCF	PFT	,366**	0
MandFCF	FAB	,429**	0
FA	FCE	0,601	0
FA	PFT	0,458	0
FA	FAB	0,458	0
FCE	PFT	0,613	0

FCE	FAB	0,491	0
PFT	FAB	0,545	0

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على خوارزمية (smart- pls)

باعتبار ان تقييم معامل التحديد القياس الاكثر استخداما لتقييم نموذج هيكلية لذلك فسيكون ذلك هو الخطوة الموالية.

يمثل معامل التحديد حصيلة كل تأثيرات المتغيرات الكامنة الخارجية على المتغير الكامل الداخلي. وعلى اعتبار ان قيم معامل التحديد الاقل من 25% تعتبر ضعيفة، والاقل من 50% تعتبر متوسطة، اما التي تقارب 75% فتعتبر جيدة ، فان معاملات التحديد في هذا النموذج تراوحت بين القيمة الضعيفة والقيمة ما تحت المتوسط والقيمة ما فوق المتوسط.

نظرا لكبر عدد الفقرات المقاسة (43) التي تؤثر على المتغيرات الكامنة، وبالاستناد الى المستوى الموصى به عادة في الاحصائيات السلوكية فان هذه القيم المتوسطة منها وحتى الضعيفة تعتبر مقبولة.

الجدول رقم(04-30) : أثر أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية على أبعاد الإفصاح المالي في القطاع العمومي

Parameter	β (stars)	SE	T	P
PFR ($R^2=0.2946$)				
QP	0.1549*	0.0663	2.3367	0.0195
EiAUPF	0.0176	0.0791	0.2228	0.8237
MandFCF	0.1212	0.0916	1.3235	0.1857
FCE	0.1398	0.094	1.488	0.1368
PFT	0.036	0.1171	0.3075	0.7585
FAB	0.2317**	0.0886	2.615	0.0089
PPA ($R^2=0.4067$)				

QP	0.0671	0.0499	1.343	0.1793
EiAUPF	0.1269	0.0782	1.6222	0.1048
MandFCF	0.065	0.0805	0.8073	0.4195
FCE	0.1564*	0.0775	2.0186	0.0435
PFT	0.0873	0.105	0.8311	0.4059
FAB	0.2474**	0.0826	2.9941	0.0028
FA (R ² =0.5421)				
QP	0.0281	0.0604	0.4654	0.6416
EiAUPF	-0.1064	0.0829	-1.2837	0.1993
MandFCF	0.5089***	0.1321	3.8528	0.0001
FCE	0.381**	0.1173	3.2488	0.0012
PFT	0.0536	0.1247	0.4299	0.6673
FAB	0.1024	0.0883	1.1594	0.2463

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على خوارزمية (smart- pls)

يبين الجدول أعلاه أثر أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية على أبعاد الإفصاح المالي في القطاع العمومي و العلاقة بينهما حيث نلاحظ أن:

- يؤثر كل من البعدين التأهيل العلمي والعملي (QP) والمساءلة المالية (FAB) على بعد الإبلاغ المالي الحكومي (PFR) ، بينما لا تأثير لباقي أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية. ذلك أن المهنيين يرون أن الإبلاغ المالي الحكومي يتأثر بصفة قريبة من المتوسط بكل من التأهيل العلمي والعملي و كذا المساءلة المالية و دون أن يتأثر بكل من كفاءة تخصيص واستخدام المال العام (EinAUPF) ، محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF)، فعالية الرقابة المالية (FCE) ، شفافية المالية العامة (PFT) .
- يؤثر كل من البعدين فعالية الرقابة المالية (FCE) والمساءلة المالية (FAB) على بعد تدقيق الاداء الحكومي (PPA) ، بينما لا تأثير لباقي أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية. حيث أن المهنيين المستجوبين يعتبرون أن تدقيق الاداء الحكومي يتأثر بصفة متوسطة بكل من فعالية الرقابة المالية و كذا المساءلة المالية و دون أن يتأثر بكل من

- كفاءة تخصيص واستخدام المال العام (EinAUPF)، محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF)،
التأهيل العلمي والعملي ، شفافية المالية العامة
- يؤثر كل من البعدين محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF) و فعالية الرقابة المالية (FCE) على بعد
محاسبة الذمة المالية (FA) ، بينما لا تأثير لباقي أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية. يرى المهنيون أن محاسبة الذمة
المالية تتأثر بصفة فوق متوسطة بكل من فعالية الرقابة المالية وكذا المساءلة المالية و دون أن يتأثر بكل من
كفاءة تخصيص واستخدام المال العام (EinAUPF)، محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF)،
التأهيل العلمي والعملي ، شفافية المالية العامة .

خاتمة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل الى الجماعات المحلية باعتبارها المؤسسات محل الدراسة وتحليل الاستبيان بالاعتماد على برنامج ال spss والاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي .وقد تم تقسيم الاستبيان الى 09 (تسعة) محاور. حيث تم توزيع الاستبيان على مجموعة من البلديات وجمع الاجابات ايضا باستخدام نموذج googleform لتغطية اكبر عدد من بلديات وولايات الوطن وجمع اكبر عدد من الآراء تم جمع الاجابة من اكثر من 50 بلدية وتراوح عدد الاستبيانات ل169 استبيانا.

كما تم تقديم مقاربه نمذجة المعادلات الهيكلية امكانيه تحديد كيفية تأثير كل بعد من أبعاد الحوكمة المحلية على الإفصاح المالي العمومي ما يسهم في فهم السلوك الديناميكي للعوامل المؤثرة على الإفصاح ومنه يمكن تصور استراتيجيات التحسين التي ستؤدي الى نتائج مقبولة .

خلال بداية تطبيق قانوني المحاسبة العمومية والموازنة الجديدين اجتمعت آراء المهنيين في المحاسبة العمومية والمالية المحلية على تقدير متوسط لأثر بعض أبعاد الحوكمة المحلية على الإفصاح المالي العمومي المحلي.

المخاتمة

الخاتمة:

اصبحت الجماعات المحلية نظام فعال ومعقد بسبب اتساع وتنوع الكفاءات (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، المحاسبين العموميين، المراقبين الماليين، رؤساء المصالح، الموظفين العموميين... الخ) والخدمات (استخراج الوثائق، دراسة المشاريع، تعبيد الطرقات، بناء المدارس، المستشفيات وغيرها، الاستماع لشكاوى المواطنين، اعداد الميزانية العمومية ومتابعة البرامج التنموية) وزيادة عدد السكان وبالتالي زيادة عدد البلديات (الملحق الإداري) من اجل تحقيق الاهداف المسطرة تقديم الخدمات للمواطنين بفعالية وبعادلة ودون محسوبية. فهي تواجه عدة تحديات لا بد من تجاوزها اهمها: خطر البيروقراطية وتعني وجود المحسوبية والمحابة، خطر الفساد الاداري والمالي وتعني تزوير التقارير المالية وزيادة التكاليف على مختلف المشاريع الاستثمارية وقبول الرشاوى وتزوير الوثائق والشهادات والفواتير وغيرها، خطر الهدر وسرقة الاموال العامة عن طريق تضخيم الفواتير ووضع تقارير مزورة لزيادة النفقات.. الخ.

البلدية كأى مؤسسة خدمية تقوم بتقديم خدمات مختلفة ومتنوعة، حيث تتمثل منتجاته في شكل الخدمات التي يقوم بها واغلبها خدمات ادارية قد تكون بمقابل مثل (استخراج جواز السفر، الحصول على رخصة بناء... او بدون مقابل مثل) استخراج شهادة ميلاد، اقامة، شهادة زواج او وفاة...، وهذه خدمات روتينية لكن اهم الخدمات التي تميزه التي تقوم بها تتمثل في القيام بمختلف المشاريع التنموية للصالح العام لضمان التنمية المحلية (النفقات العمومية).

يتم استخدام اعتماد البلديات بشكل متزايد كأداة للتنمية المحلية لضمان تقديم مستوى احسن وافضل من الخدمات للمواطنين وذات جودة عالية من خلال تبنيها للحكومة المحلية باعتبارها اداة لممارسة السلطة والتسيير المحلي للموارد الفعالة سواء كانت مادية، معنوية او مالية او بشرية، فهو يرتبط بكيفية ممارسة السلطة حيث يستند على كل من الشفافية والمساءلة والمشاركة والفعالية، اي ان اداء المؤسسة يتأثر بمجموعة من العوامل كهيكل المؤسسة ووظائفها والنفقات العامة التي يتم صرفها ومعايير حسابها وكيفية الرقابة عليها ولغياب الاجهزة الرقابية الفعالة ونقص ممارسي التدقيق (المدققين) على الاداء وعلى مختلف الممارسات المحاسبية، لإعداد الميزانية العمومية وهي احدى القوائم المالية المهمة التي تبين المركز المالي لأي مؤسسة مهما كان نشاطها وسواء كانت ربحية او غير ربحية، وهذا كله يظهر ويتم تقييمه من خلال المحاسبة العمومية التي تستخدم في تسيير المؤسسات العمومية ولعدم وجود محاسبة خاصة بالقطاع العام وفي اطار تحسين محاسبة القطاع العمومي تم ايجاد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تعتبر معايير وقواعد ذات جودة عالية لتنظيم مهنة المحاسبة والمحاسبين في القطاع الحكومي والرقابة على مختلف العمليات الحكومية واعداد التقارير المالية وتحسين الاداء الحكومي من خلال الشفافية والمساءلة وغيرها من المعايير وهذا ما تطرقنا له في دراستنا حيث ومن خلال قانون المالية العضوي 15/18 وقانون

المحاسبة 07/23 فقد تم محاولة تبني استخدام هذه المعايير في الادارات العمومية المحلية فنحن نحاول معرفة اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الحوكمة الحلية من خلال دراسة حالة اقاليم جزائرية (الجماعات المحلية). ان وضع الخطط والاستراتيجيات الملائمة للجماعات المحلية تمكن من تقديم ما هو مطلوب منه من خلال وضع خطط والاستفادة من الموارد المتاحة بشكل امثل للوصول للنتائج المرجوة.

اذا تم تحديد كل من القيم والرؤية بشكل صحيح وتم تحديد التوقعات بشكل مناسب فسيتم توفير قيمة جيدة (الاستغلال الامثل والعقلاني للموارد المتاحة ومنع اهدار المال العام) وهذا سينتج عنه اداء مثالي وتحكم جيد وتقارير ذات جودة عالية. يهدف بحثنا الى تحليل العناصر التي تساهم في تطبيق كل من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام واثر تطبيقهما من خلال قانوني المالية والمحاسبة والذين اشارا في موادهما بصفة واضحة عن تبني اهداف كل من المعايير الحكومية والحوكمة المحلية من اجل ضمان التنمية المحلية.

لهذا الغرض ومن خلال استعراض الفصول المختلفة للأطروحة تمت مراجعة الادبيات ذات الصلة بشكل نقدي، وتم تبرير الخيارات المنهجية وتم تطوير النماذج واختبارها والتحقق من صحتها تجريبيا، وعرض نتائج تطبيقها ومناقشتها .

كانت اشكالية بحثنا كالآتي : ما مدى تأثير تطبيق الحوكمة المحلية المستندة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (المتمثلة في القانون العضوي 15/18 وقانون المحاسبة 07/23) على الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية؟

كان التركيز في هذه الدراسة على كل من البلديات المختلفة لولايي تيارت وغليزان، من خلال تنوع الخدمات المقدمة و الاهداف التي تسعى لتحقيقها، فان البلديات تعتبر مثال جيد للخصوصيات والتعقيدات التي تنطوي عليها قياس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية في الادارات المحلية (بلديات تيارت وغليزان بالاضافة الى بلديات اخرى متفرقة عبر التراب الوطني)، حيث تجمع بين تبني عناصر ادارية جديدة مع ثقافة قوية للقطاع العام .

يتبنى هذا البحث بشكل اساسي على الادارات العمومية المحلية حيث تم تصوير البلدية كإدارة عمومية محلية او وحدة أو هيئة إدارية لامركزية إقليمية جغرافية و ليست مؤسسة لامركزية فنية أو موضوعية، كما أنها تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي لتحقيق المصلحة العامة قانوني المالية، وبالتالي فهي تتكون من عناصر (اشخاص، مواد، عمليات) تتفاعل مع بعضها البعض لتحقيق هدف شامل وهذا يعني تحويل المدخلات الى مخرجات، ومن هنا نقول ان المشكلة تكمن في بقياس المدخلات والعمليات والمخرجات والنتائج

تم استخدام برنامج SPSS لقياس مختلف التقديرات خاصة فيما يخص عينة الدراسة وقياس الصدق والثبات (الفاكرونباخ) بالإضافة الى القيام بتحليل المسار عن طريق حساب قوة العلاقات في نموذج مبني في شكل معادلة هيكلية حيث تم استخدام التباين المشترك او مصفوفه الارتباط كمدخلات. باستعمال برنامج (smart-pls) بتقدير المعاملات الهيكلية اعتمادا على طريقه المربعات الصغرى الجزئية pls اخذا في الحسبان مصفوفه الارتباط.

تكشف نتائج الدراسة ان لاستخدام وتطبيق قانوني المالية والمحاسبة اثر طفيف

اشارت نتائج الدراسة الى ان لتطبيق اثر ايجابي الحوكمة المحلية المستندة الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (المتثلة في القانون العضوي 15/18 وقانون المحاسبة 07/23) على الإفصاح المالي في القطاع العمومي في الأقاليم الجزائرية محل الدراسة حيث ان تطبيق قانوني المالية المحاسبة ساهم بشكل اساسي في ضمان تحسين الاداء والضبط المال العام والشفافية والمساءلة حيث كانت اغلبية اجابة الدراسة متوسطة وقريبة من القبول .

حيث ان البيانات تدعم كون المحاسبة الحكومية في الادارة العمومية المحلية تعتمد على :

- التأهيل العلمي والعملية .
- الابلاغ المالي الحكومي.
- التدقيق المالي الحكومي.
- كفاءة تخصيص واستخدام المال العام.
- محاربة الفساد الاداري والمالي.
- محاسبة الذمة المالية.
- فعالية الرقابة المالية.
- شفافية المالية العامة.
- المساءلة المالية.

النتائج :

حيث واجابة على اسئلة الدراسة والفرضيات كانت كالآتي :

- نعم لتطبيق الحوكمة المحلية من خلال تطبيق القانونين دور في تحقيق الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية محل الدراسة .
- تطبيق الحوكمة المحلية من وجهة نظر المهنيين لدى بعض الأقاليم الجزائرية في مستواه الابتدائي.
- لقد تحقق الإفصاح المالي في القطاع العمومي من وجهة نظر المهنيين في الأقاليم الجزائرية محل الدراسة.

- توجد علاقة تأثير لتطبيق الحوكمة المحلية من خلال تطبيق القانونين على تحقيق الإفصاح المالي في القطاع العمومي لبعض الأقاليم الجزائرية.

كما انه من اهم نتائج الدراسة واجابة على الفرضيات فانه :

- يؤثر كل من البعدين التأهيل العلمي والعملي (QP) والمساءلة المالية (FAB) على بعد الابلاغ المالي الحكومي (PFR) ، بينما لا تأثير لباقي أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية. ذلك أن المهنيين يرون أن الابلاغ المالي الحكومي يتأثر بصفة قريبة من المتوسط بكل من التأهيل العلمي والعملي و كذا المساءلة المالية و دون أن يتأثر بكل من كفاءة تخصيص واستخدام المال العام (EinAUPF) ، محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF) ، فعالية الرقابة المالية (FCE) ، شفافية المالية العامة (PFT) .
- يؤثر كل من البعدين فعالية الرقابة المالية (FCE) والمساءلة المالية (FAB) على بعد تدقيق الاداء الحكومي (PPA) ، بينما لا تأثير لباقي أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية. حيث أن المهنيين المستجوبين يعتبرون أن تدقيق الاداء الحكومي يتأثر بصفة متوسطة بكل من فعالية الرقابة المالية و كذا المساءلة المالية و دون أن يتأثر بكل من كفاءة تخصيص واستخدام المال العام (EinAUPF)، محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF)، التأهيل العلمي والعملي ، شفافية المالية العامة
- يؤثر كل من البعدين محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF) و فعالية الرقابة المالية (FCE) على بعد محاسبة الذمة المالية (FA) ، بينما لا تأثير لباقي أبعاد تطبيق الحوكمة المحلية. يرى المهنيون أن محاسبة الذمة المالية تتأثر بصفة فوق متوسطة بكل من فعالية الرقابة المالية و كذا المساءلة المالية و دون أن يتأثر بكل من كفاءة تخصيص واستخدام المال العام (EinAUPF)، محاربة الفساد المالي والاداري (MandFCF)، التأهيل العلمي والعملي ، شفافية المالية العامة .

حيث بين النتائج من خلال اختبار anova واختبار T:

- لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.05 % بين متوسطات المحاور تبعا لجنس الموظف بينما هناك دلالة احصائية بالنسبة للمحورين الاول والسادس فيما يخص متغير الجنس .
- لا توجد فروق احصائية في المحاور (التأهيل العلمي والعملي - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - شفافية المالية العامة .) تبعا لمتغير الخبرة المهنية لموظفي المؤسسة محل الدراسة بينما توجد فروق ذات دلالة احصائية في المحورين (فعالية الرقابة المالية - المساءلة المالية) تبعا لمتغير الخبرة المهنية .

- لا توجد فروق احصائية في المحاور (التأهيل العلمي والعملية - الابلاغ المالي الحكومي - تدقيق الاداء الحكومي - كفاءة تخصيص واستخدام المال العام - محاربة الفساد المالي والاداري - محاسبة الذمة المالية - فعالية الرقابة المالية - شفافية المالية العامة - المساءلة المالية .) تبعا لمتغير الخبرة المهنية لموظفي المؤسسة محل الدراسة .

افاق الدراسة :

تقدم هذه الدراسة رؤيا جديدة حول كيفية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية واهمية تطبيق قانوني المالية والمحاسبية على جوة التقارير المالية وجودة الاداء.

على الرغم من الاهتمام المتزايد بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية الا ان قياسهما وتطبيقهما يواجه العديد من الصعوبات وليس له اطار محدد حيث تم تبنيه حديثا وبالتالي فان اثره قد لا يكون واضحا بشكل كبير.

بالإشارة الى الادارة العمومية المحلية كانت هذه من بين اول الدراسات التي تضمنت قياس تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الحوكمة المحلية (من خلال قانوني المالية والمحاسبة 15/18 و 07/23). يمكن للتأثير ان توجه الى الجهود المستقبلية الهادفة الى رفع مستوى المحاسبة العمومية والحوكمة من خلال التأكيد على اهمية اتباع نهج التحول نحو اساس الاستحقاق وايضا الانتقال الى محاسبة الاهداف بالتركيز على العوامل التي تساعد على نجاح هذه العملية وهذا بلفت الانتباه الى الفوائد المتوقعة من تنفيذ معايير المحاسبة الحكومية والحوكمة المحلية .

كأي دراسة يتمثل القيد الاول في العينة المستخدمة في البحث حيث ان حجم العينة يؤثر على نتائج الدراسة وكلما زادت العينة زادت دقة النتائج وبالتالي يؤدي الى التحقق بشكل شامل من صحة الفرضيات التي لا يمكن دعمها احصائيا في الدراسة.

التوصيات :

- ضرورة التكوين المتواصل للمحاسبين العموميين على القوانين الجديدة لضمان مستوى اداء افضل
- ضرورة الاهتمام بتطوير الخدمات المقدمة بما يتناسب مع الاحتياجات المتحددة للمستفيدين وذلك بمواكبة مختلف التطورات التكنولوجية الحاصلة خاصة في مجال الاجهزة والادوات التقنية.
- عصنة القطاع ورقمته فيما يخص المواعيد وضرورة التقيد بها من طرف المواطنين والهيئات الادارية .
- العمل على بناء نظام متكامل لتقريب الادارة من المواطن وتحسين استخراج الوثائق عند الحاجة وضرورة وضع منصة لتبادل المعلومات وكيفية استخدام المعلومات وتقديم طلبات للادارة.

- القيام بدورات تدريبية مختلفة وايام دراسية ومداومات لتحسيس العمال بمدى اهمية تقديم مستوى احسن من الخدمات وبالتالي ضمان رضا المواطنين .
- ضرورة ان تعمل الادارة على ضمان مصالح الموظفين وعدم تعرضهم للظلم.
- ضرورة توفير هيئات رقابية خاصة في مجال المشاريع وهذا لضمان غياب الفساد الاداري والمالي وبالتالي غياب البيروقراطية وبالتالي تجنب هدر الاموال العامة.

المراجع

الكتب:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مجموعة طلال ابو غزالة ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، طبعة عام 2022 .
- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مجموعة طلال ابو غزالة ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، طبعة عام 2021 .
- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مجموعة طلال ابو غزالة ، عمان ، الاردن، طبعة 2008 .
- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "ج1"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال ابو غزالة ، عمان، 2009 .
- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2013 .
- البروفيسور الدكتور فرانس فانك شايك ، كتيب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نحو ادارة مالية متطورة ، ديلويت اند توش الشرق الاوسط، 2018 .
- برنامج الديمقراطية، حقوق الانسان، الحوكمة والدراسات العربية والغربية، كلية العلوم الاقتصادية والسياسية ،القاهرة-مصر .
- كونغرس السلطات المحلية والإقليمية التابع لمجلس اوروبا، الاخلاقيات العامة الشفافية والحوكمة المفتوحة، مطبعة شركة بن حميدة، 2020.
- معيار المحاسبة للقطاع العام "43 عقود الإيجار"، دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية، وزارة المالية، 2023، ص7.
- مقدمة لمعايير المحاسبة للقطاع العام ، <http://www.ipsasb.org/ifac>
- وزارة تطوير القطاع ، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام ،المملكة الاردنية الهاشمية ،تموز 2014 .
- وزارة المالية: احصاءات مالية حكومية ، دورة الاصول والخصوم المادة العلمية الشاملة ،الطبعة الاولى ، 2017.
- خالد شحادة الخطيب ،محمد المهاني ،المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ، 2008 .

المجلات:

- ابتسام حنصال ،يوسف صوار ،العلاقة بين أبعاد الحوكمة والنمو الاقتصادي: تشخيص الإطار المؤسسي في الدول العربية، مجلد 07 العدد01 ، 2021
- ابو ريده ماهر، ابو يوسف محمد ، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز مبادئ الشفافية(اطار مقترح)، مجلة المللية والاسواق ،المجلد 07/العدد .

- اسماعيل صاري، رشيد سعيداني ، الحوكمة المحلية الرشيدة كمدخل لرفع اداء الادارة المحلية- دراسة حالة بلدية دبي- ، مجلة البحوث و الدراسات التجارية ISSN 2572-0066-العدد الرابع سبتمبر 2018 .
- اسية قمو، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية المجلد 07/العدد 02 ، الجزائر
- اكرم شتيح ، د. حكيم بوجطو، تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر -عرض التجربة الفرنسية- ، Revue des Réformes Economiques et Intégration En ، Economie Mondiale، Année 2019 ، Vo 113 N° 02، EISSN 2600- 6502 ، 2019.
- افالو وفاء، شرقي امينة ،دور الحوكمة في تحسين الإدارة المحلية الجزائرية ،مذكرة ماستر ، جامعة 8 ماي 1945 -قلمة-، 2013.
- الهام محمد واثق ، النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية ، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات المجلد 04 - العدد 06 جوان 2019
- امال غنو ، تفعيل الشفافية الادارية كالية لمكافحة الفساد الاداري، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية ، العدد العاشر (10) ،جانفي 2017 .
- امال مجناح ، اهمية الحوكمة المحلية في تنمية الادارة العمومية المحلية ، مجلة الناقد للدراسات السياسية ،المجلد 04 العدد 01 (2020) ،الجزائر .
- ايمان هير الزيات، مجدي ،محمد جودت، ميتاني ، الشفافية والمساءلة ودورها في تعزيز دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المسابقة التاسعة للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية /منظمة الاربوساي ،ديوان الرقابة المالية والادارية ، السلطة الوطنية الفلسطينية،فلسطين ، 2009.
- براضية حكيم ، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية -العدد 10 2016
- بومصباح صافية، تناح رانية، جاهزية الادارة المحلية لاعتماد الحوكمة الالكترونية -دراسة ميدانية-، مجلة البحوث ودراسات التنمية ، العدد الرابع (جوان 2016) ،جامعة محمد البشير الابراهيمي -برج بوعريبيج-، الجزائر.
- بطيب ناريمان ، حوكمة التنمية الحضرية لتحسين اداء الادارة المحلية بالجزائر "ابعاد مشاركة المواطن" ، مجلة الجزائرية للعلوم الانسانية والاجتماعية ، AJHSS-N°0-2017 ،الجزائر.

- بواشري أمينة ، سعدون حمود الربيعاوي ، أ.م.حسين وليد حسين ، تنمية قدرات الموارد البشرية لتطبيق مؤشرات الحوكمة في العملية التعليمية بالتطبيق على عينة من المدارس العراقية ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، المجلد 15 / العدد 20 السنة 2020 .
- بوخالفي مسعود ، د. هواري معراج ، تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية -دراسة تحليلية- ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية -دراسات اقتصادية -31(2)، جامعة زيان عاشور الجلفة
- بوسليماني صليحة ، ضريفي نوال ، فعالية حوكم القطاع العام كإحدى اليات تحديث التسيير العمومي ، مجلة الحوكمة ،المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة ، المجلد: 01 ، العدد: 02 ، 2019 .
- بلحمري سمية ، بوشخي عائشة، متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 1 IPSAS لضبط المال العام ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، المجلد 15 / العدد 21 السنة: 2019 .
- بن موسى كمال، خميسة براهيم ، نحو مسار للتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB في الجزائر كخطوة استباقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، كلية العلوم الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، رقم المجلد 01 العدد 3 ، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر .
- بن بلقاسم سفيان، عبدوس إيمان، الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة العمومية كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي - دراسة مقارنة، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale ، جامعة الجزائر، الجزائر.
- بن دعاس زهير، نريمان رقوب ، مركزات حوكمة القطاع العام في الجزائر ، حوليات جامعة الجزائر 1 ، العدد 33 الجزء الثاني /جوان 2019، 2019 .
- تحريشي جمانة ، دور الحوكمة في تفعيل الدور التنموي للقطاع العام دراسة حالة الجزائر 2000-2014 ، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد الخامس ، العدد: 03 ، 2019 .
- تيقاوي العربي، عبود ميلود ، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ،جامعة ادرار، الجزائر.
- ثابت حسان ثابت ، سيد احمد حاج عيسى، دور الحوكمة في تعزيز اداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية على عينة المؤسسات المالية ، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية ، العدد السادس.
- جوي سعيدة ، الحوكمة المائية كآلية لترشيد تسيير المياه في الجزائر ،مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد ، المجلد02/ العدد :02 (2018)، الجزائر، 2018.

- حمزة برباج، شوقي برباج ، الحوكمة المحلية ودورها في تحسين التسيير للجهاز الاداري المحلي في الجزائر ،مجلة تنوير، العدد السادس-جوان 2018،الجزائر، 2018.
- حسين حميد، تطور الجماعات المحلية وأثره على التنمية المحلية في الجزائر ، المجلة العلمية للحوار الاقتصادي المجلد 02 / العدد: 01، جوان 2023 ، الجزائر .
- خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS،مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-دراسات اقتصادية - 31(2)، جامعة زيان عاشور، الجزائر .
- خيضر عقبة ،رضا زهواني ، العيفة رحيمة ، دراسة تحليلية لتطبيق مبادئ الحوكمة في سوق عمان للأوراق المالية ، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد الاول، العدد الثاني، ديسمبر 2018، كلية العلوم الاقتصادية -جامعة الوادي- ، الجزائر .
- دعلوس رابح ، لدغش سليمة، اليات الرقابة على المجالس البلدية المنتخبة ، مجلة الباحث للدراسات الاكاديمية ، المجلد07-العدد02-جوان(2020).
- رحاب كمال محمود الزكي ، مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري مع دراسة تطبيقية ، كلية التجارة بالاسماعيلية ، جامعة قناة السويس، مصر .
- روتال عبد القادر، المعايير الدولية للقطاع العام كألية لتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية / المجلد 09 العدد: 02 السنة: 2024 ، الجزائر، ص141.
- زرقين عمود، لعلايية مالك، "IPSAS" متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،العدد 15 ،الجزائر،2016 .
- زرزار العياشي ، من الحوكمة المحلية الى الحوكمة الالكترونية للإدارات المحلية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،سكيكدة ، الجزائر .
- سعاد عمير ، الشفافية و المشاركة على ضوء أحكام القانون 07/12 المتضمن قانون الولاية مجلة العلوم القانونية والسياسية ،العدد07(2023) ،2023، الجزائر
- سعاد عياش علي امعرف ، فتيحة جبريل شعيتير ، اكرم علي زويي ، إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، مجلة افاق اقتصادية E-ISSN: 2520-5005 .
- سلماطي خيرة، دور الحوكمة في تطوير الإدارة المحلية الجزائرية -دراسة حالة بلدية أولاد خالد ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم السياسية ،جامعة مولاي الطاهر، اسعيدة، الجزائر،2018.

- سليمان حاج عزام ، التلازم بين الاستثمار الناجح ومبادئ الشفافية والديمقراطية ، مجلة الحقوق والحريات ، العدد الثالث ، ديسمبر 2016 .
- شريقي عمر، بن منصور موسى، مؤشرات الحوكمة المحلية في تونس في ضوء الدستور الجديد لسنة 2014، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة .
- صادقي نوال، دور الشفافية والمساءلة في مجابهة الفساد المحلي ، مجلة الرائد في الدراسات السياسية ، المجلد 01 العدد 02، جوان 2020،
- صايم مصطفى، مسعودي عبد الكريم، الشفافية وفعالية تسيير المالية العامة "إشارة إلى حالة الجزائر"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12 / العدد: 01، 2022،
- ضريفي نادية، حاج جاب الله امال ، اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 07 جانفي 2018، جامعة المسيلة ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2018 .
- ضريفي نوال، ضريفي الصادق، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 01 العدد: 10 السنة: 2018، الجزائر، 2018 .
- ضيق الله محمد الهادي ، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية (ISA/IFRS)، الدارسات الاقتصادية والمالية ، جامعة الواد ، العدد الاول
- طالب بن علي بن عبد الله المنذري، اثار ابعاد الحوكمة على الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في سلطنة عمان، رسالة ماجستير ، جامعة الشرقية ، عمان (2022)
- عبير رياض تقي الدين ، الحوكمة الرشيدة : ماهيتها، معاييرها الدولية ، وخطوات القطاع المصرفي اللبناني لتعزيزها، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع / العدد الثاني، 2017.
- عبد الحق فيدمة ، ماهية الجماعات المحلية و التنمية المحلية المستدامة ، مجلة "الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات العدد1، جوان 2019 ، جامعة الجزائر
- عبد الرزاق احمد ، براق محمد ، اثر تطبيق اساس الاستحقاق في جودة المعلومات المحاسبة العمومية في القطاع العام بالجزائر - دراسة تطبيقية-، مجلة دفاتر اقتصادية -المجلد 14-العدد 2023
- عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين دراسة تحليلية تطبيقية ، رسالة ماجستير ،الجامعة الاسلامية غزة -فلسطين-، 2022

- عبود ميلود، متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، جامعة احمد دراية- ادرار-، الجزائر، 2019.
- علي سايح جبور، صفة يخلف، الحوكمة ودورها في ترشيد نفقات الجماعات المحلية كمدخل للحفاظ على المال العام، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 04/العدد 01(2020)، 2020، الجزائر.
- علي طایل احمد قوقة، تطبيق نظام الحوكمة في البلديات واثره في تحقيق التنمية المحلية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعة المجلد 04 العدد 02، الاردن
- عفاف لومايزية، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية المجلد 04 / العدد: (2020)، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس، الجزائر.
- عوالي بلال، حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية -دراسة حالة المراقبة المالية لأقطاب بعض ولايات الوسط، مذكرة دكتوراه، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2018.
- عمر حوتية، أسماء سارة دريوش، الحوكمة الالكترونية كمدخل لاصلاح الإدارة المحلية وتفعيل المشاركة الشعبية في التنمية المستدامة مجلة التميز الفكري للعلوم الاجتماعية والانسانية، ملتقى دولي 2021، ص 296.
- عياد طاهر بن اسماعيل، دعم اليات المساءلة للحد من الفساد في القطاع العام الليبي، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 15/العدد 20، 2019.
- د. فوزية برسولي، د. محمد جوبر، الشفافية والافصاح كأليتين لمكافحة الفساد الاداري والمالي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، مجلة دولية دورية تصدر عن معهد الحقوق والعلوم السياسية بالمركز الجامعي بافلو، الجزائر.
- فاطمة الزهراء قاضي، محمد طويلب، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر مع المرجع الدولي في عرض البيانات المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23 العدد: 01 السنة: 2020، الجزائر، 2019.
- فتحة مختاري، مقومات تطبيق الحوكمة المحلية الرشيدة في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة الجيلالي بونعامة-خميس مليانة-، الجزائر، 2019.
- فهيمة طوبال، حوكمة لامركزية المجالس المحلية في الجزائر من خلال القانون 10/11 والقانون 07/12، مجلة المعيار، مجلد 24 عدد 49 السنة 2020
- قسوم حنان، اثر الشفافية والمساءلة على الاصلاح الاداري، مجلة ابحات، العدد الرابع، الجزائر.
- لخنش توفيق، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وافاق تبنيها، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019

- ليندة بوشقورة ،حليم عمروش ، مبدا الشفافية في عقد استغلال الاملاك العقارية والوقفية ، مجلة العلوم القانونية والسياسية ، المجلد 11 العدد 02 ،سبتمبر2020 .
- محمد غانص، محاضرات في مقياس: الجماعات المحلية في الجزائر، معهد الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت ،2021
- محمود عبد الله محمود وشاح ،الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ،مذكرة ماجستير ،الجامعة الإسلامية غزة ،كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل 2008
- مرزوق عنزة ، سي حمدي عبد المومن ،الانتقال الى الحوكمة المحلية الجيدة دراسة في التحديات و الاليات ، مجلة التراث ،-J http://www.asjp.cerist.dz ،ALT Vol:8 N°01 /2018 .
- د. مزياني نور الدين ،حفصي مريم ، اهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة ارساد للدراسات الاقتصادية والادارية مجلد2 العدد1، جوان 2019 ،جامعة سكيكدة ، الجزائر، 2019.
- مفروم برودي ، مراكشي عبد الحكيم ، متطلبات الإفصاح المحاسبي في الميزانية العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع المعيار المحاسبي رقم 01 IAS ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، افريل 2019
- مقيدش نزيهة ، قياس الحوكمة في الجامعات الجزائرية -دراسة تحليلية على ضوء نتائج بطاقة قياس الحوكمة المعتمدة من طرف البنك الدولي- ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-العدد الاقتصادي-34(02)، جامعة زيان عاشور-الجلفة-، الجزائر.
- ناصر بن سنة ،واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري والاصلاحات المتخذة لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المجلة الدولية للأداء الاقتصادي
- نبيلة مرماط ، الانتقال من الحوكمة المحلية الى الحوكمة الالكترونية ضرورة ام خيار ، مجلة معارف ،المجلد18 ، العدد 01 ،2023، الجزائر.
- نين عمارة ،عدنان محيريق ، اهمية الحوكمة كخيار استراتيجي لتحسين الادارة المحلية الجزائرية ، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد04 ،جوان 2018،جامعة الشهيد خمة لخضر-الوادي-، الجزائر.
- نور الهدى بوليفة ، واقع اصلاح المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، جامعة الشهيد خمة لخضر -الوادي-، الجزائر، 2015 .
- نور طاهر الاقوع، أثر تطبيق معايير الحوكمة على تنمية الموارد البشرية في الهيئات المحلية الكبرى في محافظة قلقيلية، مجلة جامعة فلسطين التقنية للابحاث، ((http://www.ptuk.edu.ps))، 2017
- يجياوي احمد، حتمية الانتقال من الادارة المحلية الى الحوكمة المحلية ، معارف مجلة علمية دولية محكمة، السنة الثانية عشرة - العدد :22 (جوان 2017) .

المطبوعات :

- نور الدين العياشي ، محاضرات ودروس ، جامعة منتوري ، قسنطينة .
- بن لولو سليم بدر الدين ، مطبوعة مقياس المحاسبة العمومية.
- تباي امال ، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ، جامعة الجزائر-03-، 2020،

الملتقيات:

- احمد يوسف السعيد ، اهمية المعايير الدولية في الافصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية ، المدينة ، الجزائر.
- خالد جمال الجعارات ، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد ادنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة ، الجزائر، 2014.

مواد قانونية :

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 في 25 مارس 2009 ، قرار وزارة المالية في المؤرخ في 26 يوليو يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى كشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- الجريدة الرسمية، قانون المحاسبة العمومية 07/23 ، الصادرة في 07 ذو الحجة عام 1444 هـ الموافق ل 25 يونيو سنة 2023،الجزائر
- الجريدة الرسمية، قانون المالية العضوي 15/18، الصادرة في 07 ذو الحجة عام 1444 هـ الموافق ل 25 يونيو سنة 2023،الجزائر
- الجريدة الرسمية، قانون المتعلق بالولاية، المادة الاولي (01) ، المؤرخ في 1969 ،الجزائر
- الجريدة الرسمية، الامر رقم 97-07 ، المادة99 ، المؤرخ في 06 مارس 1997 ،الجزائر.
- الجريدة الرسمية، قانون المتعلق بالولاية، المادة الاولي (01) ، المؤرخ في 1969 ،الجزائر
- المادة الأولى (01) من القانون رقم 12-7. المؤرخ في 12/02/2012 و المتعلق بالولاية.
- المادة الأولى (01) من القانون رقم 90-09 المؤرخ في 12/02/2009 و المتعلق بالولاية.

مذكرات واطروحات :

- أبو القاسم محمود، ابو ستالة، الافصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الاسمنت الليبية، أطروحة الدكتوراه، جامعة بسكرة، 2022
- عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"،جامعة احمد دراية ادرار ، الجزائر، 2020 .

- غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2014.
 - نهي احمد الحايك ، اثر تطبيق الحوكمة على تحسين الاداء في المؤسسات الحكومية (دراسة حالة المديرية العامة للجمارك السورية)، مذكرة ماجستير في ادارة الاعمال ، الجامعة الافتراضية السورية، 2016 .
- مواقع الكترونية:**

- إطار محاسبي مقترح للقياس والافصاح عن الاصول الحكومية للتوافق مع المعايير الدولية بالتطبيق علي الهيئات العامة الخدمية ،
ALAT-Volume%2045-Issue%203-%20Page%20207-244.pdf ، 2020
- د. عامر بن محمد الحسيني، حوكمة القطاع العام .. فاعلية و كفاءة ، جريدة العرب الاقتصادية الدولية
<https://www.aleqt.com/taxonomy/term/1080> ، تم الاطلاع على الموقع يوم 2022/03/19.
- . العنود الفحطاني ، اختلاف مفهوم الحوكمة بين القطاع العام والقطاع الخاص ،
<https://maaal.com/> ، 26/14/2021
- راندا عبد الحميد ، الحوكمة في القطاع الحكومي ،
<https://mqaall.com/tag/governmental-interests/> ، 2022،
- ويكيبيديا التقسيم الإداري عام 1984.
- وزارة المالية ، معيار المحاسبة للقطاع العام رقم (33): تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، ، تاريخ النشر 1445/12/21، تاريخ الاطلاع 2023/12/25، المملكة العربية السعودية، ص30 .
- الافصاح المحاسبي ، مأخوذ من الموقع <https://mezan.sa/ar/articlesD> ، تم الاطلاع 2025/06/28.
- يونس بلفلاح المساءلة والمحاسبة في اقطاع العام ،
<https://cdn.ampproject.org/c/s/www.alaraby.co.uk/society>، 09/02/2015.

المراجع باللغة الاجنبية :

- International of Federation Accounting, Handbook Of International Public Sector Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board, 2016 Edition Volume 1,op cit.
- Ipsas 42, <http://www.ipsasb.org/projects/social-benefits> ,2022.
- : Jean françois des ROBERT et Jaques COLIBERT, les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, 2008.

-
- Menna Khaled, Governance of public finance in Algeria and the challenges of transparency, Munich Personal RePEc Archive, <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/85741>.2016.
 - Mohamed Djellouli, Mohamed Amine Boumediene, Boudali Bensakrane , Good Governance and Government Expenditure : Econometric Study on African Countries, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship Spatial and entrepreneurial development studies laboratory, Year : 2019 Vol.3 No.1.
 - Hussein Salia , Williams Abayaawien Atuilik , THE IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS IN LIBERIA : ANALYSIS OF THE BENEFITS AND CHALLENGES .2016
 - Menna Khaled, Governance of public finance in Algeria and the challenges of transparency, Munich Personal RePEc Archive, <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/85741> , 2016.

الملاحق

استمارة استبيان

السلام عليكم،

السادة المحترمين،

بعد مرور ما يقرب من سنة على بداية الدخول حيز التنفيذ لكل من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 و المتعلق بقوانين المالية و الهادف الى عصرنه الأنظمة الموازناتية المنسجمة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، و كذا القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو سنة 2023، الذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المنسجمة أيضا مع نفس تلك المعايير الدولية، واجهت مختلف الإدارات الإقليمية (البلدية و الولائية) مفاهيم وممارسات مالية ومحاسبية جديدة كان لها أثر على سيرورة الأداء و كذا نتائج الأولوية. بحثا في ذلك ، تقوم الباحثة بإعداد دراسة كمتطلب تكميلي لنيل درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية معقدة ، بعنوان :

"المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية - دراسة حالة اقاليم جزائرية-"

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة في البحث ، ويهدف إلى دراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية - دراسة حالات اقاليم جزائرية-، أرجو التكرم والإجابة على الأسئلة المطروحة وتزويد الباحثة بأرائكم القيمة من خلال وضع إشارة (X) على الإجابة التي ترونها ملائمة ، والتي حتما ستغني وترفع من المستوى البحث العلمي لهذه الدراسة.

حيث اود إعلامكم بأننا بصدد إعداد دراسة ميدانية في مؤسستكم الموقرة، ولهذا نضع بين أيديكم هذه الاستمارة للمساهمة في إثراء هذا الموضوع بأجوبتكم الدقيقة.

وارجوا منكم مساعدتنا بملء هذه الاستمارة ونعدكم بأن المعلومات تبقى سرية وتستهمل لأغراض البحث العلمي فقط، مع شكرنا المسبق لتعاونكم معنا في إثراء هذه الدراسة.

الباحثة

بن مغنية حليلة

القسم الأول : معلومات العامة

الرجاء وضع علامة (X) في المربع الذي يعبر عن اجابتك :

1- الجنس :

انثى

ذكر

2- العمر :

من 30 إلى 40 سنة من 40
أكثر من 50 سنة

أقل من 30 سنة
إلى 50

3- المؤهل العلمي:

ثانوي او اقل

جامعي

دراسات عليا

غير ذلك , يرجى التحديد

4- التخصص العلمي:

إدارة أعمال

مالية وبنوك

محاسبة

اقتصاد

غير ذلك يرجى التحديد.

5- المنصب الوظيفي :

مراقب مالي

محاسب عمومي

موظف مصلحة المالية للجماعة المحلية

6- الخبرة العملية :

أقل من 5 سنوات

من 5 سنوات وأقل من 10

من 10 سنوات وأقل من 15

من سنة 15 وأقل من 20

من 20 سنة فأكثر

القسم الثاني:

معارض	معارض	محايد	موافق	موافق
بشدة	ض			بشدة

					1 لدى الموظف معرفة كاملة بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق.
					2 يمتلك الموظف خبرة كافية في تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق.
					3 تلقى الموظف تكوين حول إعداد التقارير المالية وتسجيل البيانات المحاسبية وفق قانون المحاسبة العمومية الجديدة.
					4 لا توجد صعوبة في الوصول إلى المواد التدريبية الخاصة بتطبيق المعايير الجديدة.
					5 التعليم المقدم في الجامعات للمحاسبين حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو كافي
					6 يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تحسين نوعية المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية.
					7 يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تقديم صور واضحة متميزة ضمن القوائم والتقارير المالية لكل من النفقات الجارية (تسيير) والنفقات الرأسمالية (تجهيز).
					8 يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بإفصاح القوائم والتقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الموارد المالية الحكومية المتاحة (الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول).
					9 يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة من الوصول إلى معرفة مدى استطاعة الإدارة العمومية للوفاء بالتزاماتها المالية المستحقة.
					10 يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في إنتاج قوائم وتقارير مالية تظهر جليا المركز المالي للإدارة العمومية المعنية.
					11 يساهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تدقيق الأداء انطلاقا من مؤشرات مستنبطة من مؤشرات في القوائم المالية.
					12 يهيئ تطبيق قانوني المالية والمحاسبة الأرضية لتجسيد مبدأ محاسبة المسؤولية المرتكز على قواعد تقنية توجه أداء الإدارة العمومية المعنية.

					13	يفسح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة المجال لتطبيق محاسبة التكاليف التي تقيس التكاليف المتعلقة بكل برنامج ونشاط في إدارة عمومية معينة
					14	يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في انتاج معلومات صادقة تبنى عليها مؤشرات معيارية تقيم كفاءة الأداء العمومي.
					15	يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في توفير معلومات تفيد في معرفة مدى فعالية الأداء العمومي.
					16	يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في انتاج معلومات تسهل اجراء مقارنات دقيقة بين موازنات السنوات السابقة للإدارة العمومية المعنية وبين مثيلاتها.
					17	يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تقديم معلومات تساعد في القيام بعمليات تنبؤ دقيقة لمختلف تكاليف البرنامج أو النشاط للإدارة العمومية المعنية.
					18	يسهم تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في تحديد أفضل الممارسات ف للأداء ما يمكن من تبنيتها إداريا.
					19	يساعد تطبيق قانوني المالية والمحاسبة في انتاج قوائم وتقارير مالية تعتبر أساسية من أجل التحليل المالي للإدارة العمومية المعنية.
					20	يدفع تطوير قانوني المالية والمحاسبة الى الرفع من كفاءة توجيه واستغلال الموارد العمومية.
					21	- اعتماد الأساليب العلمية في تقييم احتياجات المرفق العمومي بندرج ضمن قانوني المالية والمحاسبة.
					22	يشكل تطبيق قانوني المالية والمحاسبة ضمانا لمواكبة الموازنة العمومية لتوجه التخطيط الاقتصادي للدولة.
					23	يشكل تطبيق قانوني المالية والمحاسبة ضمانا لمواكبة الموازنة العمومية لتوجه التخطيط الاقتصادي للدولة.
					24	يحد تطبيق قانوني المالية والمحاسبة امكانية حصول ممارسات الفساد.
					25	يتولد عن تطبيق قانوني المالية والمحاسبة انتاج كل المعلومات الضرورية التي تحصر صور وجرائم هدر الأموال العمومية.

				26	يحدد نظام المحاسبة العمومية الجديد قواعد دقيقة مما يحد من إمكانية حصول تقديرات مبالغ فيها.
				27	يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بإمكانية اعلان معلومات للإعلام قد تساعد في اكتشاف ممارسات فساد
				28	يضمن نظام المحاسبة العمومية الجديد إعطاء صورة شاملة حول تسيير ادارة عمومية معينة، بما يتضمن ذلك كل الاستحقاقات والالتزامات.
				29	يمكن نظام المحاسبة العمومية الجديد من تحديد القيمة الحقيقية لأصول ادارة عمومية معينة.
				30	يمكن نظام المحاسبة العمومية الجديد من المتابعة المحاسبية لأصول ادارة عمومية معينة؛ ابتداء من حيازتها واستخدامها وحتى اطفائها.
				31	يوفر تطبيق قانوني المالية والمحاسبة الضمانات الكافية والصلاحيات المخولة والموارد المخصصة التي يتطلبها نظام رقابي فعال.
				32	يضمن نظام المحاسبة العمومية الجديد تقديم معلومات مالية سليمة مطابقة للأنظمة والتشريعات.
				33	يوفر تطبيق قانوني المالية والمحاسبة آليات للتقويم وتصحيح الانحرافات والى كل من الأمرين بالصرف وأعاون المحاسبة العمومية.
				34	يضمن تطبيق قانوني المالية والمحاسبة اجراء رقابة مالية من خلال تقديمه لمعلومات ملائمة ودقيقة.
				35	يفسح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة المجال لمجمل مستخدمي القوائم المالية لإدارة عمومية معينة الاطلاع عليها في أثناء التعامل معها، تمهيدا لاتخاذ القرار بشأن هذا التعامل كما وكيفا.
				36	في إطار من الوضوح، يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بإجراء التقديرات الدقيقة والاعلان عن السياسات والأهداف المتعلقة بإدارة مرفق عمومي.
				37	يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بالإفصاح عن المخاطر المتعلقة بإدارة المال العام وتحليلها.

					38	يسمح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة بتوضيح دور كل طرف وكذا مسؤولياته إضافة الى ضمان اطلاع جمهور الناخبين على المعلومات المتعلقة بعمليات الموازنة.
					39	يعزز تطبيق قانوني المالية والمحاسبة المسائلة المالية من خلال توفيره معلومات مالية تتسم بالدقة والوضوح.
					40	يؤطر تطبيق قانوني المالية والمحاسبة آليات تخصيص موارد الإدارة العمومية المعنية وسبل استغلالها تحقيقا للأهداف المخططة، ما يمكن من محاسبة القائمين على ذلك.
					41	يضمن تطبيق قانوني المالية والمحاسبة مسائلة كل الأطراف المكلفة بصناعة القرار وتنفيذه والرقابة عليه وعلى كل المستويات الإدارية.
					42	يحفظ تطبيق قانوني المالية والمحاسبة سلامة الوثائق الثبوتية لمختلف الوظائف الإدارية.
					43	يفسح تطبيق قانوني المالية والمحاسبة المجال لمسائلة الحكومة من خلال الإعلان عن المعلومات لكل من الجهات والسلطات الرقابية أهمها السلطة التشريعية والمجتمع المدني و الاعلام.

انتهى وشكرا.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de L'enseignement Supérieur et de La

Recherche Scientifique

Université Ain Témouchent-

Belhadj Bouchaib.

Faculté des Sciences Economiques, commerciales et Science

de Gestion.



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

عين تموشنت في 23 أيلول 2023

صادة الكلية

رقم الفيد: 238 / ج ب ب ع ت / ا.ت. ع.ت / 2023

الى السيد رئيس البلدية

ولاية تيارت

الموضوع: ف/ي زيارة علمية.

سيدي :

في إطار تحضير أطروحة الدكتوراه المعنونة بـ "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة المحلية حالات أقاليم جزائرية"، للطالبة بن مغبية حليلة المسجلة في السنة الرابعة دكتوراه تخصص محاسبة وحماية بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب، يشرفنا ان نلتبس من مصالحكم السماح لنا بالقيام بزيارة علمية على مستوى مجمل بلديات ولاية تيارت .

تقبلوا منا سيدي المدير فائق الاحترام و التقدير.

تحياتنا الخالصة.



عميد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
د. العشابي فاطيمة زهرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de L'enseignement Supérieur et de La

Recherche Scientifique

Université Ain Témouchent-

Belhadj Bouchaïb.

Faculté des Sciences Economiques, commerciales et Science
de Gestion.



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

عين تموشنت في: 23 جويلية 2023

عمادة الكلية

رقم التقد: 278 / ج ب ب ع ت ك د، ع ز ا ت، ع ر ت / 2023

الى السيد رئيس البلدية

ولاية غليزان

الموضوع: ف/ي زيارة علمية.

سيدي :

في اطار تحضير أطروحة الدكتوراه المعنونة بـ "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحكومة المحلية حالات أقاليم جزائرية"، للطالبة بن مغنية حليلة المسجلة في السنة الرابعة دكتوراه تخصص محاسبة وحياية بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب، يشرفنا ان نلتبس من مصالحكم السماح لها بالقيام بزيارة علمية على مستوى مجمل بلديات ولاية غليزان .

تقبلوا منا سيدي المدير فائق الاحترام و التقدير.

تحياتنا الخالصة.



د. العشابي فاطيمة زهرة